

Україна

Подальший розгляд питань оподаткування розподіленого прибутку, запровадження BEPS, програми добровільного декларування та непрямих методів визначення оподаткованого доходу

Роберто Шатан, Мартін Гроте, Лі Бернс та Оскар Моліна



Технічний звіт

Вересень 2020 року

Цей звіт містить технічні рекомендації, надані працівниками Міжнародного Валютного Фонду (МВФ) офіційним органам України (надалі — «одержувач ТД») у відповідь на запит про надання технічної допомоги. Цей звіт (у повному обсязі або частково) чи витяги з нього можуть доводитися МВФ до відома виконавчих директорів та працівників їхнього апарату, а також до інших органів або агентств одержувача ТД, а на їхнє прохання — до відома працівників Світового банку та інших надавачів технічної допомоги й обґрунтовано зацікавлених організацій-донорів, якщо одержувач ТД не висуне конкретних заперечень проти такого поширення інформації (див. Операційні настанови з поширення інформації з питань технічної допомоги—<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/061013.pdf>).

Для доведення цього звіту (в повному обсязі або частково) чи витягів з нього до відома сторін за межами МВФ, які не є органами або агентствами одержувача ТД, працівниками Світового банку, іншими надавачами технічної допомоги й обґрунтовано зацікавленими організаціями-донорами, потрібна пряма згода на це одержувача ТД та Департаменту з бюджетних питань МВФ.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ	5
ПЕРЕДМОВА	6
РЕЗЮМЕ ДЛЯ КЕРІВНИЦТВА	7
I. ПОДАТОК НА РОЗПОДІЛЕНИЙ ПРИБУТОК	13
A. Новий імпульс до впровадження податку на розподілений прибуток	13
B. Компромісні пропозиції	14
II. ПРОГРАМА ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ	18
A. Попередні рекомендації стосовно законодавства щодо ПДД	18
B. Політична привабливість ПДД та загальних амністій	20
C. Додаткові рекомендації щодо проекту ПДД для утримуваних за кордоном активів	24
D. Проект одноразового декларування активів за «непрямим методом»	35
III. НЕПРЯМІ МЕТОДИ ОЦІНКИ ОПОДАТКОВАНОГО ДОХОДУ	38
A. Непрямі методи та усвідомлення ризику	38
B. Впровадження непрямих методів	40
C. Елементи непрямого методу	41
D. Загальні операційні аспекти непрямого методу	43
E. Адміністративні питання	44
F. Програма добровільного декларування та непрямий метод	45
IV. МІЖНАРОДНІ ПОДАТКОВІ ЗАХОДИ	47
A. Вступ	47
B. Місце фактичного здійснення управління	48
C. Постійне представництво (ПП)	52
D. Правила щодо контрольованої іноземної компанії	58
E. Опосередковане відчуження нерухомого майна	71
V. ЗМІНИ У ПРАВИЛАХ ЩОДО ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ	74
A. Спеціальні правила щодо трансфертного ціноутворення у випадку сировинних товарів	75
B. Реструктуризація бізнесу	77
C. Критерій ділової мети	78
D. Тонка капіталізація	86
E. Спеціальні правила визначення пов'язаних сторін і тонка капіталізація	88
ВСТАВКИ	
1. Висновки з проведення амністії у сфері валютного контролю Південно-Африканської Республіки, що підтримувалася податковими заходами	29
2. Складні з точки зору імплементації аспекти законодавства щодо амністії в Південно-Африканській Республіці	33

3. Оновлення даних реєстрів прав власності на нерухоме майно замість реалізації ПДД	37
4. Законодавство щодо непрямих методів (на прикладі Мексики)	43
5. Елементарна формула розрахунку за непрямим методом з урахуванням готівки	44
6. Скасування дозволу на вирахування не пов'язаних з бізнесом витрат	80
7. Розуміння критерію ділової мети в контексті трансфертного ціноутворення	82

ДОДАТКИ

1. Підходи до розробки та ведення сучасних кадастрів нерухомого майна	90
2. Мексиканське законодавство щодо непрямого методу	93

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

BEPS	План заходів ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутків з-під оподаткування
EBITDA	Прибуток до сплати податків, процентів, зносу і амортизації
FATF	Група розробки фінансових заходів для протидії відмиванню коштів
UAH	Українська гривня
AOI	Автоматичний обмін інформацією
БНК	Багатонаціональна корпорація
ВВП	Валовий внутрішній продукт
ДБП	Департамент бюджетних питань МВФ
ДД	Добровільне декларування
ДПС	Державна податкова служба
ЗвРК	Звітність в розрізі країн
КІК	Контрольована іноземна корпорація/компанія
КУК	Контрольована українська компанія
МВФ	Міжнародний Валютний Фонд
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МФЗУ	Місце фактичного здійснення управління
МФУ	Міністерство фінансів України
НБУ	Національний банк України
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку
ООН	Організація Об'єднаних Націй
ПВК	Протидія відмиванню коштів
ПВР	Принцип «витагнутої руки»
ПДД	Програма добровільного декларування
ПДП	Податок на доходи підприємств
ПДФО	Податок на доходи фізичних осіб
ПКУ	Податковий кодекс України
ПнВК	Податок на виведений капітал
ПНЦ	Порівняльна неконтрольована ціна
ПП	Постійне представництво
ППП	Податок на прибуток підприємств чи податок на доходи підприємств
ПРП	Податок на розподілений прибуток
ПУЦ	Попереднє узгодження цін для цілей оподаткування
ТЦ	Трансфертне ціноутворення
УДП	Утримуваний з джерела податок

ПЕРЕДМОВА

Відповідаючи на запит, що надійшов від Міністерства фінансів України, місія технічної допомоги Департаменту з бюджетних питань (ДБП) Міжнародного Валютного Фонду (МВФ), перебуваючи у Вашингтоні (округ Колумбія), здійснила дистанційну місію, яку спочатку було заплановано на період з 30 червня до 13 липня, а потім відкладено до 21 липня 2020 року, з метою перегляду окремих питань міжнародного оподаткування та надання порад щодо програми добровільного декларування та податку на виведений капітал. До складу місії входили пани Роберто Шатан (керівник місії), Мартін Гроте (обидва з ДБП), а також Лі Бернс та Оскар Моліна (зовнішні експерти).

Місія представила пам'ятку записку та пояснила свої рекомендації міністру фінансів Сергію Марченку. Під час місії її члени провели кілька раундів продуктивних обговорень (у дистанційній формі) з фахівцями з технічних питань Міністерства фінансів на чолі з заступником міністра фінансів Світланою Воробей. До складу технічних фахівців МФУ входили Роман Гопцій та Євген Козлов, Костянтин Пенської, старші менеджери з податкових питань Групи підтримки реформ (МФУ); Людмила Паламар, керівник відділу міжнародного оподаткування; Віктор Орчаренко, заступник начальника Департаменту податкової політики; Андрій Хомуцький, начальник відділу податку на доходи фізичних осіб; Олена Маркевич, керівник відділу оподаткування прибутку підприємств; від ДПС: Ігор Данилов, Департамент податкового управління, Тетяна Радченко, відділ податкового аудиту; Вячеслав Кругляк, заступник начальника відділу трансфертного ціноутворення. У зустрічах також брали участь Олена Дяченко, директор Генерального директорату з економічної політики Офісу Президента; та Олег Стринжа, начальник управління фінансового контролю Національного банку України.

Місія провела відеоконференції з представниками приватного сектору, включаючи Європейську бізнес-асоціацію, Американську торгову палату, фірми KPMG, Deloitte, EY, PwC та Cargill.

Члени місії висловлюють подяку за підтримку, надану Ігорем Шпаком з київського представництва МВФ. Нарешті, місія хотіла б висловити вдячність Ірині Крупській за чудову перекладацьку роботу.

РЕЗЮМЕ ДЛЯ КЕРІВНИЦТВА

Податкова політика в Україні проводиться водночас на двох фронтах. З одного боку, за останні роки була проведена значна робота щодо поступового вдосконалення та оновлення податкової системи; з іншого, були поставлені під сумнів основні положення чинної системи і почали досліджуватися шляхи її фундаментальної реорганізації. Незважаючи на серйозні зусилля, спрямовані, наприклад, на модернізацію міжнародних аспектів оподаткування доходу і наближення режиму до стандартів ОЕСР, деякі учасники дебатів з податкової політики активно наполягають на необхідності взагалі відмовитися від податку на прибуток підприємств (ППП). Основна ідея полягає в його заміні податком на розподілений прибуток (ПРП), який в Україні зазвичай називають податком на виведений капітал (ПнВК). По суті, за такою системою прибутки оподатковуються не під час їхнього нарахування на користь корпорації, а пізніше, під час, коли корпорація розподіляє дивіденди акціонерам.

Пошук компромісного середнього варіанту здається неможливим. У попередніх звітах ДБП були наведені аргументи проти запровадження ПнВК: це призвело б до значної втрати бюджетних доходів, мало б здебільшого регресивний характер, було б складним з точки зору контролювання, і немає доказів того, що цей захід може сприяти зростанню інвестицій. Незважаючи на це, поштовх до запровадження такого податку не вщухав, навіть у вигляді підтримки його лише часткового впровадження як компромісного рішення. Однак з технічних причин таке рішення навряд чи буде життєздатним. Запровадження такого податку або для малих (за розмірами обороту) платників податків, або в кількох регіонах з невеликою базою оподаткування пов'язане з декількома ризиками. Це створюватиме стимули для роздроблення компаній, щоб скористатися перевагами системи, для перенесення прибутків через трансфертне ціноутворення (в умовах відсутності законодавчих обмежень, оскільки не існує зобов'язань дотримуватися принципу витягнутої руки (ПВР) за внутрішніми операціями), а також для відволікання коштів від інвестицій, а не їх збільшення. Моніторинг впливу на інвестиції у рамках пілотної програми ПнВК може ввести в оману у разі екстраполяції досвіду її реалізації на всю країну. Не можна бути впевненим, що часткове запровадження ПнВК не набуде з часом набагато більшого поширення, і це було важливою причиною, чому місія не рекомендує застосовувати такий підхід. Нещодавно в Україні було запроваджено прискорену амортизацію інвестицій в основний капітал, що створює більш цілеспрямований податковий стимул. Треба надати можливість отримати очікувані результати від цього заходу.

До плану можливих заходів податкової політики включено також Програму добровільного декларування (ПДД). Основна мета ПДД—дозволити платникам податків розкрити та врегулювати за певну плату свої фінансові чи матеріальні активи, щодо яких мало місце ухилення від сплати прибуткового податку. Це створить можливість для збільшення податкової бази в майбутньому, оскільки доходи, отримані від цих активів, вже не будуть приховані від Державної податкової служби (ДПС). Прихильники ПДД

стверджують, що це треба зробити саме зараз з огляду на набрання чинності режимом щодо контрольованих іноземних компаній (КІК), за яким, по суті, оподатковуватимуться доходи резидентів України в усьому світі. Це надало б платникам податків можливість почати виконувати свої податкові зобов'язання з чистого аркуша після того, як вони тривалий час приховували свої активи за кордоном з огляду на правила валютного контролю та регулювання капіталу та невизначеність щодо ведення бізнесу. Однак ПДД застосовуватиметься також до внутрішніх активів.

Пропозиції щодо ПДД з часом зазнали змін. Місія розглянула четверту версію (проект політики щодо ПДД від 3 липня 2020 року), яка містить значні покращення. Наприклад, зараз в проекті зазначено, що ринкова оцінка активів повинна проводитися сертифікованими оцінювачами в країнах, де знаходяться активи; скасовано нульову плату за конвертацію репатрійованих іноземних активів в державні облигації України; і, що важливо, посилені гарантії того, що доходи від злочину та підкупу не можуть бути приховані при поданні заявки на участь в ПДД. Більш того, кошти, сплачені по задекларованих активах, можуть бути конфісковані у разі, якщо контролюючий орган ПДД згодом визначить, що ці активи мають злочинне походження.

Незважаючи на ці поліпшення, ПДД можна було б вдосконалити ... Політично значущі особи (наприклад, державні службовці, члени їх сімей та близькі співробітники) не повинні мати право на участь в ПДД; треба чіткіше визначити, яким чином фінансові установи будуть дотримуватися правил суворого застосування заходів контролю в сфері протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму до клієнтів, які репатріюють активи; нову ставку у розмірі 2,5 відсотки для коштів, вкладених в українські державні акції, необхідно збільшити щонайменше до 5 відсотків, як це наразі передбачено Податковим кодексом.

... а деякі особливості треба усунути. Останній проект ПДД передбачає, що незадекларовані активи у розмірі 400 000 гривень можуть лишатися неоподаткованими та неврегульованими без будь-яких запитань щодо їх походження, навіть якщо особа не бере участь у ПДД (тобто не подає одноразову декларацію про активи). Це нагадує перманентну амністію (у межах вищезазначеної суми), що застосовується навіть у випадку, коли перевірка особи здійснюється вже після завершення періоду участі в ПДД. Ще гірше те, що цей поріг не завжди є обов'язковим. Деякі активи в Україні дозволено врегульовувати без обмеження вартості, наприклад, квартири, будинки (навіть на етапі будівництва) площею до 120 кв. м., промислові будівлі та земельні ділянки (менше певної площини). Дозволяється також врегульовувати один транспортний засіб незалежно від його вартості.

Місія не вважає таку «перманентну амністію» доброю практикою. Незважаючи на можливу важливість проблеми незареєстрованого майна в Україні, податкова амністія не є належним інструментом для її вирішення, особливо якщо пільга поширюється на активи, що утримуються за кордоном. Вдосконалення кадастрів заслуговує тому на особливу увагу. Крім того, проблему незареєстрованого житла можна більш ефективно вирішити, застосовуючи непрямий метод визначення оподаткованого доходу, а не за загальну податкову амністією.

Місія підтримує запровадження в Україні непрямого методу оцінки

оподаткованого доходу. Це суттєво посилить повноваження ДПС щодо забезпечення сплати податку на доходи. Найважливіше, що цей метод перекладає тягар доказування на платника податків. У разі розбіжностей між доходами, повідомленими у податковій декларації, та даними у розпорядженні ДПС, що свідчать про більші доходи, платник податків повинен надати відповідну документацію, яка підтверджує, що ці розбіжності мають відношення до статей активів, які не підлягають оподаткуванню. У разі неподання таких документів ДПС може нарахувати «недосплачену суму податку». Завдяки цьому платники податків краще усвідомлюватимуть наявність ризику, що буде створювати стимул до добровільного дотримання вимог. Крім того, це збільшило б заінтересованість в участі у ПДД.

Однак режим непрямого методу оцінки працює найкраще, коли податковий орган має необмежений доступ до інформації третіх сторін про платників податків.

Важливою проблемою для України є те, що доступ до фінансової інформації платників податків захищений законом про фінансову таємницю, і ДПС може отримати її лише за дозволом судді у кожному конкретному випадку. Це суттєво зменшує ефективність непрямого методу, який найкраще діє, якщо він базується на широкомасштабному аналізі даних. Втім цей інструмент аудиту може працювати і в умовах обмеженої інформації, але тоді це може означати, що він буде використовуватися у більш довільний спосіб. Тому непрямий метод необхідно чітко визначити у законодавстві та нормативних актах, зокрема щодо параметрів, які можуть використовуватися для визначення презумптивного доходу, а також документації, яка вважатиметься як така, що дає підстави для спростування презумптивної оцінки податкових органів. У додатку 2 цього звіту наведено приклад закону Мексики про непрямий метод.

Ключова ідея, яку намагається донести цей звіт, стосується послідовності

використання непрямих методів та ПДД. Непрямий метод повинен сприяти більшому усвідомленню ризику платниками податків, що спонукатиме їх до участі в ПДД. Це означає, що за непрямим методом має забезпечуватися доступ до інформації незалежно від ПДД. З іншого боку, черговість у використанні цих інструментів, мабуть, не принесе ефективних результатів. Однак непрямий метод можна було б законодавчо ввести в дію з відстрочкою на один рік, що створило б вікно для використання ПДД.

Місія також розглянула технічні аспекти розвитку системи міжнародного

оподаткування, прогрес у якому відбувається дуже позитивно. Закон 466 (травень 2020 року) вводить в дію положення Податкового кодексу України (ПКУ) щодо імплементації заходів BEPS 3, 4, 6, 7, 8-10, 13 та 14, які захищатимуть податкову базу України від міжнародної практики уникнення податків та узгоджуватимуть ПКУ з міжнародними нормами. Загалом, реформи міжнародного оподаткування є добре спроектованими та всебічними за обсягом. У цьому звіті викладено деякі рекомендації стосовно вдосконалення технічних аспектів правил щодо контрольованих іноземних компаній (КІК),

постійних представництв (ПП), непрямого відчуження нерухомого майна та трансфертного ціноутворення (ТЦ).

До ПКУ включено новий критерій визначення української резидентності юридичних осіб, який базується на місці фактичного здійснення управління (МФЗУ) юридичною особою, яка знаходиться в Україні. Цей критерій застосовується на додаток до існуючого критерію визначення резидентського статусу, що базується на місці офіційної реєстрації. Заснована за кордоном юридична особа, МФЗУ якої знаходиться в Україні, може обрати для себе режим, що застосовується до резидентів. Проблемою є те, і це важливо зазначити, що резидент за критерієм МФЗУ оподатковується лише щодо доходу з джерелом походження з України. Наслідком (можливо, ненавмисним) цього є те, що це відкриває можливість для уникнення правил щодо КІК. З огляду на серйозні ризики для податкової бази та негативний вплив на правила щодо КІК рекомендується скасувати критерій визначення резидентного статусу на основі МФЗУ.

Нещодавно прийняті правила щодо КІК, хоч і є всебічними та загалом добре розробленими, мають кілька «недоліків». З огляду на це законодавство щодо КІК потребуватиме деяких змін. Наприклад, необхідно звільнити «діюче» звільнення щодо пасивного доходу та скасувати винятки, що застосовуються до засновника іноземного трасту. Крім того, нижчу ставку оподаткування для своєчасно здійснених розподілів прибутків КІК потрібно скасувати, оскільки це створює для резидентів стимул до інвестування за межами України. Як стимул, що заохочуватиме резидентів України ліквідувати свою участь в існуючих КІК до введення в дію правил щодо КІК, Закон 466 передбачає звільнення від оподаткування для прибутків від продажу частки в іноземному суб'єкті господарювання. Цей стимул необхідно включити до ПДД у спосіб, за яким це звільнення застосовувалося б лише у випадку, якщо були сплачені передбачені за ПДД платежі.

До ПКУ було додане право на оподаткування прибутку, що виникає внаслідок опосередкованого відчуження нерухомого майна. Це—важлива поправка, яка усуває лазівку, яка дозволяла уникнути оподаткування прибутку від продажу українського нерухомого майна нерезидентом через продаж акцій (паїв) в юридичній особі, що володіє майном, а не через здійснення прямого продажу майна. Поправка узгоджує ПКУ з податковими правами України, передбаченими її податковими угодами. Податок має збиратися покупцем-нерезидентом, який утримує податок з прибутку від продажу. Є однак сумніви щодо ефективності такого механізму збирання, і в цьому звіті наводяться рекомендації щодо інших варіантів стягнення податку.

Були також істотно вдосконалені правила щодо трансфертного ціноутворення, хоча лишається місце для їх додаткового поліпшення. У звіті обговорюються чотири теми, що стосуються трансфертного ціноутворення: встановлення цін на сировинні товари; реструктуризація бізнесу; тонка капіталізація; а також, що ще важливіше, впровадження критерію ділової мети. Деякі з зазначених тут питань пов'язані з деякими неточними,

однобічними чи неповними визначеннями. Багато з них були б виправлені відповідно до варіанту законопроекту 2524, який був розглянутий цією місією. Однак не ясно, що з попереднього варіанту законопроекту залишиться в остаточній редакції, яка буде схвалена Верховною Радою.

Найбільш важливим питанням у цьому відношенні є запровадження критерію ділової мети для всіх операцій з нерезидентами. Відповідно до Закону 466, операції з нерезидентами, які не відповідають цьому критерію, не підлягають (для всіх практичних цілей) вирахуванню, включаючи, очевидно, собівартість реалізації, коли дана операція є продажем, а не купівлею. Як визначено Законом 466, операція не відповідає критерію ділової мети, якщо можна довести, що ця операція не була мотивована отриманням прибутку або що її фактичний результат не призвів до економічної вигоди. Це надмірно жорстке положення. Незалежні партії не працюють в умовах повної інформації чи передбачення, тому бізнес, яким вони займаються, може бути і добрим, і поганим. ДПС не повинна мати змогу змінювати свої висновки щодо них у цьому відношенні на основі нових даних (якщо не йдеться про шахрайство). Іншою є справа з контрольованими операціями, сторони яких не можуть керуватися власними бажаннями і можуть укласти договір про перенесення прибутку всупереч принципу витягнутої руки (ПВР).

Застосування критерію ділової мети має сенс лише в контексті контрольованих операцій, які повинні відповідати ПВР. Це включає операції, які вважаються контрольованими, але лише тоді, коли вони повинні відповідати ПВР. Критерій ділової мети краще за все трактувати як інструмент, що сприяє застосуванню ПВР, особливо в умовах відсутності незалежних зіставних даних, які допомогли б визначити ціну контрольованої операції. Таким чином критерій допомагає визначити, що треба робити з цією операцією—вилучити її (як таку, що не підлягає вирахуванню), або, якщо буде встановлено, що вона має законну ділову мету, піддати її оцінці за принципом витягнутої руки, використовуючи найбільш прийнятний метод, що враховує обставини та реально доступні для платника податків варіанти ведення бізнесу. Законопроект 2524 знов приділив, у здебільшого збалансований спосіб, належну увагу критерію ділової мети, зокрема, відокремивши його від фактичних результатів. Якщо остаточний законопроект, проголосований Радою, не включає це виправлення, його буде необхідно переглянути.

Нарешті, замість широкого застосування критерію ділової мети необхідно повернути до Податкового кодексу вимогу про те, що вирахуванню підлягають лише ті витрати бізнесу, які мають відношення до його господарської діяльності. До 2014 року, аналогічно більшості режимів оподаткування корпоративних доходів у світі, Україна вимагала, щоб належні до вирахування витрати були пов'язані з бізнесом платника податків. Однак ця умова не повинна ставити під сумнів мету бізнесу, яка має сприйматися як належна. Це положення було скасоване через те, що воно часто призводило до конфліктів з платниками податків, викликаних, як правило, необ'єктивним тлумаченням цього положення податковими органами, які вважали, що витрати повинні приносити

фактичний прибуток, а не тільки бути необхідними для розвитку бізнесу. У звіті рекомендується розглянути можливість повторного введення цього положення з чітким визначенням операційних правил та обмежити застосування критерію ділової мети, використовуючи його лише як інструмент в сфері трансфертного ціноутворення.

I. ПОДАТОК НА РОЗПОДІЛЕНИЙ ПРИБУТОК

1. Міністерство фінансів (МФУ) попросило включити в цей звіт критичний аналіз нових пропозицій щодо запровадження податку на розподілений прибуток (ПРП). У цій главі наводиться відповідь на це прохання у стислому вигляді, оскільки вона є природним продовженням зазначеного у звітах попередніх місій, Нижче наводиться резюме дискусій з питань ПРП, які місія проводила з МФУ та Офісом Президента.

A. Новий імпульс до впровадження податку на розподілений прибуток

2. Від уряду України зараз знов вимагають прийняти законодавство, яке замінить податок на прибуток підприємств (ППП) на ПРП. Ця реформа розглядається як політичний імператив, що забезпечує виконання обіцянок, даних під час президентської виборчої кампанії. Національна рада реформ під головуванням пана Саакашвілі очолила останнім часом зусилля, які набули певного додаткового імпульсу завдяки нещодавно висунутій в Польщі пропозиції про запровадження подібної системи для малих та середніх платників податків¹. Пропонований режим отримав в Україні назву «податок на виведений капітал» (ПнВК). Відповідні дебати у царині податкової політики мають вже довгу історію, і наведений нижче аналіз слід розглядати разом із попередніми дискусіями з приводу ПнВК, що проводилися місіями МВФ (див. звіти з технічної допомоги за 2017 та 2019 роки).

3. У Верховній Раді зареєстровано вже кілька різних ініціатив щодо ПнВК;² всі вони дуже схожі на пропозицію, що розглядалася у звіті ДБП (2019 рік). Негативна оцінка ефективності ПнВК, що була дана у цьому звіті, однаковою мірою стосується і цих останніх ініціатив. Як детально пояснюється у зазначеному звіті, ПнВК:

- веде до серйозного зменшення податкових надходжень;
- є регресивним;
- ускладнює систему;
- і немає міжнародних доказів того, що він сприятиме зростанню приватних інвестицій.

¹ Див. KPMG, Tax Alert, Poland to implement 'Estonian solutions' in CIT collections (червень 2020 року). Треба зазначити, що пропозиція щодо запровадження ПнВК для малих платників податків у Польщі на сьогодні лишається лише пропозицією, а не політикою. Крім того, Польща має історію відносно успішного економічного розвитку серед країн з ринковою економікою, що розвивається, і має порівняно високі ставки прибуткового податку у регіоні.

² Законопроекти №№ 3665, 3665/1, 1185.

Однак МФУ, а також Комітет Верховної Ради з питань фінансів, податкової та митної політики вивчають альтернативи, які можуть стати компромісним варіантом і захистити податкові надходження.

В. Компромісні пропозиції

4. Основне занепокоєння в МФУ викликає негативний вплив ПнВК на доходи бюджету. За підрахунками, будь-який із трьох зареєстрованих законопроектів щодо ПнВК зменшить надходження на приблизно 50 млрд грн., чого не можна дозволити, оскільки така втрата доходу дорівнює майже половині доходу від ППП або близько 4 відсоткам усіх податкових надходжень, передбачених на 2020 рік. Отже, Міністерство не буде підтримувати будь-яку з цих податкових реформ без компенсаційних заходів. Замінники втраченого доходу поки що не були визначені³. Компромісна стратегія МФУ полягає в запровадженні ПнВК в обмеженій формі, який матиме менший вплив на бюджетні надходження.

5. Крім того, можливий компроміс був запропонований Фінансовим комітетом Верховної Ради. Нова пропозиція передбачає запровадження ПнВК для малих платників податків, обсяг обороту яких не перевищують 150 млн грн. Це було б вигідно для 97 відсотків платників податків (юридичних осіб) і коштувало б бюджету близько 8,5 млрд грн⁴. Така оцінка передбачає статичну поведінкову реакцію платників податків у тому відношенні, що більші за розмірами фірми не будуть дробитися на менші одиниці, щоб скористатися цією податковою пільгою. За оцінкою МФУ втрата доходу становитиме близько 13,5 млрд грн на рік у випадку, якщо компанії справді вирішать роздробитися, як це очікується (місія не мала можливості обговорити слушність методики таких розрахунків). Цю пропозицію не було офіційно зареєстровано як ініціативу в Раді, однак документ був оприлюднений для публічного обговорення.

6. МФУ пропонує альтернативний компроміс, спрямований на обмеження очікуваних втрат доходу. Згідно з цією пропозицією, ПнВК буде запроваджений лише у п'яти регіонах із слабкою діловою активністю і, отже, дуже незначними обсягами зібраного ППП. Очевидно, що втрата доходу за такою пропозицією обмежується приблизно 1 млрд грн, або 0,4 відсотком від загальних надходжень за ППП. По суті, це була б пілотна програма, спрямована на вивчення ефективності системи у збільшенні інвестицій. Якщо буде виявлено, що вона справді сприяє інвестиціям, програма може бути поширена на інші регіони або на всю країну.

³ У початковому плані щодо ПнВК, розглянутому в звіті ДБП (2019 рік), як компенсаційний захід було запропоновано ввести податок на активи. Як було зазначено в цьому звіті, це мало б ефект протилежний ефекту ПнВК і потенційно могло б звести його нанівець, оскільки це стримувало б бізнес-інвестиції.

⁴ За оцінками МФУ.

7. Інші варіанти ПнВК були висунуті приватним сектором. Галузь інформаційних технологій (ІТ) лобіювала за впровадження ПнВК в спеціальних економічних зонах, де ІТ-компанії могли б реєструватися та працювати. Втрати доходу за цим планом становлять 1,2 млрд грн (за оцінками МФУ). Представники цієї галузі стверджують, що розподіл дивідендів, що дорівнює лише 10 відсоткам прибутку галузі, буде здатний компенсувати наступні втрати ППП. Однак центральним пунктом цієї пропозиції є те, що платники податків за таким режимом не будуть заінтересовані в розподіленні дивідендів, тому не може бути великої впевненості у достовірності розрахунку цього відсотку.

8. На думку деяких осіб, на сьогодні існують інші вагомі причини для запровадження ПнВК. Нові умови не існували під час написання звіту ДБП (2019 рік). Наприклад, економічний стрес, спричинений COVID-19, вимагає урядової підтримки бізнесу, а ПнВК був би ефективним способом надання недорогого позичкового капіталу. Крім того, на думку його прихильників, це допомогло б бізнесу, насамперед малому, не лише завдяки забезпеченню більшої ліквідності, але й завдяки спрощенню податкових зобов'язань та зменшенню адміністративних витрат. Однак правила бухгалтерського обліку та розрахунки умовних дивідендів, необхідні згідно з ПнВК, як пояснюється у звіті ДБП (2019 рік), не можуть не ускладнити цей режим. Цей погляд розділяє також і МФУ.

Обговорення

9. Реакція місії визначається технічними, а не політичними міркуваннями щодо переваг різних альтернативних варіантів ПнВК. Позиція ДБП полягає в тому, що ПнВК є радикальною реформою, яка не лише призводить до втрати податкових надходжень, але й змінює масштаби охоплення та способи адміністрування корпоративним податком. Це збільшує регресивність оподаткування, оскільки тягар податку на прибуток підприємств (ППП), який існує сьогодні в Україні, як правило, припадає насамперед на акціонерів. Натомість, відповідно до ПнВК, оподаткування прибутку здебільшого відстрочуватиметься на невизначений час, так що цей податок, ймовірно, не буде сплачуватися акціонерами. Крім того, забезпечення сплати ПнВК є складним завданням; Державна податкова служба (ДПС) матиме значні проблеми у забезпеченні контролю за тим, щоб прибутки не витрачалися компаніями від імені або на користь своїх акціонерів без оподаткування.

10. Адміністративний аргумент є вагомою мотивацією для тих, хто підтримує ПнВК. Причина, за якою багато представників організацій громадянського суспільства, з якими зустрічались попередні місії ДБП, є гарячими прихильниками ПнВК, полягає в тому, що цей податок зведе до мінімуму взаємодію між бізнесом та ДПС і більше захищатиме їх від дискреційних (і, за їх словами, «свавільних») повноважень представників ДПС. На цьому тлі першою реакцією місії на цю дискусію є те, що часткове і помірне запровадження ПнВК, ймовірно, не буде стабільним рішенням. ПнВК—це радикальний підхід до вирішення поширених адміністративних проблем та зменшення податкового навантаження.

11. Оцінки втрати доходів у разі часткового запровадження ПнВК також характеризуються невизначеністю. Наприклад, МФУ визнає, що, якщо ПнВК застосовуватиметься лише до малих платників податків, це створюватиме стимул для роздроблення компаній з метою отримання податкових переваг, що надаються у разі оборотів нижче встановленого порогу. Важко заздалегідь оцінити величину такого ухилення від сплати податків. Крім того, існує ще більш серйозне занепокоєння щодо ПнВК: Україна не має норм регулювання трансфертного ціноутворення за операціями всередині країни. Внутрішні пов'язані компанії (наприклад, одна компанія, яка працює за режимом ППП, а інша сплачує ПнВК), можуть перекладати прибуток з однієї на іншу, не будучи зобов'язаними дотримуватися принципу витягнутої руки⁵. Це може обернутися значним ризиком недоотримання надходжень, оскільки немає обмежень на кількість паперових компаній, з якими фірми, що сплачують ППП, можуть вести бізнес у секторі, що оподатковується за ПнВК, з явною метою виведення прибутку від оподаткування. Ці пов'язані з трансфертним ціноутворенням ризики не зникають в умовах часткового ПнВК, що явно ускладнює оцінку втрати надходжень.

12. Спрощений режим для малих платників податків в Україні, можливо, потребує оновлення, але не через запровадження ПнВК. Спрощений режим має кілька недоліків, про які вже йшлося в попередніх звітах місії ДБП⁶. Один з них полягає в тому, що цей режим насправді є досить складним, оскільки передбачає кілька варіантів дій чи рішень для платників податків. Пропоноване запровадження ПнВК для малих платників податків буде не заміною спрощеного режиму, а додатком до нього, який співпадатиме з ним (щодо третьої групи, до якої входять юридичні особи), що створюватиме ще одну можливість для арбітражу та мінімізації податкових платежів. Крім того, режим оподаткування для малих платників податків повинен розроблятися з урахуванням необхідності сприяти формалізації. Цього можна досягти не тільки через простоту та відносно низьке податкове навантаження, але й через заохочення платників податків вимагати надання рахунків-фактур. Заінтересованість у цьому посилюється настільки, наскільки підлягають вирахуванню витрати за таким режимом, а не лише через необхідність дотримуватися правил бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак у випадку ПнВК рахунки-фактури не є актуальними в цьому відношенні, оскільки оподатковуються лише розподілені (формально чи умовно) дивіденди.

13. Аналогічно цьому, експериментування з ПнВК у кількох регіонах видається ризикованим підходом. По-перше, це може дати «помилково позитивний» результат у тому сенсі, що збільшення припливу капіталу до цих регіонів може пояснюватися просто

⁵ Хоча компанії, на які поширюється режим ПнВК, повинні дотримуватися власних правил щодо трансфертного ціноутворення при визначенні умовних розподілів дивідендів, ці правила застосовуються лише у разі виведення прибутку за межі компанії, яка сплачує ПнВК, а не у разі виведення прибутку з компанії, що сплачує ППП, стороні, на яку поширюється ПнВК.

⁶ Див. R. Schatan et al, (2015), *Reducing Social security Contributions and Improving the Corporate and Small Business Tax System*. IMF, Fiscal Affairs Dept. в також: R. Schatan et al (2017),

переміщенням інвестицій з інших регіонів, де діє стандартний режим ППП, що майже повністю аналогічно грі з нульовою сумою. З тієї ж причини результати пілотної програми в декількох регіонах, можливо, будуть не такими позитивними у разі її поширення на всю країну, коли всі (або майже всі) регіони матимуть однакову систему оподаткування. Але пілотна програма буде реальним експериментом, реалізація якого матиме реальні наслідки. Це означає, з одного боку, що припинити її буде важко, оскільки вже виникнуть впливові сили, які матимуть корисну зацікавленість в її збереженні. По-друге, конкурентна перевага, яку вона надає перед іншими регіонами, мабуть, спонукатиме підприємства, розташовані в цих регіонах, вимагати таких самих податкових пільг. Це збільшить ймовірність того, що режим буде поширено на всю Україну, а не буде обмежуватися лише деякими регіонами, навіть якщо він виявиться неспроможним сприяти значному припливу нових інвестицій. Це справді небезпечний шлях. З іншого боку, тією мірою, якою відбудеться регіональне переміщення інвестицій, країні доведеться жити в умовах цього неефективного розподілу капіталу⁷.

14. Надання переваг ПнВК певним галузям аналогічно проведенню селективної промислової політики. Такий селективний підхід вже сам по собі важко виправдати, але ще складніше зробити це у випадку такої галузі, як ІТ. За словами МФУ, це—зростаюча та відносно процвітаюча галузь в Україні. Діяльність в сфері ІТ важко визначити, і вона може набувати дуже гнучкі форми, реєструючись в одному місці та працюючи в іншому. Незрозуміло, чому ця галузь повинна отримувати вигоди від оподаткування ПнВК. Натомість в травні 2020 року Україна запровадила прискорену амортизацію (Закон 466). Це забезпечує більш надійний та цілеспрямований податковий стимул до збільшення інвестицій в усіх секторах економіки. Було б розумно почекати і подивитися, наскільки успішно цей інструмент сприяє залученню додаткових інвестицій.

15. Нарешті, запровадження ПнВК не є правильним рішенням проблеми короткострокових потреб у ліквідності в приватному секторі. Хоча сьогодні пріоритетне значення має запровадження комплексу заходів для полегшення проблем з ліквідністю, врешті-решт буде потрібна бюджетна консолідація. Однак ПнВК є структурною зміною, що матиме довгостроковий (негативний) вплив на бюджет, отже його запровадження не є належною відповіддю на тимчасовий шок. Натомість ППП передбачає власний автоматичний стабілізатор: податок не підлягає сплаті, коли підприємства не мають прибутку, а збитки можуть переноситися на кілька років; надходження ж збиратимуться, коли обставини поліпшаться.

⁷ Міжнародний досвід створення спеціальних економічних зон у країнах з нерівномірним регіональним розвитком, в яких податкові пільги використовувались для стимулювання інвестицій у неблагополучні регіони, свідчить про неоднозначні результати. Поширеним аргументом, який висувують у випадках, коли стимули не працюють, є те, що регіону не вистачає ділового потенціалу, а не те, що стимул не є ефективним. Отже, логічним буде висновок, що стимул необхідно використовувати у належному місці з кращими інвестиційними перспективами (в яке все одно будуть вкладатися інвестиції). Це—один із сприяючих економічному зростанню чинників регіональних податкових пільг.

II. ПРОГРАМА ДОБРОВІЛЬНОГО ДЕКЛАРУВАННЯ

A. Попередні рекомендації стосовно законодавства щодо ПДД

16. Місія ТД, яка відбулася у 2019 році⁸, проаналізувала основні пропозиції щодо стратегії дій за Програмою добровільного декларування, які були розповсюджені Національним банком України в першій половині 2019 року. Місія розглянула ключові аспекти пропонованої ПДД, зокрема такі як: (1) сприяння прозорому володінню іноземними і вітчизняними активами незалежно від періоду володіння; (2) з метою заохочення українських резидентів до добровільного декларування своїх іноземних активів (переважно накопичених з порушенням валютних правил) Державна податкова служба (ДПС) відмовиться від стягнення усіх непогашених податків, пені та процентів; (3) за принципом взаємних поступок (*quid pro quo*) у відповідь на цю податкову амністію буде запроваджена приваблива система стягнення платежів в рамках ПДД для часткової компенсації податків, які не були сплачені через ухилення або незаконне уникнення оподаткування; (4) цей підхід намагається забезпечити деяку горизонтальну справедливість, щоб підтримати моральний дух щодо сплати податків серед вже і раніше дисциплінованих платників податків; (5) ПДД також має на меті сприяти перспективному зростанню майбутньої податкової бази України; та (6) це стане поштовхом до впровадження «методу непрямого контролю» в процесі оцінки особистих доходів завдяки створення більш надійного стримуючого фактору, що утримуватиме від невиконання податкових вимог⁹. Висновки місії з питань податкової політики у липні 2020 року стосовно поки що не остаточних пропозицій щодо ПДД необхідно розглядати разом з аналізом та рекомендаціями місії ТД за 2019 рік. Ключові рекомендації місії з питань політики та поради місії, що збігаються з деякими висловленими у 2019 році пропозиціями щодо ПДД, включають наступне:

- Пропозиції щодо ПДД за 2019 рік передбачали, що протягом і до кінця періоду добровільного декларування не буде дозволено проводити аудит фізичних осіб за періоди до 1 січня 2019 року. Попередня місія ДБП висловила проти цього положення та запропонувала передбачити у законодавстві, що особи, щодо яких ДПС вже веде розслідування, не можуть подавати заяви на участь у ДД. Ця рекомендація поки що не була прийнята офіційними органами, тому платники податків мають право

⁸ Шатан, Гроте та Бернс, 2019. «Україна. Податок на розподілений прибуток; добровільне декларування активів та впровадження BEPS», МВФ, Департамент з бюджетних питань, Вашингтон (округ Колумбія), далі—«звіт місії за 2019 рік».

⁹ У документі з обговорення ПДД Національного банку України зазначено, що однією з цілей ПДД є підготовка до майбутнього впровадження методу непрямого (податкового) контролю над доходами фізичних осіб.

подавати заяву на участь у ДД протягом зазначеного періоду, незалежно від поточних перевірок, які здійснює ДПС.

- Місія погодилася із запропонованою 9-відсотковою ставкою сплати в рамках ПДД щодо розкритих іноземних активів, які утримуються за кордоном, внаслідок чого база оподаткування податком на доходи фізичних осіб збільшується через оподаткування на світовій основі (за існуючою ставкою) доходу від закордонних активів, що належать резидентам України. Цей елемент політики спрямований на інтерналізацію принципу горизонтальної справедливості, оскільки внутрішній дохід від капіталу (проценти, орендний дохід, приріст капіталу, роялті тощо) підлягає податку на прибутки, податку, утримуваному з дивідендів, та податку на приріст капіталу, в той час коли дохід від іноземних та *не розкритих дотепер активів* підлягає оподаткуванню лише з боку юрисдикцій іноземних джерел доходу¹⁰. Отже, нерозкриття іноземних активів перетворюється на податкову пільгу порівняно до умов оподаткування українського резидента, який отримує дохід від капіталу в Україні.
- Аналогічним чином, місія погодилася із запропонованим стимулом до розкриття іноземних ліквідних активів («валютних цінностей»), який передбачає сплату меншої ставки в рамках ПДД у розмірі 5 відсотків, якщо такі розкриті активи згодом репатріюються та депонуються на рахунках в українських банках, як це наразі передбачено в Податковому кодексі. Така різниця в ставці платежів є загальною рисою багатьох міжнародних ПДД, і ця різниця в ставці платежів зберігалася також у всіх наступних проектах ПДД в Україні¹¹.
- Місія рекомендувала відмовитися від сплати нульового відсотка за репатрійовані активи, реінвестовані в державні цінні папери; у подальших законопроектах цей збір було збільшено до 2,5 відсотка.
- Повне узгодження ПДД та програми репатріації активів із законодавством та практикою щодо протидії відмиванню коштів (ПВК) та заходів запобігання фінансуванню тероризму

¹⁰ Фізичні особи оподатковуються за своїм світовим доходом. Нерезиденти оподатковуються лише за доходами, отриманими в Україні. Дивіденди, отримані від компаній-резидентів, оподатковуються остаточним утримуваним у джерела податком за ставкою 5%, тоді як дивіденди, отримані від компаній-нерезидентів, пайових інвестиційних фондів та суб'єктів господарювання, які не є платниками податку на прибуток підприємств, оподатковуються за ставкою 9% (стаття 167.5 ПКУ). Податок справляється з валової суми; відрахування та знижки з дивідендного доходу не надаються. Дивіденди по акціях звільняються від податку за умови, що акціонерний капітал залишається незмінним, а статутний капітал компанії збільшується на суму розподілу дивідендів. Проценти оподатковуються шляхом остаточного утримання з валової суми за ставкою 18% (стаття 167.5 ПКУ). Роялті підлягають остаточному утриманню з їх валової суми за ставкою 18% (стаття 167.5 ПКУ). Дохід від оренди нерухомого майна оподатковується за ставкою 18%. Крім того, «військовий податок» за ставкою 1,5% справляється з тієї самої оподаткованої бази, що і податок на доходи фізичних осіб.

¹¹ Законопроект 1232 народного депутата України Д.О. Гетьманцева, 2019 рік, та англійська версія законопроекту 1232 з подальшими змінами, щодо якої місія ТД ДБП надала коментарі 25 травня 2020 року.

залишається мінімальною умовою, узгодженою між Фондом та українськими органами влади.

- З огляду на отвережуючий світовий досвід ефективності податкової амністії, перш ніж запроваджувати амністію, необхідно продемонструвати достовірним способом, що вона спроможна посилити потенціал податкової адміністрації щодо стягнення та забезпечення сплати податків, що дозволить завчасно впевнитися в тому, що в подальшому не буде необхідності повертатися до програми ДД, податкової амністії та репатріації активів. Світові уроки справді свідчать про те, що повторні амністії згубно впливають на довгострокову поведінку у дотриманні податкових норм.
- Попередня рекомендація про необхідність охоплення в рамках передбаченої ПДД структур, які сприяють законному та незаконному ухиленню від сплати податків (під виглядом юридичних осіб), щоб можна було розкрити структури та механізми уникнення податків, була врахована у переглянутому законопроекті щодо ПДД у 2020 році.
- Що стосується компетентного та неупередженого управління ПДД та амністією, то попередні поради щодо створення спеціальної центральної адміністративної одиниці з питань амністії у складі представників ДПС та НБУ, які будуть спільно розглядати заявки на участь, ще не набули визнання.
- Доцільно продовжити термін амністії до 10 або 12 місяців з огляду на те, що проведення належної перевірки заявників та перевірки реєстрів активів потребує багато часу, тим більше, що це передбачає обмін даними та узгодження з компетентними органами інших податкових юрисдикцій.
- З моменту введення в дію ПДД запропонований підрозділ з питань амністії повинен щомісяця подавати статистичні звіти міністру фінансів про здійснення ПДД та заходів з амністії та репатріації активів, що її супроводжують, з метою інформування платників податків про активну роботу в рамках цього процесу, неупереджене ставлення до розгляду заяв та можливість бути впевненими в тому, що іноземні активи, якими вони володіють, будуть врегульовані з істотно меншими витратами.

В. Політична привабливість ПДД та загальних амністій

17. Ця місія хоче повторити, що незаконне ухилення від сплати податків є поширеною проблемою, на яку директивні органи, як правило, реагують посиленням аудиту та застосуванням правових санкцій щодо осіб, які ухиляються від сплати податків. Іншим заходом боротьби з хронічним ухиленням від виконання податкових зобов'язань є запропонування податкової амністії у тому чи іншому вигляді після того, як відбудуться істотні зміни в управлінні податковою системою та зміни в оцінці платниками податків ймовірності проведення податкової перевірки їх податкових зобов'язань. Ці

амністії можуть приймати різні форми, але за своєю суттю вони спрямовані на те, щоб дати платникам податків шанс повністю зізнатися в минулих правопорушеннях і уникнути (або зменшити) оподаткування та/або санкцій та пені за несвоєчасну сплату. У короткостроковій перспективі уряд отримує частину податкових надходжень, не сплачену раніше внаслідок ухилення; а у довгостроковій перспективі він сподівається повернути деяких платників податків, які ухилялися від оподаткування, в податкову мережу, розширюючи, по суті, базу оподаткування. Амністії також використовуються для повернення виведеного за кордон капіталу, наприклад, в рамках програм добровільного декларування.

Ризики загальної податкової амністії

18. Як підкреслюється у звіті ТД за 2019 рік¹², податкових амністій, особливо регулярних, треба уникати, оскільки такі амністії призводять до тривалого зниження надходжень і негативно впливають на «мораль» дисциплінованих платників податків. Якщо податкові амністії регулярно повторюються, платники податків мають всі підстави вважати, що додержуватися податкових законів не вигідно, оскільки податкові органи поблажливо ставляться до податкових порушників, які відкрито нехтують нормами податкового законодавства, відмовляючись від стягнення з них пені та процентів. На відміну від цього, більш успішними є податкові амністії, поєднані з програмами репатріації активів, за умови, що вони здійснюються на нових засадах управління, що базуються на двосторонніх податкових договорах, які передбачають автоматичний обмін інформацією між податковими органами (стандарт AOI) та співпрацю в сфері протидії відмиванню коштів (ПВК) з юрисдикціями, в яких знаходяться незадекларовані активи. Податкові амністії не звільняють платників податків від зобов'язання сплатити непогашену суму податків, але зменшують штрафні санкції і пеню за несвоєчасну сплату. Програми ДД часто передбачають звільнення від штрафних санкцій та пені, або надання імунітету від позбавлення волі, а конфіденційність для платників податків забезпечується лише щодо тих активів, які були добровільно розкриті в деклараціях, розглянутих і прийнятих відповідними органами влади. Це захищає їх від повторних перевірок та наступних розслідувань іншими правоохоронними органами та органами запобігання корупції.

19. Нещодавно проведено опитування ОЕСР за 2015 рік¹³ показало, що в 13 з 47 країн, які проводили податкову амністію, були запроваджені спеціальні програми декларування активів, що знаходяться за кордоном. Деякі з цих ПДД передбачали стимули, що сприяли репатріації активів до країн платників податків. З 47 країн п'ять країн вимагали або пропонували повернути активи в країну. Останнім часом країни з ринковою економікою, що розвивається, такі як Бразилія, Індонезія, Мексика, Аргентина, Чилі, Кенія та Туреччина, запровадили ПДД, прямо спрямовані на репатріацію активів.

¹² Шатан, Гроте і Бернс: «Україна—Податок на розподілений прибуток; добровільне декларування активів та впровадження BEPS», МВФ, Департамент з бюджетних питань (Вашингтон, округ Колумбія).

¹³ OECD. 2015. Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>

ПДД щодо активів, утримуваних за кордоном

20. ПДД, запровадження яких є новою тенденцією у сфері податкового адміністрування, були реалізовані в декількох країнах. ПДД з порівняно коротким періодом декларування активів, які здійснюються як невід’ємна складова стратегії податкових органів щодо забезпечення сплати податків, є новим явищем, яке, ймовірно, поширюватиметься. Успіх ПДД у заохоченні платників податків до добровільного розкриття своїх неоподатковуваних раніше активів залежить від зростання можливостей офіційних органів (центрального банку, органів фінансової розвідки, обміну інформацією та податкового адміністрування) щодо виявлення порушників, а також від рішучості у здійсненні подальших заходів проти платників податків, які продовжують приховувати свої активи. Це потребує збільшення ризику застосування більш суворих санкцій, репутаційного ризику та ризику потенційного судового переслідування. На відміну від багатьох податкових амністій, ПДД орієнтовані не на короткострокову репатріацію капіталу, а на отримання довгострокової вигоди від розширення податкової бази (тобто обсягу іноземних активів), з якої будуть справлятися податки також і в майбутньому. Метою ПДД є, насамперед, поліпшення добровільного виконання зобов’язань через зосередження зусиль на зоні високого ризику недотримання податкових норм.

21. Незважаючи на те, що термін дії ПДД становить лише кілька місяців, їх перманентною рисою має бути загальна стратегія забезпечення дотримання податкових норм, яка передбачає більш суворі перевірки та примусові заходи (застосуванню яких сприяють стандарти АЕОІ) щодо нерозкритих активів,— саме до цього повинна прагнути ДПС. Цей тонший підхід відрізняє ПДД від багатьох амністій, спрямованих на розширення податкової бази напередодні обіцяних реформ, щоб забезпечити запровадження оголошених змін на практиці. Важливо пам’ятати, що успішні ПДД передбачають жорстке регулювання пільг, що надаються платникам податків за розкриття активів, для забезпечення певної міри покарання платників податків за порушення податкових норм (так зване стягнення за валовою вартістю активів) і, разом з цим, підтримання та, в ідеалі, укріплення «моралі» серед дисциплінованих платників податків.

Основні елементи податкових амністій

22. Програми податкової амністії запроваджуються в країнах насамперед з метою швидкого отримання доходів та/або заохочення до репатріації незаконно утримуваних іноземних активів. Загальні податкові амністії, не пов’язані у явний спосіб з ПДД, відрізняються одна від іншої своєю тривалістю, охопленими податками, видами штрафних санкцій та пені, від яких звільнюються недоїмники. Попри суперечливу природу амністій, вони зберігають свою популярність. Втім, надходить все більше даних, що податкові амністії (без ПДД) приносять набагато менше додаткових надходжень, ніж очікувалося, а також, що вони пов’язані з високими альтернативними витратами з тієї простої причини, що вони відволікають органи податкового адміністрування від звичайних

процедур стягнення податків, що, за відсутності додаткових ресурсів, може призвести до затримок у здійсненні примусових заходів і стягненні податків на інших ділянках системи. У будь-якому випадку, програми амністії повинні мати одноразовий характер і бути спрямовані на розчищення старих зобов'язань у період запровадження нового податкового інструменту або нової організаційної моделі податкового адміністрування.

23. Як правило, ПДД здійснюється протягом обмеженого періоду і у зв'язку з виникненням конкретних можливостей для цього, наприклад, завдяки розширенню співпраці з податковими органами інших країн на основі положень щодо АЕОІ (ОЕСР, 2010). Ці програми дозволяють платникам податків добровільно розкрити свої активи та врегулювати питання оподаткування щодо нерозкритих іноземних активів. У багатьох випадках вони передбачають надання податкових пільг, що заохочують до репатріації активів в межах встановленого терміну реалізації ПДД. Обов'язкова репатріація передбачається не так часто, але зазвичай програма передбачає або регулює можливі способи інвестування репатрійованих активів всередині країни. Основні засоби, такі як нерухомість, мають обмежену актуальність з точки зору програм репатріації, але розкриття даних про такі активи для цілей оподаткування доходів (орендного доходу та доходу від капіталу) має дуже велике значення.

Передова практика реалізації податкових амністій та ПДД¹⁴

24. Світовий досвід запровадження амністій та ПДД дозволив визначити кілька ключових принципів та передумов ефективного управління податковими амністіями. Чітко сформульоване законодавство та можливість швидкої підготовки підзаконних актів/ нормативних документів, спрямованих на пошук шляхів вирішення непередбачених проблем, забезпечують об'єктивне та компетентне управління програмою амністії. Правозастосовне законодавство повинно надати агентству або податковому органу повноваження щодо управління ПДД та визначити недискреційні параметри програми, такі як її тривалість, загальні терміни, звільнення від штрафних санкцій та пені, відповідні збори, положення щодо здійснення платежів та кваліфікаційні вимоги для участі в програмі. Така міцна законодавча база сприятиме забезпеченню впевненості платників податків у цілях ПДД, спонукатиме їх декларувати свої нерозкриті активи та гарантуватиме захист від штрафних санкцій та нав'язливих податкових розслідувань¹⁵.

¹⁴ Martin, L. and A. Camarda, 2017. "Best Practices in Tax Amnesty and Asset Repatriation Programmes", *Transparency International* and Civil Forum for Asset Recovery, European Commission.

¹⁵ KPMG. 2015. Tax Amnesty - A viable Option for Boosting Revenue <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ng/pdf/tax/tax-amnesty-a-viable-option-for-boosting-revenue.pdf>

Поточний перегляд ПДД та одноразового декларування активів в Україні

25. До сьогодні місія ТД переглянула чотири (4) різні версії ПДД з репатріацією активів, які були оприлюднені з 2019 року, з чого видно, що визначення програми декларування активів, яка найбільш підходить для України, є незавершеним процесом. Це створює ризик того, що прихильники певного підходу намагатимуться отримати його схвалення в МВФ, хоча цей підхід може швидко змінитися у наступних проєктах. З огляду на це місія визначає елементи пропозиції, які є прийнятними, не висловлюючи загального схвалення щодо нового переглянутого законопроекту.

С. Додаткові рекомендації щодо проєкту ПДД для утримуваних за кордоном активів

26. Третього липня місія отримала від Міністерства фінансів четвертий проєкт пропозиції щодо ПДД, яка передбачає одноразове декларування активів, що перебувають у власності резидентів України, по яких не було сплачено податків. ПДД охоплює як закордонні, так і внутрішні активи. Поточний проєкт містить обговорення загальних принципів ПДД без детального визначення правових положень щодо звітності, оцінки, збереження конфіденційності будь-якої пов'язаної із поданням заявки документації, ідентифікації заявників або аспектів адміністрування ПДД; як зазначило МФУ, це—документ у процесі дороблення. Він відрізняється від деталізованого законопроекту № 1232, щодо якого були надані коментарі відділу податкової політики та Юридичного департаменту МВФ, і важливо, щоб зазначені МВФ проблеми були враховані в наступних проєктах¹⁶.

27. Отже, цей звіт не можна тлумачити як підтримку проєкту ПДД від 3 липня: він є просто коментарем стосовно доцільності або прийнятності його нових або переглянутих ключових положень. Важливо зазначити, що прийнятність остаточного варіанту ПДД залежить від оцінки повного проєкту з усіма необхідними захисними механізмами щодо протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму. Переглянутий проєкт ПДД передбачає легалізацію активів, які перебувають на 31 грудня 2021 року у власності повнолітньої фізичної особи України. Під час цього добровільного одноразового декларування повинні бути перелічені всі нерозкриті до цього часу активи, з яких податки та збори не були сплачені відповідно до положень Податкового кодексу України (ПКУ), іншого податкового законодавства або валютного регулювання. Добровільна декларація може бути подана в період з 1 квітня до кінця грудня 2021 року. ДПС є призначеним адміністратором ПДД і надає звільнення заявникам від усіх непогашених зобов'язань за несплаченими податками, пенями та процентами по незадекларованих активах. Однак заявник повинен сплатити фіксований збір з номінальної вартості незадекларованих активів як компенсаційний захід для врегулювання своїх прав власності на активи в майбутньому. У

¹⁶ Законопроект народного депутата України пана Д.О. Гетьманцева (законопроект № 1232), щодо якого місія ТД ДБП надала коментарі 25 травня 2020 року.

звіті з ТД за 2019 рік детально обговорено плюси і мінуси такої амністії або ПДД, і ми не повторюємо тут ці міркування.

Особи та активи, на які поширюється ПДД

28. У програмі можуть брати участь будь-які українські фізичні особи, які є власниками (співвласниками) та/або бенефіціарами/фактичними (контролюючими) власниками активів, на які поширюється ПДД. Активами, на які поширюється ПДД, є такі фінансові інструменти, як іноземна валюта, банківські метали, нерухоме та рухоме майно, об'єкти незавершеного будівництва та інші активи, придбані станом на 31 грудня 2021 року¹⁷. Вони включають права на цінні папери, нематеріальні активи або бенефіціарне володіння ними, права на частки у майні юридичних осіб або права на кошти, включаючи контрольні пакети акцій в контрольованих іноземних компаніях (КІК), по яких до цього часу не були сплачені податки та збори відповідно до ПКУ.

29. Особи, які перебувають на державній службі, можуть подавати заявки на ПДД, але їм, можливо, необхідно буде відповідати додатковим вимогам. З міркувань протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (ПВК/ФТ) усім «політично значущим особам», тобто особам, які виконують або виконували раніш важливі державні функції, а також членам їх сімей та близьким до них особам, таким як обрані державні службовці, посадовці високого рівня, керівники державних підприємств та офіцери збройних сил (у тому числі, коли вони є бенефіціарними власниками активів або рахунків) необхідно заборонити користуватися ПДД або брати участь у ПДД. На думку Юридичного департаменту МВФ, треба також передбачити достатні санкції, які відбивали б будь-яке бажання цих осіб користуватися перевагами програми.

Приведення ПДД у відповідність до положень щодо протидії відмиванню коштів

30. У поточному проєкті щодо одноразового декларування активів конкретно не зазначено, що процедури винесення рішень будуть повністю відповідати принципам Групи розробки фінансових заходів для протидії відмиванню коштів (FATF).

Очікується, що остаточний законопроект буде у явний спосіб відповідати зобов'язанням України щодо додержання правил ПВК/ФТ (таких як вимоги щодо належної перевірки клієнтів, ведення обліку та подання звітів про підозрілі операції). Місія ТД за 2019 рік, виходячи з обговорень з представниками НБУ, дійшла висновку, що українська ПДД дотримуватиметься принципів FATF, які, серед іншого, забороняють повне або часткове

¹⁷ Останній проєкт ПДД передбачає, що одноразова декларація може бути подана в період з 1 квітня по 31 грудня 2021 року до Державної податкової служби України в електронній або паперовій формі. Ці терміни ПДД мають бути підтверджені через остаточне схвалення законодавства щодо ПДД законодавчим органом.

звільнення від вимог щодо протидії відмиванню коштів¹⁸. Принципи FATF включають такі елементи, як: (1) репатрійовані активи перебувають на депозитах в фінансовій установі, яка зобов'язана додержуватись заходів ПВК/ФТ; (2) особлива увага приділяється активам, що надходять з країн, які недостатньо застосовують рекомендації FATF; (3) офіційні органи сприяють тому, щоб фінансові установи повніше усвідомлювали можливості для зловживань та ризику відмивання коштів у програмі репатріації активів; та (4) будь-які надані документи або зроблені заяви щодо репатрійованих активів не є офіційними підтвердженнями того, що ці активи мають законне походження (FATF, 2012). Таким чином, фінансові установи повинні бути зобов'язані застосовувати заходи ПВК/ФТ щодо клієнтів, які репатріюють активи (включаючи визначення бенефіціарного власника рахунку, на який зараховують репатрійовані активи, вжиття розумних заходів для встановлення походження активу та інформування підрозділу фінансової розвідки про будь-які підозрілі операції).

31. Місія вважає, що заходи контролю в сфері ПВК/ФТ сприятимуть успішному впровадженню ПДД щодо утримуваних за кордоном активів та пропонує їх найбільш пріоритетними. Прихильники загальної амністії висувують аргумент про необхідність надання амністії платникам податків у період переходу від неадекватного адміністрування до посиленого правозастосування. Цей аргумент є справедливим також для ПДД щодо утримуваних за кордоном активів, оскільки нове валютне законодавство і більш суворі положення про фінансову розвідку змушують власників іноземних активів повідомляти про їх існування, щоб отримати можливість доступу до цих коштів у майбутньому. Проте фактом залишається те, що амністії мають дискримінаційний характер, оскільки дисципліновані платники податків несуть повний офіційно встановлений тягар оподаткування, не одержуючи жодної вигоди, тоді як порушники податкового законодавства користуються вигодами від зниження податкового навантаження (звільнення від сплати процентів, пені та податку). Міжнародний досвід свідчить про несприятливі довгострокові наслідки амністій; часті амністії згубно впливають на довгострокові збори доходів (див. вставку 2 у звіті ТД за 2019 рік). Однак пріоритезація ПДД щодо іноземних активів приведе до негайного зростання бази податку на доходи фізичних осіб, що сприятиме забезпеченню більшої справедливості з огляду на те, що заможні українські резиденти, що володіють значними коштами, поки що не додержуються положень про оподаткування доходу на світовій основі.

¹⁸ Не всі податкові амністії повністю узгоджуються з Принципами FATF щодо програм добровільного дотримання податкового законодавства. Див. Said, E.W., 2017. "Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia", MDPI Laws, School of Law, Politics and Sociology, University of Sussex, Brighton. Місія МВФ отримала запевнення від НБУ, що у разі повернення коштів в Україну вони будуть перераховані з іноземних банківських рахунків. У випадку, коли в Україну не повертаються жодні доходи/активи (декларування активів, що не перебувають на банківських рахунках), окремі процедури ПВК/ФТ видаються неактуальними.

Опосередковане подання заявки через нотаріуса

32. У проект від липня 2020 року додано нову особливість, згідно з якою заявник може захистити свою особу, надавши нотаріусу повноваження подати заяву від його імені. Метою подання безособової одноразової декларації є захист заявника від викрадення персональних даних кримінальними елементами, а також захист конфіденційності наданої інформації, що є ключовим фактором занепокоєння під час амністії. Місію запевнили, що положення законопроекту передбачають, що доходи від злочинів та хабарів не підлягають врегулюванню. Навіть якщо персональні дані особи захищені завдяки поданню заявки через посередника-нотаріуса, прихований заявник не може отримати державних гарантій амністії та конфіденційності своєї особи від інших правоохоронних органів. Щоб розвіяти будь-яку підозру у змові між нотаріусом, який подає одноразову декларацію від імені заявника, і заявником, який прагне відмити доходи, отримані внаслідок неподаткових злочинів, треба розглянути можливість значного посилення санкцій щодо нотаріусів, які можуть спробувати зловживати замисленою з добрими намірами програмою ПДД. Цього можна досягти, передбачивши в законодавстві щодо ПДД, що нотаріус та заявник несуть солідарну відповідальність і разом піддаються кримінальному переслідуванню із суворими санкціями—можливо, навіть з втратою професійної ліцензії—якщо вони намагаються відмити доходи від організованій злочинності та хабарництва.

Посилені заходи запобігання спробам відмити доходи від кримінальної діяльності

33. Переглянутий законопроект передбачає, що у разі виникнення питань щодо зазначених в одноразовій декларації даних про джерела доходів, за рахунок яких були придбані іноземні (та вітчизняні) активи, ДПС може звернутися до нотаріуса за додатковою інформацією. Це повинно надати нотаріусам можливість проведення розслідування з метою впевнитися, що в заяві не приховані доходи від злочину,—нотаріус повинен надати інформацію про заявника, що підтверджується документами, які підтверджують походження таких активів. Оскільки жодних обмежень на зберігання поданих одноразових декларацій або записів у володінні ДПС не визначено, вона зможе в майбутньому посилатися на цю надану інформацію для подальшого розслідування джерел доходів фізичних осіб. Стосовно методів розслідування заявок щодо наявності можливих ризиків відмивання коштів, офіційні органи повідомили місію, що ДПС вже має всі необхідні повноваження для проведення розслідувань з метою перевірки походження активів. Однак питання щодо можливості ДПС за цих обставин розраховувати на механізм тісної міжвідомчої координації з іншими українськими правоохоронними органами, потребує подальшого аналізу, оскільки на цьому етапі місія не в змозі зробити авторитетну оцінку. Запропоновані розширені повноваження ДПС щодо проведення розслідувань відрізняються від деяких запроваджених в минулому програм декларування іноземних активів (див. вставку 1, де йдеться про процедури, прийняті у ПДД Південно-Африканської Республіки до встановлення нових правил ПВК/ФТ).

Конфіскація внесеного збору у разі спроби приховати доходи, отримані злочинним шляхом

34. Для запобігання зловживанням, в ПДД можна передбачити положення, які збільшуватимуть ризик для заявників, які намагаються відмити доходи, отримані злочинним шляхом. Вимога щодо сплати відповідного збору за ПДД (питання диференціації збору обговорюється нижче) під час подання заявки на участь в ПДД та надання органом, що управляє ПДД, попередження, що сплачена сума збору може бути конфіскована у разі ненадання задовільних відповідей або інформації про джерело походження іноземних активів, істотно збільшують ризик для заявника, який має намір відмити доходи, отримані внаслідок злочинної діяльності (див. також досвід країни у другому пункті вставки 1). Місію повідомили, що 4-й проект ПДД вимагатиме повної сплати збору під час подання заявки або навіть депонування збору у визнаній фінансовій установі ще до подання заявки.

35. Законопроект передбачає, що доходи від злочинної діяльності та хабарництва не підлягають врегулюванню. У разі виявлення таких доходів, отриманих злочинним шляхом, державні гарантії, передбачені ПДД, не діють—інакше кажучи, подання одноразової декларації та сплата відповідних зборів не може легалізувати доходи або майно, придбані злочинним шляхом. Якщо буде доведено, що декларовані заявником доходи або активи прямо пов'язані із злочинною діяльністю, будь-який наданий імунітет за амністією скасовується, а заявник не звільняється від кримінальної відповідальності за скоєні злочини. Щодо такого заявника може бути розпочато повне розслідування іншими правоохоронними органами, крім того, законопроект не передбачає повернення сплачених зборів.

Вставка 1. Висновки з проведення амністії у сфері валютного контролю Південно-Африканської Республіки, що підтримувалася податковими заходами¹⁹

Повноваження щодо розслідувань, надані підрозділу з проведення амністії

- *На початку треба зазначити, що підрозділ з проведення амністії використовував спрощений підхід. Цілком можливо, що з 2002 року, коли було оприлюднено законодавство, що стосується підрозділу з амністії в ПАР, міжнародні вимоги щодо розкриття фінансової інформації значно посилилися.*
- *Підрозділ з амністії не мав слідчих повноважень. Навіть у випадку виникнення підозри щодо джерела коштів (скажімо, доходів від організованої злочинності), підрозділ був не здатний проводити розслідування або подавати запити щодо подальших розслідувань. Підрозділ міг лише попросити заявників надати додаткову інформацію, щоб достатньої мірою розвіяти будь-яке занепокоєння. Крім того, в законі було передбачено, що підрозділ не може надавати будь-яку інформацію в розпорядження поліцейської служби ПАР або будь-якого іншого слідчого органу. Однак підрозділ підготував циркуляр, який створював істотний ризик для заявника у разі виникнення підозри у можливому відмиванні доходів від злочинної діяльності. У циркулярі пояснювалось, що внесений заявником збір за амністією може бути конфіскований у разі ненадання задовільних пояснень і навіть що амністія у цілому може бути анульована.*
- *Інформацію (включаючи заявки) можна було ділитися лише з Податковою службою ПАР та Резервним банком ПАР (стосовно валютного контролю). Але ці установи, в свою чергу, не могли в подальшому використовувати інформацію, розкрити в заявках щодо амністії, як привід для проведення будь-якого розслідування заявників за амністією стосовно активів, які були задекларовані та врегульовані в процесі амністії.*
- *Більше того, підрозділ не мав повноважень вимагати будь-яких даних щодо джерела коштів, утримуваних за кордоном: запит таких даних міг потягти за собою залучення інших сторін, а тому був вилучений з повноважень підрозділу.*
- *Тому на практиці підрозділу доводилося покладатися на представлену у поданій заявці на амністію інформацію про те, що джерелом декларованих коштів не є доходи від злочинної діяльності, корупції тощо. Крім того, в двох циркулярних листах про амністію (див. пояснення нижче) було зазначено, що амністія надається на підставі декларації і може бути анульована, якщо згодом буде виявлено (не підрозділом, а іншою урядовою структурою), що джерелом коштів була злочинна діяльність, корупція тощо.*
- *Таке завчасне поширення попереджувальних правових положень через циркулярні листи значно полегшило роботу підрозділу. Йти далі і спробувати визначити у той чи інший спосіб справжнє джерело коштів означало б розтягнення роботи підрозділу на багато років: і дійсно, підрозділу було необхідно опрацювати 43 000 заявок за прийнятний період. Врешті-решт, деякі органи влади визнали невиправданими витрати часу підрозділу на розгляд усіх заявок.*
- *Вважалися недопустимими ризики відмивання коштів, пов'язані з прийняттям будь-яких залишків готівки в деклараціях та будь-якої сплати збору готівкою. Всі заходи з розробки та проведення амністії через підрозділ амністії базувалися виключно на електронних системах звітності та платежів банків, оскільки в Південно-Африканській Республіці обробка великих сум готівки створює дуже високі ризики для безпеки.*

¹⁹ Місія ТД МВФ за 2020 рік обговорила оперативні функції та рівень слідчих повноважень з колишнім керівником операційної діяльності підрозділу, який працював під керівництвом адвоката М.Р. Мадланга, який очолював, за сумісництвом, підрозділ з проведення амністії, 11 липня 2020 року.

Диференціація ставок збору

36. Програма добровільного декларування вимагає сплати одноразового збору за декларацію за диференційованими ставками по активах, декларованих фізичною особою-резидентом. Добровільно розкриваючи місце знаходження та наявність іноземних активів, а також сплачуючи «збір» замість всіх звичайних податків, платник податків придбає юридичну визначеність та імунітет від подальших розслідувань та переслідувань за попередні податкові правопорушення²⁰. Пропонуються такі ставки збору: 9 відсотків для фінансових інструментів на іноземних банківських рахунках та майна, зареєстрованого за кордоном; 5 відсотків для фінансових інструментів на рахунках в банках України з залишками, що зберігаються до кінця дії ПДД, а також для майна та інших активів, розташованих в Україні, включаючи нерухомість та подібні об'єкти; повна ставка ПДФО у розмірі 18 відсотків для готівки, щоб позбавити бажання зберігати кошти в готівковій формі; та 2,5 відсотка номінальної вартості державних облігацій України терміном погашення 12 місяців без права дострокового погашення, які були придбані до подання одноразової декларації. Місія розглядає 2,5-відсотковий збір з державних облігацій як занадто щедрю податкову витрату, що не може бути виправдана, оскільки це винагороджує за всі попередні порушення правил валютного контролю та відповідні податкові порушення. Більш того, це суперечить принципу горизонтальної справедливості. Крім того, ця низька ставка не застосовується до будь-якої іншої оподатковуваної бази за існуючою системою податку на доходи фізичних осіб.

Відсутність потреби у мінімальному пороговому рівні, суми менше якого звільнюються від оподаткування

37. Місія ТД не впевнена, що ПДД активів потребує ще одного щедрого стимулу, який спонукатиме порушників податкових правил та правил валютного контролю добровільно розкривати свої незаконні закордонні активи. У новому законопроекті підтверджується мінімальний рівень суми іноземних та вітчизняних активів, межа якого для фінансових інструментів становить 400 000 грн. Проект ПДД за 2019 рік передбачав вищий мінімальний поріг в 1 млн грн²¹. Законопроект 1232 обмежує мінімальний поріг на рівні 30

²⁰ Пункт 41 Звіту ДБП за 2019 рік містить пряме посилання на основний намір: «Програма ДД надає фізичним особам захист від кримінального переслідування за злочини, наведені у законопроекті (тобто, фіктивна підприємницька діяльність, службова недбалість, фальсифікація документів, невиконання податкових зобов'язань) та штрафних санкцій за податкові порушення, пов'язані з задекларованими активами та джерелами їх походження. При визначенні штрафних санкцій оподаткована сума доходу повинна зменшуватися на розкриті в добровільній декларації податкову базу». Уточнення у подальших проектах ПДД, внесені у 2020 році, не відхиляються від цієї основної ідеї—однак імунітет надається лише за порушення податкових правил та норм валютного контролю. Доходи від організованої злочинності та хабарів, як і раніш, не можуть бути врегульовані або відмиті.

²¹ Якщо сума коштів або інших активів, отриманих за рахунок доходів, про які повідомляється в базах даних податкових органів або охоплених усіма належним чином сплаченими податками, становить менше 1 млн грн., гарантії добровільного декларування застосовуються до суми, що не перевищує 1 млн грн.

000 грн. Обґрунтуванням порогу ПДД є те, що у випадку, якщо декларант не подає одноразову декларацію про активи, зазначені нижче активи вважаються врегульованими без будь-яких додаткових питань. Мінімальна сума активів, які вважаються придбаними без порушення податкового кодексу і, отже, підлягають автоматичній легалізації/врегулюванню, становить:²²

- Грошові кошти, цінні папери, фінансові інструменти, ювелірні вироби, дорогоцінні (банківські) метали, антикваріат та предмети мистецтва, загальна вартість яких дорівнює 400 000 грн.;
- Нерухоме майно, розташоване на території України, яке станом на 31 березня 2021 року перебуває у власності фізичної особи: в т.ч.:

(а) квартира або квартира в багатоквартирному будинку незавершеного будівництва, загальна площа кожної з яких не перевищує 120 кв. м;

(б) житловий будинок або житловий будинок незавершеного будівництва та/або промислова будівля, що використовується за прямим призначенням в господарській діяльності декларанта і не здається власником в оренду, лізинг, оренда або будівництво промислового будинку незавершеного будівництва загальною площею не більше 500 кв. м (тепер, мабуть, цю норму буде знижено до 300 кв. м);

(с) земельна ділянка, яка не перевищує норми безоплатних передач майна протягом періоду приватизації (ст. 121 Земельного кодексу України)²³.

- Рухоме майно, право власності на яке було зареєстроване відповідно до законодавства України (на цьому етапі є намір поширювати це лише на один автомобіль).

²² Відзначимо, що немає мінімуму суми, що підлягає амністії, для доходів, які походять від вчинених злочинів та хабарів.

²³ Відповідно до статті 121 Земельного кодексу України громадяни України мають право на безоплатну передачу їм земельних ділянок із земель державної або комунальної власності в таких розмірах: а) якщо на території сільської, селищної, міської ради розташовано декілька сільськогосподарських підприємств, розмір земельної частки (паю) визначається як середній по цих підприємствах. У разі відсутності сільськогосподарських підприємств на території відповідної ради розмір земельної частки (паю) визначається як середній по району; б) для ведення особистого селянського господарства - не більше 2,0 гектара; в) для ведення садівництва - не більше 0,12 гектара; г) для будівництва і обслуговування жилого будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) у селах - не більше 0,25 гектара, в селищах - не більше 0,15 гектара, в містах - не більше 0,10 гектара; г) для індивідуального дачного будівництва - не більше 0,10 гектара; д) для будівництва індивідуальних гаражів - не більше 0,01 гектара. Таким чином посилання на статтю 121 Земельного кодексу для цілей ПДД забезпечує звільнення від непотрібного декларування земельних ділянок, які були надані декларанту у законний спосіб і належним чином зареєстровані.

- Корпоративні права, емітентом яких є суб'єкти господарювання, які підлягають внесенню до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців.

38. Ця місія, згідно з висловленим у травні 2020 року коментарями МВФ стосовно законопроекту 1232, не впевнена, що для цілей іноземних активів визначення такого неоподаткованого порогу є обґрунтованим. Це створює ще одне щедре звільнення або «амністію в межах амністії». Це «маленьке» посилення податкового законодавства може мати негативний вплив на дисциплінованих до сьогодні платників податку. І дійсно, ідея ПДД полягає у тому, щоб після її завершення сформувалась набагато суворіша культура дотримання норм. ПДД звільнює від податків, процентів та пені за нерозкриті активи платників податків, які порушили законодавство про валютний контроль та отримали вигоду від декількох років відстрочення сплати податків. Тому повинні бути задекларовані всі іноземні активи і повинна бути сплачена адвалерна сума збору за ПДД щодо загальної вартості недеklarованих активів. Більш того, пропонується мінімальний поріг насправді свідчить про потенційну слабкість податкової адміністрації щодо спроможності перевіряти реєстри внутрішніх активів у вигляді нерухомого майна та автомобілів.

39. Виникає запитання, навіщо платникам податків дотримуватися податкових правил, якщо вони знають, що ДПС не спроможна отримати доступ до сучасних українських кадастрів. Наскільки великі тоді шанси на те, що ДПС зможе проводити аудит на основі способу життя та застосовувати непрямий метод оцінки? Інакше кажучи, врегулювання активів на основі такого мінімального рівня лише підтверджує, що ДПС не здатна перевернути аркуш та забезпечити дотримання податкового законодавства внаслідок своєї неспроможності отримати доступ до даних третіх сторін та здійснити перехресну перевірку поданих податкових декларацій.

40. І останнє, у випадку добровільного декларування іноземних активів сьогоднішня банківська система, разом з її фінансовою розвідкою та протоколами АЕОІ, повинна бути спроможна виявляти репатріацію доходів або зміну депозитів навіть у разі порівняно невеликих сум. Для ДПС, якщо вона зможе отримати доступ до банківської інформації (див. обговорення непрямого методу), це має означати можливість забезпечення повного розкриття інформації про іноземні активи, відстеження іноземних фінансових операцій та контролю за дотриманням положень з оподаткування на світовій основі після завершення ПДД.

Адміністративні виклики, пов'язані з ПДД

41. Усі чотири законопроекти містили мало інформації про те, як буде здійснюватися обробка та розгляд потенційно великої кількості заявок щодо ПДД в регіональних відділеннях ДПС, і чи передбачається більш скоординоване та централізоване управління цим процесом. Управління програмами амністії та ПДД є складним завданням, особливо в умовах, якщо кадрові ресурси відволікаються від виконання звичайних функцій реєстрації, збору платежів та забезпечення дисципліни

сплати податків. У разі відсутності випереджувального управління загальні податкові надходження можуть зменшитися. У звіті ТД за 2019 рік були досить детально обговорені питання управління амністією та труднощі, пов'язані з оцінкою активів, отриманням зборів, затримками з поверненням коштів та зобов'язаннями щодо звітності (див. пп. 55-60). Здається, ДПС застосує свою звичайну бізнес-модель, можливо, внаслідок відсутності реального практичного досвіду організації амністій (Україна не проводила амністій), що може бути сприйняте як ознака відсутності на сьогодні особливого бажання розпочинати ці ризиковані програми. У вставці 2 наведені деякі важливі висновки щодо практики управління програмою ПДД у Південно-Африканській Республіці.

Вставка 2. Складні з точки зору імплементації аспекти законодавства щодо амністії в Південно-Африканській Республіці

Деякі аспекти, які були визнані непрактичними та перешкождали ефективному функціонуванню підрозділу з проведення амністії:

- Спочатку термін подання заявок був надто коротким і не враховував, що заявникам у багатьох випадках буде необхідно отримати відповідні документи. Згодом цей термін був продовжений, що принесло наступні вигоди:
 - Було ухвалено надання амністії у деяких випадках, і заявники отримали амністію, як це і було обіцяно, без будь-яких негативних наслідків для них. Це стало відомо широкому колу людей, що заохотило додаткових платників податків до подання заявок. Отже, якщо термін подачі заявок триває після того, як були задоволені перші з них, це сприяє поданню більшої кількості заявок щодо амністії. Звітка про те, що адміністрування амністією здійснюється розумно, сприяла ширшій поінформованості про справедливість процесу; потенційні заявники набули необхідний рівень довіри до системи.
 - Понад 50 відсотків з усіх 43 000 заяв надійшло протягом останнього тижня періоду амністії, в т.ч. в останній день (що припадав на неділю) до 23:59 опівночі.
- Тому важливо надати органу, на який покладено управління амністією, можливість заслужити своїми діями довіру громадськості.
- Опубліковане законодавство не передбачало можливості розгляду заявок окремими працівниками підрозділу з амністії, тому спочатку кожна заявка повинна була розглядатися на загальному засіданні за участю всіх членів підрозділу. Це було неможливо з практичних причин і дуже уповільнило процес прийняття рішень. Згодом це питання було переглянуте, і кожна заявку почала розглядати група у складі двох осіб, один з яких представляв Резервний банк ПАР, а другий—Податкову службу ПАР.
- Передбачений термін здійснення платежів від 3 до 6 місяців був проблематичним. Три місяці були просто занадто коротким строком, і навіть 6 місяців викликали труднощі. Термін сплати має бути передбачений законодавством, але підрозділ з амністії повинен мати дискреційні повноваження щодо його продовження, якщо це виправдано з огляду на об'єктивні критерії або обставини.
- Наприклад, були наведені випадки допущених банками серйозних помилок щодо заявок на амністію. Внаслідок цього, як було передбачено законодавством, заявники могли втратити право на амністію через несплату або неправильну сплату банками. (У зв'язку з цим важливо зазначити, що всі заявки повинні бути оброблені протягом часу, відведеного для добровільного

Вставка 2. Складні з точки зору імплементації аспекти законодавства щодо амністії в Південно-Африканській Республіці (продовження)

декларування. Дійсно, в звіті місії ДБП за 2019 рік рекомендувалося подовжити термін ПДД до 10-12 місяців з огляду на те, що належна перевірка заявників та перевірка даних реєстрів активів займає багато часу, зокрема через необхідність обміну даними та координації з компетентними органами інших податкових юрисдикцій.

- Положення про відшкодування по сплачених зборах та заявках викликали проблеми. Спочатку ніяких запитів на відшкодування не очікували, але вони мали місце у зв'язку з поміченими помилками фінансових посередників (наприклад, банків).
- Запити на відшкодування коштів, що надійшли від заявників, викликали підозру у членів підрозділу з амністії, оскільки повернення коштів з Резервного банку ПАР насправді є найпростішим способом відмивання коштів. Однак у деяких випадках заявники наводили докази, наприклад, того, що банки двічі сплачували однакову суму підрозділу з амністії. Досвід показав, що запити на відшкодування ніколи не стосувалися великих сум; вони просто вказували на канцелярські помилки банків.
- У випадку ПАР отримана сума зборів становила близько 3 млрд рандів (за 2003 рік, що приблизно дорівнює 387,5 млн дол. США за поточним курсом), тому помилки не були несподіваними.
- Спочатку заявку на амністію могли подавати лише фізичні особи, а не компанії чи довірчі фонди. Це було занадто жорстким обмеженням, особливо коли особисті справи заявників тісно перепліталися з приватними компаніями чи довірчими фондами. Підготовка більш широкої амністії зайняла б більше часу, але принесла б кращі результати.
- Потрібно було надіслати заявникам попередні та остаточні листи, повідомивши у попередніх листах, що амністія буде остаточно затверджена після оплати збору. У цих листах зазначалося, що амністія надається лише на підставі розкритої заявником інформації стосовно першоджерел коштів, що призвели до виникнення іноземних активів. Однак це призвело до появи великої кількості складних адміністративних вимог.
- У 2003 році цифрові технології не були достатньо розвинені, і на той час заявки на амністію подавалися у паперовій формі. На практиці потрібно було подати та забезпечити зберігання 43 000 заявок. Будь-яка майбутня амністія має проводитися в електронній, а не паперовій формі, на базі системи, яка формує електронні листи-відповіді тощо.
- Важливо зазначити, що особи, щодо яких Департамент валютного контролю Резервного банку ПАР вже проводив розслідування, не могли претендувати на амністію. Це обернулося адміністративним кошмаром, оскільки записи валютного обліку були неякісними або неадекватними, а в поданих підрозділу повідомленнях про список осіб, щодо яких проводиться розслідування, були пропущені імена розслідуваних. Додатковим ускладненням було те, що Департамент валютного контролю Резервного банку ПАР продовжував видавати листи щодо розслідування, не перевіряючи, чи була вже подана об'єктом розслідування заявка на амністію. Отже, були випадки, коли деякі особи подавали заявки на амністію, а потім отримували листи про розслідування, не пов'язані з їх заявками, що призводило до виникнення певних підозр серед потенційних заявників та могло відохотити деяких з них подавати заявки. З огляду на цей минулий досвід адміністратори амністії вважали, що амністія повинна охоплювати осіб, щодо яких вже ведеться або потенційно може проводитися розслідування.
- У зв'язку з кількістю заявок підрозділ існував набагато довше, ніж передбачалося спочатку, тому рекомендується продовжити період амністії до одного року.

Рекомендації

42. Місія бажає запропонувати наступне (висновки та рекомендації місії ТД за 2019 рік та коментарі, надані в травні 2020 року до законопроекту 1232, залишаються актуальними, але в цьому звіті ТД не будуть наведені повторно):

- Всім політично значущим особам, членам їх сімей та близьким партнерам необхідно заборонити брати участь у запропонованій ПДД.
- Зобов'язати фінансові установи застосовувати повною мірою заходи контролю в сфері ПВК/ФТ щодо клієнтів, які репатріюють активи, вживаючи розумних заходів для визначення походження активу (активів) та повідомляючи підрозділ фінансової розвідки про будь-які підозрілі операції.
- Оскільки ці засоби контролю в сфері ПВК/ФТ сприяють успішному впровадженню ПДД щодо іноземних активів і, навіть, дозволяють подолати певний дефіцит спроможності в ДПС (що вказує на більшу пріоритетність ПДД порівняно до запровадження непрямого методу), оподаткування вперше багатств, утримуваних за кордоном заможними українцями, збільшить справедливість розподілу.
- Для більш ефективного запобігання спробам відмити доходи, одержані злочинним шляхом, треба вимагати сплату відповідних зборів за ПДД до або під час подання одноразової декларації про активи, не відшкодовуючи їх, якщо подальші розслідування виявлять випадки злочину.
- Збільшити з 2,5 відсотка до, щонайменше, 5 відсотків збір за ПДД по державних облігаціях, до рівня, якій дорівнює збору за репатрійовані залишки, що знаходяться у вітчизняних банках.
- Не надавати «сліпу» та постійну амністію щодо активів нижче порогового рівня 400 000 грн. Вирішити проблему незареєстрованих об'єктів нерухомості за допомогою спеціальної програми їх регулювання. Крім того, розглянути питання про відповідну гнучкість в рамках непрямого методу, а не ПДД.

D. Проект одноразового декларування активів за «непрямим методом»

43. Нові пропозиції щодо мінімального порогу декларування умовно розрахованих активів були розглянуті у п. 22 вище. Мета цього розділу—зазначити альтернативи реєстрації активів, які можуть бути використані під час розробки непрямого методу і які не підривають стратегічних цілей запровадження ПДД для іноземних активів.

Добровільне декларування активів замість використання неповних кадастрів

44. Головним мотивом запровадження ПДД є сприяння більш суворому дотриманню вимог через добровільне визнання та декларування власних іноземних та вітчизняних активів в умовах відсутності розроблених органами влади надійних та вичерпних юридичних кадастрів та даних про реєстрацію транспортних засобів.

Передбачене спеціальне правило декларування активів, яке не підлягає документальній перевірці, мабуть, свідчить про слабкість адміністрування та процедур перевірки, а також, очевидно, відсутність впевненості в спроможності ДПС проводити перехресну перевірку активів платників податків за даними реєстрів прав власності або реєстрів автотранспортних засобів в Міністерстві внутрішніх справ.

45. Якщо Україна стикається з проблемами неповних та паралельно існуючих і оскаржуваних прав власності на нерухоме майно, витрачання ресурсів на створення та ведення надійних та ефективних центральних реєстрів прав власності повинно бути першочерговим завданням.

Добровільне декларування об'єктів нерухомості власниками, мабуть, не вирішить проблеми—особливо, якщо вони не зацікавлені в їх чесному та повному розкритті, оскільки це позбавлятиме їх можливості отримувати стабільний потік державних субсидій, що надаються на основі перевірки нужденності. Натомість метою уряду має бути оновлення та ведення всеохоплюючого юридичного кадастру (з централізованим обслуговуванням) та децентралізованих фіскальних кадастрів, які будуть базуватися на використанні сучасних технологій супутникових зображень та проведенні подальшого контролю на місцях з метою відстеження та реєстрації законних власників зареєстрованих об'єктів нерухомості (див. вставку 3, де йдеться про заходи щодо забезпечення точного обліку прав власності в країні, що спирається на заходи правозастосування через систему податку на майно). Використання підключень до електромережі компанії-постачальника електроенергії може допомогти відслідкувати власників (у додатку 1 обговорюються способи повної реєстрації нерухомого майна в центральному кадастрі з посиланням на деякі приклади з міжнародної практики).

46. Інвестиції на створення та ведення достовірних та сучасних кадастрів

необхідні для різних цілей: (1) сприяння збільшенню впевненості серед власників майнових прав, що дуже важливо для інвестицій на ринку нерухомості; (2) доступ до фінансування з використанням нерухомого майна як необхідного забезпечення; (3) підтримання активності на ринку нерухомості, де відступлення прав власності на нерухомість здійснюється без проблем; та (4) побудова високопродуктивної системи податку на майно (бажано на основі вартості) як важливого власного джерела доходу органів місцевого самоврядування. Таким чином, існує безліч вагомих причин для створення та ведення надійних кадастрів. Це питання не можна передоручити системі самостійного декларування «власниками», і центральний уряд повинен надавати пріоритет асигнуванню власних ресурсів для цього. З цієї причини місія рекомендує переглянути мінімальне правило при одноразовому декларуванні, розпочавши замість цього окремих

процес кадастрового вивчення та реєстрації в межах всієї країни. Аналогічний аргумент справедливий і для реєстрів транспортних засобів. З огляду на неповноту даних в реєстрах прав власності на майно в Україні, виправлення яких може зайняти багато років, аргументи на користь пріоритетності запровадження ПДД для іноземних активів видаються переконливими. На закінчення треба зазначити, що лише після запровадження всіх цих заходів можна буде впевнитися в ефективності роботи непрямого методу.

Вставка 3. Оновлення даних реєстрів прав власності на нерухоме майно замість реалізації ПДД

Реформи оподаткування майна можуть стати каталізатором інтеграції та об'єднання фрагментованих інституційних підходів до реєстрації майна, його оцінки та адміністрування податків. Це, серед іншого, передбачає реєстрацію прав власності, опис місцезнаходження майна у кадастрі, оцінку ринкової вартості, співпрацю у створенні банків даних та вдосконалення юридичного та геодезичного реєстрів.

Більше того, світовий досвід уникнення реєстрації зміни власників нерухомого майна, свідчить про можливість запровадження наступного законодавства із запобігання уникненню від податку, здатного вирішити проблему податкових порушень цього типу: (1) спроби уникнути реєстрації переходу права власності через внесення відповідного запису до центрального реєстру прав власності можна зробити караним діянням; та (2) будь-який позов, пов'язаний із забезпеченням виконання умов договору купівлі-продажу між продавцем або набувачем нерухомого майна, повинен допускатися до розгляду в суді лише, якщо сторони можуть довести, що сталася зміна власника. Перехід права власності засвідчується зміною правостановлюючого документа, однак, це має відбуватися лише після повної сплати всіх відповідних зборів за відступлення прав або гербових зборів та всіх непогашених податків на майно. Інакше кажучи, основне законодавство із запобігання уникненню повинно передбачати, що відступлення права на майно не може бути зареєстроване до сплати податку на майно. Отже, нерухоме майно не повинно включатися до розрахунку порогового рівня, який підлягає амністії. Крім того, податки мають бути сплачені, оскільки вони є важливим джерелом доходу для субнаціональних органів державного управління.

Рекомендації

- Будь-яку декларацію про майно, подану під час добровільного одноразового декларування активів, необхідно піддавати офіційній перевірці, особливо у разі наявності паралельно існуючих прав власності на майно.
- Підвисити статус кадастрової реєстрації як пріоритетної ініціативи центрального уряду, яка потребуватиме достатніх ресурсів, і бути готовими управляти цим протягом приблизно двох років для сприяння більшій централізації цього ключового банку даних.

III. НЕПРЯМІ МЕТОДИ ОЦІНКИ ОПОДАТКОВАНОГО ДОХОДУ

A. Непрямі методи та усвідомлення ризику

47. Забезпечення сплати податку на доходи в Україні є особливо складним завданням. Як зазначили представники МФУ, історично склалося так, що велика частка активів заможних осіб утримується за кордоном та є недосяжною для ДПС. Більше того, навіть коли ДПС може навести доказів, що платник податків веде спосіб життя, який потребує витрат, що в багато разів перевищують доходи, показані у його річній податковій декларації, у податкового органу є мало інструментів для належного реагування на можливе грубе ухилення або незаконне уникнення сплати податків. Найбільшим недоліком правозабезпечувальних заходів у розпорядженні ДПС є те, що тягар доказування лежить на податковому органі, а це означає, що саме йому необхідно доводити, що платник податків дійсно не зазначив зароблений дохід. У ДПС мало можливостей для оскарження очікуваних від платника податків заперечень, що незадекларований дохід був зароблений або отриманий у фінансовому році, на який не поширюються повноваження ДПС, оскільки вже минув 3-річний термін позовної давності, або що доходи відносяться до періоду, коли дані обліку в Україні були дуже неповними.

48. В багатьох країнах є можливості для оподаткування умовно оціненої суми доходу; в Україні їх немає. Презумптивне оподаткування є непрямим методом визначення доходу платників податків в умовах, коли немає записів безпосереднього обліку²⁴. Однією з форм презумптивного оподаткування доходу²⁵ є непряма оцінка доходу, яка потім використовується для визначення не відображеної в податковій декларації частки доходу. Виходячи з припущення, що отримані кошти зберігаються або витрачаються, розмір незадекларованого доходу можна визначити, документуючи різницю між споживчими витратами або депозитами на банківських рахунках (включаючи готівкові кошти) та сумою доходу, наведеною у податковій декларації. За режимом презумптивного оподаткування доходу або використання непрямого методу податковий орган відповідає за оцінку цієї різниці, але платник податків несе тягар доказування, що ця різниця не є оподатковуваним доходом.

49. Ефективний непрямий метод сам по собі є цінним інструментом правозастосування, але він також створює стимул для добровільного дотримання

²⁴ Vito Tanzi and Milka Casanegra (1987). Presumptive Income Taxation: Administrative, Efficiency, and Equity Aspects. International Monetary Fund. FAD Working Paper; Victor Thuronyi, Presumptive Taxation, Tax Law Design and Drafting, volume 1; International Monetary Fund, 1996. Chapter 12.

²⁵ Презумптивне оподаткування включає використання непрямого показника оподаткованого доходу. Наприклад, деякі платники податків з міркувань простоти оподатковуються за їх валовим доходом, наприклад, як це відбувається за спрощеним режимом для малих платників податків в Україні.

норм. Незаконне ухилення від сплати податків може переплітатися з іншими, часом складнішими проблемами. Кошти могли переміщуватися за кордон просто для того, щоб отримати вигоди від нижчих ставок оподаткування (наприклад, на Кіпрі), або могли бути залишені за межами України внаслідок минулих правил, які регулювали валютні операції або рух капіталу. Економічна та політична невизначеність також може бути причиною приховування багатства від радарів влади. Більшу тривогу викликає те, що приховане багатство може бути пов'язане з незаконними операціями²⁶. Однак загальним для всіх цих випадків є те, що ці кошти залишаються неоподаткованими Україною через те, що платники податків не дуже побоюються ризику, що вони будуть змушені сплатити податок та відповідні штрафні санкції.

50. В реальному житті жодний податковий орган не спроможний перевірити значний відсоток сукупності платників податків, але слабке побоювання ризику пояснюється не тільки цим. Слабке побоювання ризику перевірки з боку ДПС можна пояснити додатковими факторами. Це може пояснюватися структурними недоліками, такими як дефіцит кваліфікованого персоналу, ресурсів, технічними обмеженнями або відсутністю даних та інформації про операції платників податків, особливо щодо операцій з готівкою. Непрямі методи є інструментом, що дозволяє обминути деякі з цих обмежень і таким чином посилити побоювання ризику серед платників податків, і саме це, можливо, є найважливішим наслідком їх застосування.

51. Можливість застосування непрямого методу сприяє добровільному дотриманню вимог. Дисциплінованим платникам податків це дає відчуття більшої справедливості системи, оскільки свідчить про наявність у податкового органу ефективного інструмента перевірок, що сприяє більшому побоюванню ризику серед порушників податкових норм. Сьогодні в Україні використовуються лише прямі методи перевірки дотримання податкових вимог. Україна покладається насамперед на аналіз декларацій, даних господарського обліку та бухгалтерських книг.

52. Україна має великий неофіційний сектор та значну кількість заможних осіб, які, імовірно, не звітують про значну частину своїх доходів. Непрямий метод може бути важливим допоміжним інструментом стратегії правозастосування, який збільшить рівень побоювання ризику, що незадекларований дохід буде виявлений і доведеться реагувати на юридичне попередження про неповне декларування, визначене на основі розбіжностей між декларованим доходом та документальними підтвердженнями рівня споживання чи фінансових операцій. Дієвість непрямого методу збільшиться внаслідок посилення міжнародної співпраці в сфері обміну інформацією між компетентними органами. Україна не є частиною міжнародної мережі країн-членів ОЕСР, що автоматично обмінюються фінансовою інформацією, але вона перебуває на завершальній стадії процесу

²⁶ Centre for Applied Research, (2015), *Global Financial Integrity, Financial Flows and Tax Havens. Combining to Limit the Lives of Billions of People*. Norwegian School of Economics. Доступне на сайті: <http://creativecommons.org>.

приєднання до такої програми, яка з часом стане важливим джерелом інформації для застосування непрямого методу.

В. Впровадження непрямих методів

53. Впровадження непрямого методу в Україні зіткнеться з серйозними труднощами. Основною проблемою є доступ через посередників до фінансової інформації платників податків. Аудит в умовах непрямого методу спирається на інформацію, надану третіми сторонами. Зазвичай, інформацією, яка найкраще відображає звички людей у витрачання коштів, є інформація, зареєстрована фінансовими установами. Банки реєструють вартість операцій і учасників операції з позначенням відповідних дат, що у сукупності дозволяє скласти уявлення про природу та строки отримання презумптивного доходу. Сьогодні законодавство про банківську таємницю в Україні обмежує спроможність ДПС отримувати таку інформацію безпосередньо від фінансового сектору. Вона може бути отримана лише з дозволу судді та в кожному конкретному випадку. Це суттєво зменшує ефективність непрямого методу, який найкраще діє, якщо базується на широкомасштабному аналізі даних. Втім цей метод може працювати також з обмеженою інформацією, наприклад, на основі перегляду даних інших державних установ²⁷ та державних нотаріусів.

54. Небажання передавати інформацію податковому органу, як правило, ґрунтується на побоюванні, що цією інформацією можуть зловжити. Першою умовою усунення цієї проблеми є наявність чітких положень закону, що захищають конфіденційність цієї інформації та, зокрема, передбачають суворі покарання за порушення довіри. По-друге, має бути чіткий набір правил щодо того, як може застосовуватися непрямий метод. Незважаючи на серйозний опір пропозиціям про відмову від суворих правил банківської таємниці, країни рухались у цьому напрямку, і Україні доведеться розглянути можливість йти таким самим шляхом. Важливим кроком у цьому напрямку було б передбачити, що посередником у підготовці запитуваної ДПС інформації є регулятор фінансового сектору (а не суди). Доступ до цієї інформації дозволить ДПС ефективніше визначати характеристики ризиків платників податків і, отже, більш точно націлювати перевірки. За таких умов, дисципліновані платники податків звичайно позбавляються більш ретельного контролю²⁸.

55. Права платників податків в умовах застосування непрямого методу також повинні бути захищені. Податковий орган повинен ділитися з платником податків, щодо

²⁷ Отримання інформації від інших державних установ також має обмеження, оскільки для цього потрібні угоди про співпрацю з відповідною установою. ДПС не має автоматичного доступу до такої інформації.

²⁸ Ще одним способом надання податковим органам можливості отримати фінансову інформацію про платників податків є встановлення норми, що виписки з банківських рахунків є рахунками-фактурами для цілей оподаткування, тобто є юридичним підтвердженням процентного (або іншого виду фінансового) доходу. Це зроблено, наприклад, у Мексиці.

якого проводиться перевірка, усією сучасною інформацією та розрахунками, на підставі яких зроблені оцінки незадекларованого доходу. Без цього у платника податків не буде достатніх можливостей для оскарження презумптивних оцінок ДПС. Крім того, платник податків повинен мати достатньо часу для пошуку та отримання документації, необхідної для розгляду його справи. Важливо, щоб ДПС був повинен вичерпати всі доступні йому засоби для визначення того, що невідповідності, виявлені ним за непрямим методом, дійсно становлять незадекларований оподатковуваний дохід²⁹. Непрямий метод не повинен бути першою і кінцевою зупинкою в інспекційній діяльності ДПС.

С. Елементи непрямого методу

56. Основою непрямого методу є оцінка доходу платника податку, орієнтуючись на інші ніж подані дані обліку показники, які дозволяють більш точно визначити податкові зобов'язання. Суть методу полягає у виявленні потенційного незадекларованого доходу на основі об'єктивних показників, що становить юридично обґрунтований спосіб визначення недоплати податку. Показниками, які можуть сприяти такому контролю, є, наприклад, зростання активів, придбання, комерційні або персональні витрати та зменшення зобов'язань. На платника податків, таким чином, покладається тягар доказування помилковості презумптивного висновку, що такий дохід підлягає оподаткуванню. Важливо зазначити, що повноваження щодо непрямої оцінки доходу, що підлягає оподаткуванню, повинні бути визначені у законодавстві. Законодавство може надавати податковому органу широкі права вирішувати на власний розсуд, який непрямий метод буде використовуватися, або може обмежувати ці повноваження певним переліком показників³⁰. Крім того, права на застосування непрямих методів можуть бути градуйованими. Наприклад, більш широкі повноваження можуть бути надані у випадку платника податків, який відмовляється від співпраці, або у разі відсутності книг обліку та бухгалтерських записів у платника податків. Щодо готових до співпраці платників податків непрямий метод може застосовуватися більш обмежено, лише на основі розбіжностей, виявлених в інформації, яку було отримано від деяких третіх сторін.

57. Ключовим аспектом процесу є оскарження платником податку презумптивного доходу, визначеного податковим органом. Не всі відмінності або невідповідності надходжень або витрат у порівнянні з доходом, декларованим для цілей оподаткування, обов'язково відображають незадекларований оподатковуваний дохід. Наприклад, витрати можуть фінансуватися за рахунок заощаджень, продажу активів, позик, всі з яких можуть походити з коштів, які вже були оподатковані або не підлягають оподаткуванню. Отже, платнику податків необхідно надати можливість продемонструвати,

²⁹ Наприклад, не можна погодитися з тим, що будь-яке депонування коштів на банківський рахунок платника податків має розцінюватися як дохід, що підлягає оподаткуванню, без попереднього вирахування переказів з його інших власних рахунків, якщо згадати лише одне таке виключення.

³⁰ Edmund Biber. Technical Notes and Manuals. Revenue Administration: Taxpayer Audit-Use of Indirect Methods. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund. April 2010.

що різниця між зазначеним в декларації доходом та презумптивним доходом відноситься або до доходу, який раніше вже оподатковувався, або до коштів, які не підлягають оподаткуванню (позики або спадщина), або до доходу, який не підпадає під дію вимог щодо оподаткування внаслідок завершення строку позовної давності. Спосіб, у який платник податків може документально оформити свою справу, також повинен бути чітко регламентованим, оскільки не можна покладатися лише на його слово як на достатній доказ.

Загалом, прямий метод повинен мати наступні ключові характеристики:

58. Правова база. У законодавстві має бути зазначено, що незадекларований дохід може бути визначений на основі об'єктивних показників і що у разі невідповідності декларованому доходу податковий орган може наново розрахувати дохід платника податку, щодо якого, відповідно, може бути нарахована нова сума податку. Цей презумптивний дохід необхідно законодавчо визначити як оподатковуваний дохід у разі, якщо (і в межах суми, щодо якої) платник податків не зможе представити спростуючих доказів, підкріплених достовірною документацією³¹.

59. Спростовувана презумпція. Це стосується того, хто несе тягар доказування під час податкової перевірки. Як правило, на податковий орган покладається тягар доказування щодо демонстрації розбіжностей між податковою декларацією та іншими записами, що відображають незадекларований дохід. Після цього тягар доказування перекладається на платника податків, якщо він оскаржує презумпцію наявності незадекларованого доходу, зроблену податковим органом.

60. Правила балансування у порівнянні з дискреційними правами. Законодавчо дозволене/санкціоноване використання непрямого методу повинно збільшити рівень побоювання ризику серед платників податків та відповідним чином змінити їх поведінку, однак податкові інспектори не повинні використовувати його у довільний спосіб. Необхідно встановити об'єктивні критерії та правила щодо відбору платників податків за цим методом, а також визначити показники, які є прийнятними для презумптивної оцінки оподаткованого доходу (див. вставку 4 з прикладом Мексики).

³¹ Правила повинні також дозволяти платнику податків продемонструвати, що сума його доходу, розрахована за звичайними правилами податкового обліку, менше, ніж його оцінка за непрямим методом.

Вставка 4. Законодавство щодо непрямих методів (на прикладі Мексики)

Податковий кодекс Мексики (стаття 55) визначає, які податкові бази податковий орган може визначати у презумптивний спосіб та за яких обставин. Зокрема, податкові органи можуть презумптивно визначати:

- оподатковувані прибутки платника податків
- умовні оподатковувані розподіли коштів некомерційними організаціями
- валовий дохід
- вартість операцій (для цілей НДС)
- вартість активів (для цілей податку на майно)

У яких випадках:

- I. Коли платники податків чинять опір або перешкоджають проведенню перевірок податковими органами; або коли вони не подають податкову декларацію (подання декларації після повідомлення платника податків про початок його перевірки не зупиняє застосування непрямого методу податковим органом).
- II. Коли платники податків не подають бухгалтерські книги та облікові записи та супровідну документацію (насамперед, рахунки-фактури) стосовно сум, які становлять 3 і більше відсотків від вартості будь-якого з пунктів, зазначених у податковій декларації.
- III. Коли має місце будь-яке з наступних порушень:
 - a) відсутність даних обліку щодо операцій, прибутків, купівель або собівартість реалізації у розмірі, що перевищує 3 відсотки від сум, зазначених в звіті за фінансовий рік;
 - b) відображення в обліку купівель або витрат, які не відбулися;
 - c) неподання або виправлення даних щодо існуючої кількості або вартості запасів матеріальних оборотних засобів за умови, що вони перевищують 3 відсотки від вартості запасів матеріальних оборотних засобів.
- IV. Офіційно ухвалені касові реєстри не використовуються, виправляються або знищуються.
- V. Будь-які інші порушення в облікових записах, які заважають податковим органам зрозуміти операції платника податків.

Зазначені положення не поширюються на внески до фондів соціального забезпечення.

D. Загальні операційні аспекти непрямого методу

61. Загальна процедура застосування презумптивного податку досить проста.

Якщо всі витрати, здійснені платником податку, дорівнюють або поступаються сумі доходу, яку він зазначив в поданій декларації, та його неоподаткованого доходу, жодний додатковий податок не підлягає сплаті. Однак, якщо витрати платника податку перевищують декларований дохід, і він не може доказати, що надлишок фінансувався за рахунок неоподатковуваних джерел, податковий орган повідомить його про виявлення недоплати податку (вставка 5). Після цього може бути зроблене припущення щодо витрат або коштів платника податків, які він тримає у фінансових установах, в готівці чи цінностях (наприклад, золоті). Дохід, зазначений у декларації платника податків, віднімається із суми наявних після цього коригування коштів, а залишок вважається незадекларованим доходом.

З операційної точки зору, ДПС повинна мати можливість перевіряти суму коштів, заощаджених платником податків, тому їй потрібно отримати доступ до даних про банківські депозити, включаючи бізнес-рахунки, персональні рахунки і позикові рахунки. Отже, ДПС необхідно мати доступ до цих фінансових даних від усіх фінансових установ, включаючи кредитні спілки та інвестиційні довірчі фонди.

Вставка 5. Елементарна формула розрахунку за непрямим методом з урахуванням готівки

- Користуючись інформацією третіх сторін, визначити повну суму грошових витрат платника податків за фінансовий рік;
- Додати відому суму збільшення наявної готівки на кінець періоду;
- Відняти неоподатковувані надходження (наприклад, перекази коштів між власними рахунками, позики)
- Це дорівнюватиме скоригованим валовим надходженням
- Відняти з них надходження, зазначені в декларації
- Це дорівнюватиме незадекларованій частці доходу

62. ДПС має дуже обмежений доступ до інформації третіх сторін³². Очевидно, що це затрудняє застосування непрямого методу для оподаткування незадекларованого доходу. Хоча для того, щоб прямий метод працював на повну потужність, потрібно буде послабити правила щодо банківської таємниці, закріплення цього методу в законодавстві допоможе Україні проводити окремі перевірки, за допомогою яких ДПС намагатиметься отримати інформацію про надмірне споживання, наприклад, придбання дорогих об'єктів нерухомості.

Е. Адміністративні питання

63. Один із підходів—застосовувати непрямий метод у досить механічний спосіб. В ідеалі, комп'ютерна програма здійснює пошук у великій базі даних щодо випадків невідповідності між даними податкових декларацій та інформацією третіх сторін по окремих платниках податків (даних фінансових установ, автомобільних агентств, нотаріусів, реєстрів майна) відповідно до заздалегідь встановлених параметрів. Цей рутинний підхід на основі «машинної» перевірки зменшує дискреційні можливості податкових службовців при відборі платників податків для перевірки. ДПС може спочатку надіслати (автоматично) платникам податків повідомлення із запрошенням пояснити невідповідність або самостійно

³² ДСН отримує дані про заробітну плату, яку виплачують роботодавці, а також, як правило, дані про доходи, що виплачуються з вітчизняних джерел, від інших державних установ, з якими вона має угоду про таку співпрацю. ДПС також може отримати доступ до інформації від нотаріусів щодо придбання нерухомості (та інших нотаріально посвідчених операцій), що може бути корисним під час індивідуальних перевірок.

виправити податкову декларацію, сплативши недосплачений податок. Якщо платник податків не робить цього, податковий орган може розпочати перевірку. Відправним пунктом такої перевірки буде розрахункова розбіжність у доходах, яка буде основою для визначення незадекларованого доходу та недосплаченої суми податку.

64. Ризик у разі застосування непрямих методів полягає в тому, що вони відкривають можливість для їх довільного використання. Щоб запобігти цьому, необхідно чітко визначити у нормативно-правових актах, коли і як повинен використовуватися цей метод (див. додаток 2), параметри, які можуть бути застосовані для визначення презумптивного доходу, а також документацію, яка потрібна платникам податків, щоб довести, що різниця відноситься до неоподаткованої суми. Іншими словами, необхідно розробити нормативно-правові акти, які передбачали б, яка документація вважатиметься дійсною, щоб спростувати презумпцію податкових органів. Наприклад, у випадку спадщини, необхідні підтвердження, що товари, кошти або активи були у розпорядженні померлої особи. Крім того, для цілей оподаткування позика повинна бути підтверджена документацію щодо банківських переказів, а не лише контрактом або підписаним векселем у стосунках поміж фізичних осіб. Якщо платник податків може представити лише останні документи як свідоцтво отримання коштів у якості позики від іншої особи, правило повинно передбачати, що ці кошти будуть розглядатися як презумптивний дохід, що підлягає оподаткуванню.

Г. Програма добровільного декларування та непрямий метод

65. МФУ стверджує, що Програма добровільного декларування (ПДД) є важливою складовою пакету заходів, спрямованого на запровадження режиму контрольованих іноземних компаній (КІК). Це, у свою чергу, дозволило б Україні реально здійснювати оподаткування доходів на світовій основі, охопивши податками значні обсяги активів, які, як вважають, українці мають за кордоном. Можна сподіватися, що після декларування цих активів розшириться податкова база і, як наслідок, зростуть податкові надходження. Це питання було досить детально обговорено у звіті ДБП про податкову політику в 2019 році³³. ПДД буде відкрита для декларування всіх активів, включаючи ті, що знаходяться в Україні, за важливих обмежень, пояснених у главі II цього звіту.

66. Існує кілька важливих зв'язків між презумптивним оподаткуванням та ПДД. З одного боку, активи, задекларовані в рамках ПДД, щодо яких був сплачений відповідний збір за програмою, мають розглядатися як неоподатковуваний дохід за непрямим методом. Іншими словами, споживання, оплачене коштами, які були задекларовані у такий спосіб,

³³ Роберто Шатан, Мартін Гроте і Лі Бернс (2019): «Україна. Податок на розподілений прибуток; добровільне декларування активів та впровадження BEPS». МВФ, Департамент з бюджетних питань.

має розглядатися як нібито оплачене за рахунок законних заощаджень. Однак доходи, отримані по задекларованих активах, відтепер повинні розглядатися як будь-який інший оподатковуваний дохід. ПДД певним чином надає платникам податків можливість створити санкціонований запас доходу щодо презумптивного режиму оподаткування. Крім того, розкриття інформації про активи може полегшити роботу податкових аудиторів, оскільки в рамках ПДД здійснюються відстеження та документування декларованих активів.

67. Хоча ПДД полегшує введення в дію непрямого методу, надійний непрямий метод має ключове значення для функціонування ПДД. Вони підсилюють один одного, але важливо пам'ятати, що оподаткування доходу непрямим методом має бути доступним варіантом дій для податкового органу незалежно від ПДД. Наріжним каменем непрямого методу є можливість доступу до надійної високоякісної інформації про активи та витрати платника податків, яку можна отримати, насамперед, від третіх сторін (наприклад, фінансових установ, продавців або державних нотаріусів). ПДД може слугувати додатковим джерелом інформації, але не основним ресурсом, і вона не може замінити зазначені інші джерела, які повинні бути доступними ДПС на регулярній основі, щоб вона могла успішно здійснювати програму перевірок податку на доходи. ПДД—це зроблена з добрих спонукань пропозиція платникам податків врегулювати свої права власності на активи, перш ніж буде запроваджено якісно вищий рівень правозастосування для забезпечення сплати податків. Однак непрямий метод в принципі не залежить від ПДД. За відсутності інших джерел інформації презумптивне оподаткування доходів буде дуже неефективним і послабить стимули для участі у ПДД. Отже, в ідеалі, перш ніж впроваджувати ПДД, потрібно мати надійні реєстри нерухомого та рухомого майна, простий доступ ДПС до фінансової інформації, надійні гарантії конфіденційності інформації щодо платників податків, наданої ДПС, постійний обмін інформацією з іноземними компетентними органами, а також законодавче закріплення непрямого методу.

Рекомендації

- Ухвалити законодавчі положення про режим презумптивного оподаткування доходу.
- Включити до законодавства загальне правило про методи непрямого визначення доходу платників податків, включаючи зазначення джерел коштів, які не підлягають оподаткуванню за цього режиму.
- Визначити в нормативно-правових документах конкретні положення про застосування непрямого методу з описанням видів документації, яка буде прийнятною для спрощування презумптивних оцінок ДПС.
- Розглянути питання про скасування правил банківської таємниці для ДПС, або, принаймні, зробити не суди, а регулятора фінансового сектору органом посередницького розгляду запитів ДПС на отримання інформації щодо платників податків від банківської системи.

IV. МІЖНАРОДНІ ПОДАТКОВІ ЗАХОДИ

A. Вступ

68. Україна є членом програми розширеного співробітництва щодо BEPS. Як член цієї програми, Україна зобов'язана запровадити чотири мінімальні стандарти BEPS, а саме: захід 5 BEPS (протидія шкідливій податковій практиці); захід 6 (зловживання договорами); захід 13 (звітність в розрізі країн (ЗвРК); та захід 14 (процедури взаємного узгодження). Закон 466 (від 22 травня 2020 року) вводить в дію положення про імплементацію мінімальних стандартів BEPS щодо заходів 6, 13 та 14. Україна буде піддана експертній перевірці податкових пільг, щоб визначити, чи є якісь порушення заходу 5 BEPS. Законопроект 2524 пропонує внести деякі зміни в реформи міжнародного оподаткування, запроваджені Законом 466. Деякі з них стосуються дати початку деяких реформ³⁴.

69. На додаток до мінімальних стандартів, Закон 466 вводить в дію положення щодо імплементації заходу 3 BEPS (KIK), заходу 4 (обмеження на відрахування процентів), заходу 7 (визначення постійного представництва) та заходів 8-10 (трансфертне ціноутворення). Закон 466 також запроваджує новий критерій визначення резидентності для юридичних осіб, оснований на місці фактичного здійснення управління (МФЗУ). Юридична особа, яка зареєстрована або створена за межами України, є платником податку-резидентом, якщо її МФЗУ знаходиться в Україні. На відміну від резидентів України, які, як правило, повинні сплачувати податок із свого світового доходу, платник податку, який вважається резидентом за критерієм МФЗУ, сплачує податок лише за територіальною ознакою (тобто з доходу, який походить з України). Як зазначено нижче, це створює можливості для податкового планування, особливо стосовно правил щодо KIK.

70. Цей розділ звіту необхідно розглядати разом із двома попередніми звітами ДБП, які стосувались впровадження BEPS³⁵. Нижче в центрі уваги перебувають насамперед нові питання, зокрема критерій визначення резидентності на основі МФЗУ, застосування KIK до фізичних осіб-резидентів та деякі технічні питання. Однак ми повторюємо в цьому звіті деякі попередні рекомендації, які не були враховані в Законі 466.

³⁴ Голосування щодо законопроекту 2524 у Верховній Раді відбулося 14 липня 2020 року, коли місія готувала свій попередній звіт. Деякі положення, що стосуються питань BEPS та трансфертного ціноутворення, були вилучені, але будуть подані на розгляд до Верховної Ради як окремий законопроект.

³⁵ Р. Шатан та інші: «Переосмислення податку на розподіл дивідендів, раціоналізація спрощених податків та провадження заходів BEPS», ДБП/МВФ, травень 2017 року., та Р. Шатан та інші: «Податок на розподілений прибуток, добровільне декларування активів та впровадження BEPS», ДБП/МВФ, липень 2019 року (який називається тут звітом місії за 2019 рік).

В. Місце фактичного здійснення управління

71. Закон 466 запроваджує місце фактичного здійснення управління (МФЗУ) як альтернативний критерій української резидентності юридичної особи. Визначення резидентності за МФЗУ не є заходом BEPS. Пропозиція включити критерій резидентності на основі МФЗУ надійшла від Комітету з питань оподаткування Верховної Ради, а не міністерства. Цей критерій недостатньо інтегрований до Податкового кодексу України (ПКУ). Зокрема, критерій МФЗУ не включений до загального визначення терміну «резидент» у статті 14.1.213 ПКУ, але зустрічається у переліку платників податків-резидентів для цілей ППП у статті 133.1. Нова стаття 133.1.5 ПКУ передбачає, що іноземна юридична особа є платником податку-резидентом щодо ППП, якщо її МФЗУ знаходиться в Україні. Однак це стосується лише оподаткування ППП. Отже, створена за кордоном юридична особа з МФЗУ в Україні може бути платником податку-резидентом для цілей ППП, але нерезидентом для інших цілей ПКУ, тому норми щодо КІК до неї не застосовуються.

Що означає «місце фактичного здійснення управління»

72. Офіційні органи країн зазвичай використовують МФЗУ як критерій для визначення резидентності підприємств. У багатьох країнах використовують як місце реєстрації, так і МФЗУ як альтернативні критерії резидентського статусу підприємств, а в деяких країнах використовують один з цих двох критеріїв для визначення резидентського статусу підприємства. Якщо критерії є альтернативними, юридична особа вважається резидентом, якщо вона зареєстрована або створена в юрисдикції. Навіть якщо юридична особа зареєстрована або створена за межами юрисдикції, вона є резидентом, якщо в юрисдикції знаходиться її МФЗУ. До внесення в 2017 році поправок до Типового податкового договору ОЕСР³⁶ та Типового податкового договору ООН,³⁷ МФЗУ було головним критерієм визначення резидентності відповідно до статті 4 Типових договорів (резидентський статус) у випадках, коли юридична особа була резидентом обох договірних держав відповідно до внутрішнього законодавства кожної держави.

73. З огляду на широке використання МФЗУ (зокрема в рамках податкових угод) ця концепція добре зрозуміла. Вона посилається на місце, де приймаються управлінські, комерційні та фінансові рішення високого рівня, необхідні для ведення бізнесу суб'єкта господарювання в цілому. Воно може бути іншим, ніж місце, де приймаються повсякденні управлінські рішення. Загалом, МФЗУ—це посилання на місцезнаходження вищого керівного органу юридичної особи. Зазвичай це виконавчий орган суб'єкта господарювання, такий як рада директорів компанії, а отже, МФЗУ—це місце, де виконавчий орган суб'єкта господарювання збирається для прийняття рішень на високому

³⁶ ОЕСР, *Типова конвенція щодо уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу* (2017) (Типовий договір ОЕСР).

³⁷ ООН, *Типова конвенція щодо уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються* (2017) (Типовий договір ООН).

рівні щодо діяльності суб'єкта господарювання. МФЗУ юридичної особи визначається з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що стосуються управління суб'єктом господарювання.

74. Звичайне значення МФЗУ відображено в пункті (а) статті 133.1.5 ПКУ, де йдеться про проведення засідань виконавчого органу юридичної особи в Україні. У випадках, коли такі засідання проводяться в різних країнах, вважають, що місце фактичного здійснення управління знаходиться в Україні, якщо регулярність проведення засідань в Україні більша. Пункти (б) та (в) статті 133.1.5 ПКУ, видається, посилаються на більш широке поняття управління (яке може охоплювати управління повсякденними операціями), але стосуються відповідного управління, що переважно здійснюється в Україні.

75. Хоча юридична особа може мати декілька місць управління (особливо щодо щоденних операцій), зрозуміло, що суб'єкт господарювання має лише одне місце фактичного здійснення управління. Концепція місця фактичного здійснення управління сформувалася в той час, коли члени виконавчого органу юридичної особи збиралися разом в одному місці. Однак сьогодні поняття єдиного місця фактичного здійснення управління піддається критиці, оскільки засідання виконавчого органу юридичної особи можуть проводитися в електронному вигляді за участю членів, які перебувають в різних місцях. Це визнано у ст. 133.1.5 ПКУ, яка передбачає, що МФЗУ юридичної особи може бути розподілене між різними місцезнаходженнями. Стаття 133.1.5 ПКУ включає правила віднесення місця фактичного здійснення управління до України у разі поділу МФЗУ.

76. Визначення резидентського статусу за критерієм МФЗУ на вибірковій основі збільшує можливість зловживань, оскільки резиденти України, які контролюють створену за кордоном юридичну особу, по суті можуть вибрати для такої особи резидентський статус, виходячи з того, що буде найвигіднішим для них з точки зору оподаткування. Під час обговорень з приватним сектором виявилась відсутність визначеності щодо того, чи застосовується критерій МФЗУ автоматично у незалежний спосіб або він застосовується лише за вибором створеної за кордоном юридичної особи. Стаття 133.1.5 ПКУ, видається, передбачає його автоматичне застосування в тому сенсі, що, якщо іноземна юридична особа відповідає зазначеним критеріям наявності МФЗУ в Україні, то вона є резидентом для цілей сплати податку. Однак наприкінці статті 133.1.5 ПКУ зазначено, що створена в іноземній державі юридична особа може вибрати для себе статус резидента для цілей сплати ППП, а також може відмовитись від статусу резидента для цілей сплати податку. Положення про обрання резидентського статусу та відмову від нього в статті 133.1.5 ПКУ прямо не посилаються на МФЗУ, але вони включені в статтю, яка передбачає критерій резидентності на основі МФЗУ. Міністерство підтвердило, що (відповідно до буквального тлумачення закону) критерій резидентності на основі МФЗУ застосовується лише на вибірковій основі. Таким чином, створена за кордоном юридична особа, місце фактичного здійснення управління якої знаходиться в Україні, буде платником податків-резидентом лише, якщо вона вибере для себе режим оподаткування як резидента.

Сфера охоплення оподаткуванням

77. Платник податку, який є резидентом відповідно до МФЗУ, підлягає оподаткуванню податком на прибуток лише на територіальній основі (стаття 134.1.1 ПКУ). Це означає, що резидент на основі МФЗУ оподатковується лише з доходів з джерелом походження з України. Це створює незвичну ситуацію, за якої обсяг оподаткування юридичної особи-резидента залежить від того, на якій основі ця особа визнана резидентом. Юридична особа, зареєстрована або створена в Україні, підлягає оподаткуванню з доходів у всьому світі, тоді як юридична особа, яка зареєстрована або створена за межами України, але має своє МФЗУ в Україні і яка обирає для сплати податку статус резидента, підлягає оподаткуванню лише з доходу з джерелом походження з України.

78. Критерій МФЗУ застосовується лише в один бік—для визначення, чи є юридична особа резидентом України. Він не використовується, наприклад, для визначення того, чи є юридична особа резидентом іншої країни для цілей правил щодо КІК. Згідно з правилами щодо КІК, юридична особа є іноземною юридичною особою, якщо вона зареєстрована або створена за межами України. Отже, виникає потенційна невідповідність, оскільки юридична особа, зареєстрована або створена за межами України, але з МФЗУ в Україні може бути як резидентом України (якщо вибере такий статус за критерієм МФЗУ), так і іноземною юридичною особою відповідно до правил щодо КІК (за критерієм місця реєстрації або створення). По суті, така юридична особа є одночасно резидентом та КІК. Це протиріччя вирішується відповідно до статті 133.1.5 ПКУ, яка передбачає, що іноземна юридична особа, яка є резидентом за критерієм МФЗУ, не є КІК. Якщо підприємство є резидентом за критерієм МФЗУ, воно оподатковується лише щодо доходу з джерелом походження з України. Хоча це прямо не зазначено, можна припустити, що територіальне оподаткування резидента за критерієм МФЗУ означає, що правила КІК не застосовуються до будь-яких зареєстрованих за кордоном компаній, які він контролює.

79. Причина включення критерію резидентності на основі МФЗУ незрозуміла. Одне з можливих пояснень, запропонованих під час місії, полягає в тому, що це було зроблено для подолання нещодавнього рішення суду стосовно створеної за кордоном юридичної особи, яка надала фізичній особі в Україні довіреність на керівництво діяльністю цієї юридичної особи. Були наведені аргументи, що така фізична особа являє собою постійне представництво (ПП) юридичної особи в Україні, але суд постановив, що ПП в Україні немає. Відповідно до цього пояснення, критерій МФЗУ впроваджено з наміром подолати можливі недоліки у визначенні ПП. Це може пояснити, чому було впроваджено територіальну основу оподаткування, оскільки вона узгоджується з оподаткуванням ПП. Однак критерій резидентності за МФЗУ має (ймовірно) ненавмисний наслідок: він створює можливості для уникнення правил щодо КІК. Питання визначення резидентського статусу за критерієм МФЗУ та постійних представництв розглядаються нижче (пп. 88-90).

80. З урахуванням того, що варіант визначення резидентності за критерієм МФЗУ створює ризик для успішного впровадження правил щодо КІК (див. пп. 120-122 нижче), визначення резидентності за критерієм МФЗУ слід скасувати. Якщо визначення резидентності за критерієм МФЗУ передбачене для усунення занепокоєння щодо визначення ПП, то це занепокоєння слід подолати прямо, через внесення змін до визначення ПП. Якщо варіант визначення резидентності за критерієм МФЗУ буде збережений, він повинен застосовуватись автоматично (а не на основі вибору), що певним чином перешкоджатиме зловживанню визначенням резидентності за критерієм МФЗУ.

МФЗУ та захід 5 BEPS

81. Критерій резидентності на основі МФЗУ може являти собою порушення заходу 5 BEPS. Резидентський статус за критерієм МФЗУ застосовується до створеної за кордоном юридичної особи, яка обирає для себе статус резидента на основі того, що її МФЗУ знаходиться в Україні. Резидент за МФЗУ оподатковується на територіальній основі. Поєднання можливості вибору резидентського статусу за критерієм МФЗУ та територіального оподаткування створює ризик щодо заходу 5 BEPS. Хоча керування та управління резидентом за критерієм МФЗУ може здійснюватися в Україні, він може не мати достатньої економічної присутності в Україні, якщо його діяльність відбувається за кордоном. Зокрема, його основна діяльність, що приносить дохід, може здійснюватися за межами України з незначною фізичною присутністю в Україні. Якщо критерій МФЗУ буде збережено, його необхідно переглянути з огляду на можливе порушення заходу 5 BEPS.

Рекомендації

- Скасувати варіант визначення резидентського статусу на основі МФЗУ.
- Якщо резидентський статус за критерієм МФЗУ буде збережений, (i) застосовувати визначення резидентського статусу на основі МФЗУ у автоматичний спосіб та (ii) переглянути визначення резидентського статусу на основі МФЗУ з урахуванням можливого порушення заходу 5 BEPS.

С. Постійне представництво (ПП)

82. Закон 466 уточнює визначення ПП у статті 14.1.193 ПКУ, приводячи його у більшу відповідність визначенню у Типових договорах ОЕСР та ООН, із змінами, внесеними відповідно до рекомендацій заходу 7 BEPS. Зокрема, поправки: (i) передбачають правила запобігання фрагментації для охоплених ПП у сфері будівництва та послуг і не включають до ПП підготовчу та допоміжну діяльність; та (ii) змінюють правило щодо ПП з агентськими функціями. Поправки до визначення ПП у законопроекті 1210 обговорювались у звіті місії 2019 року, і деякі рекомендації, висловлені в цьому звіті, були враховані в затвердженому визначенні у Законі 466.

Постійне представництво та податкова юрисдикція

83. Відповідно до міжнародних норм юрисдикція країни щодо оподаткування доходу нерезидента від господарської діяльності поширюється лише на дохід, який можна віднести на розташоване в країні ПП цього нерезидента. Це право оподаткування має два аспекти. По-перше, нерезидент повинен мати ПП у країні. Якщо немає ПП, то не існує і права на оподаткування доходу від господарської діяльності нерезидента³⁸. По-друге, якщо нерезидент має ПП, країна може оподатковувати лише той дохід, який відноситься на ПП. Поняття ПП є центральним для оподаткування прибутку від господарської діяльності нерезидентів. Що ширше визначення ПП, то ширші права на оподаткування доходів від господарської діяльності, отриманих нерезидентом.

84. Стаття 14.1.54 ПКУ передбачає, що будь-який дохід, отриманий нерезидентом від господарської діяльності в Україні, є доходом з джерелом походження з України. Правило щодо джерела в статті 14.1.54 прямо не обмежується доходами від господарської діяльності, що здійснюється через ПП в Україні. Однак у статті 133.2.2 ПКУ зазначено, що нерезидент з ПП в Україні, який отримує дохід з джерелом походження з України, є платником податку для цілей ППП, а стаття 141.4.7 ПКУ (із змінами, внесеними згідно із Законом 466) передбачає, що оподатковуваний прибуток ПП визначається виходячи з того, що ПП є окремим суб'єктом господарювання, який діє повністю незалежно від інших частин суб'єкта господарювання-нерезидента. На підставі статей 133.2.2 та 141.4.7 ПКУ юридична особа-нерезидент несе відповідальність за ППП з прибутку, що відноситься на ПП нерезидента України. Отже, поняття ПП, відповідно до його визначення у статті 14.1.193 ПКУ, має ключове значення для стягнення ППП з прибутку від господарської діяльності нерезидентів.

85. З огляду на те, що Україна має понад 70 податкових договорів, юрисдикція щодо оподаткування прибутку від господарської діяльності залежить також від

³⁸ Однак деякі країни утримують податок з джерела щодо деяких статей доходу від господарської діяльності, зокрема технічних зборів та страхових внесків, одержуваних нерезидентами, навіть якщо дохід не відноситься на ПП у країні. Що стосується технічних зборів, то право на їх оподаткування тепер включено до статті 12А Типового договору ООН (2017).

податкових договорів України. Податковий договір розподіляє податкові права між двома договірними державами щодо оподаткування доходів або прибутків, отриманих від операцій між резидентами обох держав. Загалом, податковий договір надає пріоритет оподаткуванню таких доходів або прибутку в країні резидентності через обмеження або позбавлення права на оподаткування в країні походження. Це може бути зроблено через обмеження встановленої країною походження ставки податку, яка може застосовуватися до певних класів доходу, зокрема, дивідендів, процентів, роялті та технічних зборів; або оподаткування в країні походження може бути виключено через вужче визначення права оподаткування згідно з договором. У контексті доходу від господарської діяльності оподаткування в країні походження обмежується договором, який визначає ПП вужче, ніж воно визначається згідно з національним законодавством.

86. У разі розбіжностей між податковими договорами та внутрішнім податковим законодавством, питання, як правило, вирішується на користь договору або в рамках конституційного законодавства, або на підставі законодавчого положення в національному податковому законодавстві. У випадку України стаття 3.2 ПКУ визначає, що у разі суперечності між ПКУ та податковим договором переважну силу має податковий договір. Наприклад, згідно з деякими договорами України роялті обкладаються за більш низькою ставкою утримуваного податку (10 відсотків), а для ПП в сфері будівництва застосовується довший 18-місячний термін діяльності. Це питання додатково розглядається нижче при розгляді правила щодо ПП в сфері будівництва. Хоча і не часто, може виникати і протилежний конфлікт, а саме права на оподаткування з джерела походження в договорі можуть бути ширшими, ніж за національним законодавством. Наприклад, національне законодавство може передбачати, що ставка утримуваного податку з роялті становить 10 відсотків, а договір—що максимальна ставка податку на роялті, яку сплачує резидент однієї договірної держави резиденту іншої договірної держави, становить 15 відсотків. Те ж саме може статися з визначенням ПП. Наприклад, національне визначення ПП може передбачати 12-місячний термін діяльності згідно з правилом щодо ПП в сфері будівництва, а податковий договір—6-місячний термін.

87. Відповідно до загального підходу, податкові договори мають суто обмежувальну спрямованість. Податок запроваджують не міжнародні податкові договори, а національне законодавство. Тому договір застосовується для обмеження передбаченої національним законодавством сфери оподаткування за принципом джерела доходів або прибутків, отриманих резидентом іншої договірної держави. Що важливо, податковий договір не може створити податкове зобов'язання, яке не виникає згідно з національним законодавством. У наведеному вище прикладі щодо роялті договір не встановлює ставки податку в розмірі 15 відсотків з роялті, а передбачає, що ставка податку, встановлена національним законодавством, не може перевищувати 15 відсотків. Якщо ставка податку згідно з національним законодавством нижча за ставку за договором, то застосовується нижча ставка національного законодавства. Аналогічно цьому, податковий договір не може створювати податкове зобов'язання щодо доходу від господарської

діяльності, яке не існує згідно з національним податковим законодавством. Отже, у наведеному вище прикладі застосовується більш тривалий термін, передбачений національним законодавством. Це питання також обговорюється далі при розгляді правила щодо ПП в сфері будівництва.

Постійне представництво та МФЗУ

88. Між МФЗУ та визначенням ПП існує взаємозв'язок. Відповідно до податкових договорів у визначенні ПП у статті 14.1.193 ПКУ зазначене місце управління. Як правило, зазначення місця управління не відіграє суттєвої ролі, оскільки це передбачає існування офісу, який є ПП. Однак ПП є місцем управління лише у випадку, якщо воно відповідає загальним вимогам до ПП, а саме, що місце управління є постійним місцем ведення бізнесу, і, отже, тимчасове виконання управлінських функцій в Україні не становить ПП.

89. Для України першочергове значення концепції ПП пов'язане з її застосуванням до іноземних інвесторів, що здійснюють господарські операції в Україні (тобто, інвестицій, що надходять до країни). У цьому контексті МФЗУ юридичної особи буде розташоване за межами України за місцезнаходженням головного офісу суб'єкта господарювання, а отже, посилання на місце управління буде стосуватися повсякденного управління операціями в Україні суб'єкта господарювання, а це, як зазначено вище, як правило, включатиме офіс, з якого здійснюється таке управління.

90. У контексті податкового договору розуміється, що посилання на місце управління стосується всіх рівнів управління, включаючи управління високого рівня. Однак, якщо резидентський статус базується на МФЗУ, тоді фактичне здійснення управління не буде актуальним для цілей ПП. Однак воно буде актуальним, коли визначення резидентського статусу базується тільки на місці реєстрації або створення. Таке становище існувало в Україні до прийняття Закону 466. У цьому контексті можливо, що місцезнаходження МФЗУ створеної за кордоном юридичної особи в Україні може привести до виникнення ПП цієї особи в Україні. Здається, саме це стверджувалось у випадку, який було згадано в п. 79 вище. Навіть якщо погодитися з цим ствердженням, у разі, коли всі господарські операції юридичної особи здійснюються за межами України, навряд чи можливо очікувати, що якийсь значний прибуток припадатиме на ПП в Україні. Це показує, що концепція МФЗУ є, по суті, концепцією резидентності, з чого стає зрозуміло, чому виглядає дивовижним, що Україна запровадила МФЗУ як концепцію визначення резидентського статусу, але оподатковує резидента за МФЗУ лише з доходу з джерел походження з України (тобто, ніби це є ПП).

ПП у сфері будівництва

91. Сфера дії правила щодо ПП у галузі будівництва, визначеного в пункті (а) статті 14.1.193 ПКУ, була звужена внаслідок продовження терміну діяльності з 183 днів у законопроекті 1210 до 12 місяців у Законі 466. Місії пояснили, що цю зміну було

внесено, щоб узгодити формулювання правила щодо ПП у сфері будівництва в ПКУ з його формулюваннями в багатьох податкових угодах України. Дійсно, часовий термін відповідно до правила щодо ПП у сфері будівництва у більшості податкових договорів України становить 12 місяців. Однак існує понад 20 договорів, де цей термін менше 12 місяців. У більшості випадків він становить 6 місяців, але існує кілька договорів із 9-місячним терміном і один договір із 3-місячним терміном. Є також кілька договорів, термін діяльності в яких становить 18 або 24 місяці.

92. Взаємозв'язок між ПКУ та податковими договорами обговорювався вище. Як було зазначено, загальна позиція полягає в тому, що податкові договори не створюють податкового зобов'язання, яке не було передбачено ПКУ; натомість, податкові договори спрямовані на обмеження юрисдикції щодо джерела походження, яку встановлює ПКУ. Отже, за договорами, які передбачають термін діяльності (наприклад, 18 місяців), що перевищує 12-місячний термін, застосовується цей більш тривалий термін. Наслідком цього є звуження сфери дії прав на оподаткування за принципом джерела походження щодо доходів, отриманих від будівельних проектів. Для договорів із меншим терміном (наприклад, 6 місяців), ніж термін, передбачений ПКУ, застосовується цей довший термін, визначений в ПКУ. Це означає, що Україна втрачає переваги ширших прав оподаткування за принципом джерела, що передбачені цими договорами.

93. Якщо договором передбачено коротший термін діяльності для ПП у сфері будівництва, 12-місячний термін у ПКУ може призвести до невідповідності прав на оподаткування між Україною та іншими договірними державами. Наприклад, якщо за податковим договором щодо ПП у сфері будівництва визначено термін у 6 місяців, і такий самий термін передбачає також національне законодавство іншої договірної держави, тоді будівельна компанія-резидент України підлягатиме оподаткуванню в іншій договірній державі щодо будь-якого проекту, термін якого перевищує 6 місяців, тоді як будівельна компанія, яка є резидентом іншої договірної держави, буде обкладатися податком в Україні лише за проектами, які перевищують 12 місяців.

94. Оскільки метою податкових договорів є обмеження юрисдикції України щодо оподаткування як країни-джерела походження, визначення ПП у ПКУ треба сформулювати, орієнтуючись на те, яка політика буде найвигіднішою для України. Україна, зрозуміло, не зобов'язана узгоджувати визначення ПП в ПКУ із визначенням, що застосовується згідно з більшістю податкових договорів України. У випадку правила щодо ПП в сфері будівництва, з огляду на те, що Україна є країною-імпортером капіталу, безумовно, існують аргументи на користь повернення до 6-місячного терміну, зазначеного в законопроекті 1210. Це також посилить позиції України в процесі переговорів стосовно укладення податкових договорів, оскільки визначення ПП взагалі (і визначення конкретного терміну діяльності для ПП в сфері будівництва) є ключовим напрямом переговорів щодо укладення договорів, особливо з країнами ОЕСР.

ПП в сфері послуг

95. Видається, що визначення ПП у сфері послуг охоплює лише випадки, коли послуги надаються через найнятих працівників. Надання послуг особисто фізичною особою-нерезидентом, що працює за власний рахунок, видається, виключається з пункту (б) визначення ПП. Така фізична особа матиме ПП лише відповідно до загальної вимоги про наявність постійного місця діяльності в Україні. Однак фізичні особи, які надають послуги за власний рахунок, можуть зупинятися в готелях і не мати постійного місця діяльності. Метою правила щодо ПП у сфері послуг є визначення статусу ПП не за критерієм постійного місця діяльності, а за критерієм періоду фізичної присутності в країні. До пункту (б) визначення ПП необхідно внести зміни, які поширили б його застосовування також на фізичних осіб-нерезидентів, які надають послуги за власний рахунок. Крім того, Типовий договір ООН стосується послуг, що надаються працівниками або «іншим персоналом», залученим постачальником послуг. До такого іншого персоналу належать незалежні підрядники. У пункт (б) визначення також треба внести поправку, щоб поширити його дію на послуги, які надаються нерезидентом через найнятих працівників або інший персонал, для узгодження з Типовим договором ООН.

Віднесення прибутків на постійне представництво

96. Стаття 141.4.7 ПКУ передбачає, що оподатковуваний прибуток нерезидента, який здійснює господарську діяльність в Україні через ПП, обчислюється відповідно до підходу, що застосовує принцип функціональної відокремленості. Цей дозволений ОЕСР підхід, зараз передбачається статтею 7(2) Типового договору ОЕСР. Згідно з підходом на основі функціонально відокремленого суб'єкта господарювання, прибуток ПП в Україні розраховується, виходячи з того, що ПП є окремим суб'єктом господарювання, який діє повністю незалежно, здійснюючи операції з іншими частинами суб'єкта господарювання. На такі операції поширюється принцип витягнутої руки, а внутрішня «ціна», що стягується по них, може включати націнку, що є виправданою з огляду на функції, активи та ризики.

97. Віднесення прибутку на ПП нерезидента в Україні є питанням визначення джерела походження, тобто того, яка частка прибутку нерезидента походить з України. Розробляючи підхід на базі функціонального відокремлення, ОЕСР насамперед намагалася забезпечити застосування однакових процедур розподілу прибутку між ПП та іншими частинами суб'єкта господарювання. Використання різних методологій (в т.ч. підходів на основі комплексу формальних правил) щодо розподілу прибутку між ПП та країною місцезнаходження головного офісу (або ПП нерезидента в іншій країні) може призвести до подвійного оподаткування або подвійного неоподаткування. Запровадження підходу на основі функціонального відокремлення як узгодженого підходу ОЕСР має на меті забезпечити єдиний характер розподілу прибутку.

98. З огляду на зазначене вище позитивним кроком є те, що Закон 466 замість попереднього підходу, що базується на комплексі формальних правил, запроваджує

підхід на основі функціональної відокремленості. Однак, як зазначається у звіті місії за 2019 рік, не всі країни (включаючи країни ОЕСР) використовують підхід на основі функціональної відокремленості. Знову рекомендується зберегти певну гнучкість процедур розподілу прибутку у випадках, коли інша країна не використовує підхід на основі функціональної відокремленості, щоб запобігти подвійному оподаткуванню та подвійному неоподаткуванню.

Реєстрація ПП

99. Закон 466 містить нову статтю 64.5, яка передбачає взяття на облік нерезидентів: (i) які здійснюють діяльність в Україні через ПП; (ii) придбавають нерухоме майно або отримують майнові права на таке майно в Україні; або (iii) відкривають рахунки в банках України. Звичайною практикою є взяття на облік будь-якого нерезидента, який отримує з джерела походження з України дохід, який не підлягає остаточному утриманню з джерела. Якщо нерезидент не має фізичної присутності в юрисдикції, то зазвичай від нерезидента вимагають призначити представника в цієї юрисдикції для виконання податкових зобов'язань нерезидента. Механіка реєстрації нерезидентів—це насамперед питання податкового адміністрування, тому нижче ми наводимо лише кілька загальних зауважень стосовно цього питання.

100. Як зазначено вище, нерезидент, який здійснює діяльність в Україні, повинен стати на облік в ДПС. Заяву необхідно подати протягом 10 днів після реєстрації бізнесу. Зараз загальноприйнятою практикою є надання комплексу послуг за принципом «єдиного вікна» для реєстрації бізнесу та взяття на облік для цілей оподаткування. Відповідно до цього підходу, взяття на податковий облік здійснюється органом реєстрації підприємств не окремо, а як процедура, яка передбачає обов'язкове автоматичне повідомлення податкового органу, як тільки будь-яка особа (включаючи нерезидента) подає заяву на реєстрацію бізнесу. Одночасне здійснення обох цих процедур полегшує реєстрацію бізнесу та взяття бізнесу на облік для цілей оподаткування і зменшує можливість того, що ПП буде працювати в Україні без податкової реєстрації.

101. Процес реєстрації ПП повинен поширюватися на всі ПП, як визначено у статті 14.1.193 ПКУ, а не тільки на ПП, які мають постійне місце діяльності в Україні. Реєстрація повинна також застосовуватись до ПП, які не мають фізичної присутності в Україні, наприклад до агентських ПП. У цьому випадку від агента слід вимагати реєстрації від імені нерезидента. Крім того, реєстрація ПП повинна застосовуватись, навіть якщо нерезидент не має ПП згідно з будь-яким чинним визначенням податкового договору, особливо з урахуванням того, що ПП може бути агентом з утримання податку (наприклад, роботодавцем) або бути зобов'язаним сплачувати ПДВ.

102. Реєстрація нерезидента, який працює в Україні через незареєстроване ПП, по суті є питанням податкового адміністрування. Звичайною практикою є визначення в податковому законодавстві фізичних осіб або категорії фізичних осіб, які перебувають у

країні, які будуть діяти як податковий представник нерезидента для всіх цілей податкового законодавства, включаючи реєстрацію, подання декларацій та сплату податків. Наприклад, ПКУ може передбачити, що податковим представником нерезидента є місцевий менеджер (або інший місцевий старший працівник) нерезидента. Відповідно до цього, вручення повідомлення про реєстрацію місцевому менеджеру або старшому працівнику розглядається як набуття чинності реєстрацією ПП нерезидента в Україні.

Рекомендації

- Якщо буде скасовано критерій визначення резидентського статусу на основі МФЗУ, переглянути сферу дії поняття «місце управління», включеного до визначення ПП.
- Повернутися до 183-денного терміну діяльності в правилі щодо ПП у сфері будівництва.
- Забезпечити поширення правила щодо ПП в сфері послуг на осіб, які надають послуги незалежно. Крім того, відповідно до Типового договору ООН, забезпечити застосування правила щодо ПП у сфері послуг у випадках, коли послуги надаються працівниками або підрядниками.
- З метою обмеження можливості подвійного оподаткування або подвійного неоподаткування застосовувати до ПП підхід на основі функціональної відокремленості під час визначення розподілу прибутку, але зберегти гнучкість, яка дозволить змінювати результат у випадку, коли інша країна використовує іншу методологію розподілу прибутку.

D. Правила щодо контрольованої іноземної компанії

103. Закон 466 включає до Податкового кодексу нову статтю 39², яка передбачає правила щодо контрольованих іноземних компаній (КІК). Правила щодо КІК спрямовані на запобігання відстроченню сплати податку платниками податків-резидентами через віднесення пасивного доходу на іноземних суб'єктів господарювання, які перебувають під їх контролем. У цьому контексті відстрочка означає відкладення поточного оподаткування в Україні іноземних доходів, які платник податків-резидент України накопичив завдяки володінню контрольною часткою в іноземному суб'єкті господарювання. За відсутності правил щодо КІК іноземний дохід, отриманий іноземним суб'єктом господарювання, не підлягає оподаткуванню в Україні, доки іноземний суб'єкт господарювання не розподілить дохід у вигляді дивідендів своїй контролюючій особі, що є резидентом України, або доки такий контролюючий власник не продасть свою частку в іноземному суб'єкті господарювання. Що довше період відстрочки, то більша податкова вигода. Така вигода від відстрочки створює перевагу для резидентів України, які перекладають свої пасивні інвестиції на КІК, які є резидентами юрисдикцій з низьким податком.

104. Правила щодо КІК мали набути чинності з 1 січня 2021 року; однак законопроект 2524 містить пропозицію зробити першим звітним роком для правил щодо КІК 2022 рік. Правила КІК були визнані суперечливими у приватному секторі, і віднесення на майбутнє дати набуття ним чинності має на меті надати більше часу платникам податків-резидентам, які володіють частками в КІК, для підготовки до застосування правил, зокрема для отримання пільг, що надаються у разі ліквідації або участі в ПДД. Наприклад, затримка з прийняттям Закону 466 означає, що платникам податків-резидентам, можливо, не вистачало часу для організації ліквідації існуючих КІК та репатріації прибутку ліквідованих компаній в Україну.

105. Поріг істотної участі для акціонерів у законопроекті 1210 становив 25 відсотків. Цей поріг було зменшено до 10 відсотків у Законі 466 відповідно до рекомендацій звіту місії за 2019 рік. Законопроект 2524 пропонує внести до Закону 466 поправку, яка передбачала б поступове впровадження нижчого 10-відсоткового порогу. Поріг 25 відсотків застосовувався б до 2022 та 2023 звітних років, а 10-відсотковий поріг— до звітних періодів після 2023 року.

Застосування правил щодо КІК до фізичних осіб-резидентів

106. До міністерства надійшли пропозиції з аргументацією проти застосування правил щодо КІК до фізичних осіб-резидентів. Ця аргументація робила наголос на двох аспектах: (i) несправедливо оподатковувати фізичних осіб-резидентів щодо доходів, які вони не отримали; та (ii) занепокоєння щодо можливого розкриття закордонних інвестицій фізичних осіб, насамперед в КІК.

Аргумент справедливості

107. Стверджувалося, що буде несправедливим, якщо фізична особа-резидент, яка володіє контрольним пакетом в КІК, оподатковуватиметься щодо доходу КІК до того, як вона отримує дивіденд від КІК. Зокрема, були наведені порівняння з еквівалентною інвестицією фізичної особи-резидента в юридичну особу-резидента. У цьому випадку фізична особа-резидент не оподатковується щодо доходу юридичної особи-резидента, поки не отримає частки розподіленого доходу. Якщо прибуток після сплати податків юридичної особи-резидента реінвестується в діяльність цієї юридичної особи, фізична особа-резидент на поточній основі не оподатковується.

108. Аргумент справедливості можна проаналізувати, розглянувши потенційний результат оподаткування фізичної особи-резидента, яка бажає робити пасивні інвестиції. Фізична особа-резидент може вкладати кошти в пасивні інвестиції безпосередньо або через юридичну особу, яку вона контролює, і може вкладати кошти в українські пасивні інвестиції або іноземні пасивні інвестиції. Аналізується чотири можливі сценарії: (i) фізична особа-резидент безпосередньо вкладає кошти в українські пасивні інвестиції (тобто фізична особа є власником інвестицій в Україну); (ii) фізична особа-

резидент вкладає кошти в українські пасивні інвестиції опосередковано через утворення або реєстрацію юридичної особи в Україні (контрольована українська компанія (КУК)) для утримання інвестицій; (iii) фізична особа-резидент безпосередньо вкладає кошти в іноземні пасивні інвестиції (тобто фізична особа є власником іноземних інвестицій); та (iv) фізична особа-резидент вкладає кошти в іноземні пасивні інвестиції опосередковано через утворення або реєстрацію КІК для утримання інвестицій. У випадках (ii) та (iv) фізична особа-резидент володіє контрольним пакетом у відповідній юридичній особі.

109. Якщо фізична особа-резидент інвестує безпосередньо в українські або іноземні пасивні інвестиції, вона є власником інвестицій і, отже, платником податку, який отримує пасивний дохід. Оскільки фізична особа є резидентом, вона оподатковується в Україні на поточній основі щодо свого отриманого вітчизняного або іноземного пасивного доходу. Ефективна ставка податку на пасивний дохід становить 19,5 відсотка, з яких 18 відсотків становить ПДФО, а 1,5 відсотка—військовий податок. Фізична особа-резидент може підлягати оподаткуванню утримуваним з джерела податком в країні походження іноземного пасивного доходу, але він може бути зарахований³⁹ в рахунок зменшення українського ПДФО, що сплачується за іноземним пасивним доходом, і тому може не призводити до додаткового податкового навантаження на дохід.

110. Якщо фізична особа-резидент інвестує в українські пасивні інвестиції через КУК, то ця КУК є власником інвестицій і, отже, платником податку, який отримує пасивний дохід. Фізична особа-резидент не отримує жодного доходу, доки КУК не розподілить дохід на користь фізичній особі. Таке розподілення може робитися на поточній основі або може відкладатися до наступного податкового періоду. Важливо, що розподіл здійснюється КУК з прибутку після оподаткування, отже КУК сплачує 18 відсотків ППП щодо пасивного доходу на поточній основі. Якщо КУК робить розподіл пасивного доходу на користь фізичної особи-резидента, яка контролює КУК, додатково сплачується 6,5 відсотка податку на пасивний дохід (після ППП), який складається з 5 відсотків податку на дивіденди та 1,5 відсотка військового збору. Це означає, що ефективна ставка податку становить 23,55 відсотка, якщо фізична особа здійснює інвестиції через КУК. Для цілей аргументу справедливості важливо, що, навіть якщо КУК реінвестує дохід, а не розподіляє його фізичній особі-резиденту, реінвестування здійснюється після сплати ППП, тому з доходу на поточній основі буде сплачено щонайменше 18 відсотків ППП.

111. За відсутності правил щодо КІК, якщо фізична особа-резидент здійснює іноземні пасивні інвестиції через КІК, податок на пасивний дохід в Україні відкладається, доки він не буде розподілений фізичній особі-резиденту. Що довше період відстрочки, то більшою буде вигода для фізичної особи-резидента через вплив часу

³⁹ Хоча в рамках ПКУ не передбачено одностороннього звільнення від міжнародного подвійного оподаткування, пільга щодо заліку іноземного податку надається відповідно до податкових договорів України. З огляду на те, що Україна має понад 70 податкових договорів, у багатьох випадках буде здійснюватися залік іноземного утримуваного податку. Крім того, інвестиції можуть здійснюватися в податкові гавані або країни з низьким податком, які не стягують утримуваного податку.

на вартість грошей. Якщо КІК буде зареєстрована або створена в податковій гавані, сума податку (українського чи іноземного) буде незначною або взагалі нульовою, допоки дохід не буде знов розподілений на користь фізичної особи-резидента.

112. Правила щодо КІК спрямовані на запобігання отриманню вигід від відстрочення податку у разі здійснення іноземних пасивних інвестицій через КІК, через оподаткування на поточній основі пасивного доходу КІК, якій належить фізичній особі-резиденту, під контролем якої перебуває КІК. Застосування правил щодо КІК означає, що результат оподаткування буде здебільшого однаковим незалежно від того, куди—в іноземні чи українські інвестиції—буде вкладати кошти фізична особа-резидент і як—безпосередньо чи через КУК або КІК—вона буде робити ці інвестиції. Отже, застосування правил щодо КІК забезпечує як справедливість для різних інвесторів, так і ефективність щодо різних інвестицій. Нормою є те, що дохід КІК обчислюється, виходячи з припущення, що КІК є резидентом країни, резидентом якої є контролююча КІК особа (у даному випадку—Україні). Отже, обчислення доходу КІК здійснюється за українськими податковими правилами, що застосовуються до компаній-резидентів, і це має місце незалежно від того, чи є контролююча КІК особа фізичною або юридичною особою-резидентом.

Декларування частки участі в КІК

113. Як було зазначено в пункті 50 звіту місії за 2019 рік, заплановане впровадження правил щодо КІК дало початковий поштовх запровадженню ПДД. Спочатку метою ПДД було заохочення резидентів України до розкриття та врегулювання своїх інвестицій в КІК. На додаток до стимулів, передбачених ПДД, Закон 466 включає пільгу щодо ліквідації, яка заохочуватиме резидентів України, які володіють частками в КІК, ліквідувати КІК до початку дії правил щодо КІК⁴⁰. Стаття 170.13¹ ПКУ передбачає, що розподілені в процесі ліквідації кошти, сплачені іноземною юридичною особою або іноземною особою без юридичного статусу резиденту України, є звільненим від оподаткування доходом. За відсутності цієї пільги розподілені за ліквідацію кошти підлягали б оподаткуванню в Україні за ставкою 18 відсотків, а у випадку фізичної особи—ще і додатковому військовому збору у розмірі 1,5 відсотка.

114. Для отримання пільги щодо ліквідації потрібно відповідати двом умовам:

- (1) Іноземна юридична особа або іноземна особа без статусу юридичної особи повинна бути офіційно ліквідована або закрита відповідно до іноземного законодавства, згідно з яким вона була зареєстрована або створена.
- (2) Платник податку-резидент повинен подати заявку на отримання звільнення від податку. Заявку необхідно подати разом з податковою декларацією платника

⁴⁰ Треба зазначити, що пільга щодо ліквідації застосовується не лише до КІК, а і загалом до часток участі в іноземних компаніях.

податку за податковий період, протягом якого він отримав розподіл у зв'язку з ліквідацією, зазначивши в ній: (i) інформацію щодо ліквідованого суб'єкта господарювання та отриманого майна, розподіленого у процесі ліквідації; та (ii) копію фінансових звітів ліквідованого підприємства, підготовлених відповідно до МСФЗ на дату ліквідації або припинення діяльності суб'єкта господарювання.

115. Пільга щодо ліквідації—це перехідний захід, що застосовується протягом періоду до початку дії правил щодо КІК. Щоб отримати право на пільгу, ліквідація суб'єкта господарювання повинна розпочатися 1 січня 2020 року або пізніше і бути завершена до 31 грудня 2020 року. Законопроект 2524 пропонує продовжити кінцевий термін завершення ліквідації до 31 грудня 2021 року, що збігається з пізнішою датою введення в дію правил щодо КІК (з 1 січня 2022 р.).

116. Пільга щодо ліквідації не пов'язана у явний спосіб з ПДД. Треба визначити зв'язок між ними, зокрема через те, що збір, що стягується у разі розкриття інформації про іноземні активи, залежить від того, чи залишаються активи за кордоном або вони були повернені до України (щодо останніх застосовується менша ставка). Пільга щодо ліквідації фактично передбачає репатріацію іноземних активів в Україну, отже вона має застосовуватися лише у випадку, якщо вже сплачено збір за ПДД щодо ліквідованої частки в іноземному суб'єкті господарювання.

117. Звичайні правила конфіденційності податкової інформації, що зберігається в ДПС, повинні застосовуватися до розкритої платниками податків інформації про КІК. Зокрема, стаття 17.1.9 ПКУ передбачає конфіденційність податкової інформації. Відповідно до статті 17.1.9, працівники податкових органів можуть розкривати податкову інформацію платника податків лише з дозволу платника податків або відповідно до законодавства України.

118. Якщо це сприятиме добровільному розкриттю інформації про частки участі в КІК платниками податків-резидентами України, на таку інформацію можна поширити такі самі вимоги щодо захисту, як і ті, що застосовуються до інформації, отриманої в рамках домовленостей про обмін інформацією. З огляду на те, що ДПС може отримати доступ до певної інформації щодо часток участі резидентів України в КІК через обмін інформацією, застосування аналогічних вимог захисту до добровільно розкритої інформації, означає, що вся отримана ДПС інформація щодо КІК, що перебувають під контролем платників податків-резидентів, має аналогічний рівень захисту.

Рекомендація

- Прив'язати пільгу щодо ліквідації до ПДД, передбачивши надання цієї пільги лише у разі сплати відповідного збору за ПДД.

Недоліки в правилах щодо КІК

119. Запровадження правил щодо КІК викликало критичні зауваження. Однак, з огляду на декілька слабких місць у законодавстві щодо КІК та пов'язаних з ним законодавчих актах, занепокоєння з приводу правил щодо КІК, можливо, пов'язане більше з вигаданими, а не реальними проблемами. Важливо внести зміни до правил щодо КІК та пов'язаних з ними інших правил, щоб усунути або обмежити вплив цих слабких місць.

Резидент на основі МФЗУ та правила щодо КІК

120. До ухвалення Закону 466 місце реєстрації або створення юридичної особи було єдиним критерієм визначення резидентського статусу юридичних осіб згідно з ПКУ. Отже, резиденту України було легко створити юридичну особу як нерезидента України через реєстрацію або створення юридичної особи за межами України, особливо в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування. Оскільки така юридична особа є нерезидентом, іноземний дохід юридичної особи не підлягає поточному оподаткуванню. Українській податок відкладається, допоки створена за кордоном юридична особа не виплатить дивіденди українському власнику юридичної особи.

121. Теоретично, критерій визначення резидентності на основі МФЗУ може обмежити застосування цієї форми податкового планування у випадках, коли управління іноземною юридичною особою фактично здійснюється з України. Однак резидент на основі МФЗУ оподатковується лише за територіальним принципом, а не зі світового доходу, як це застосовується до юридичних осіб, зареєстрованих в Україні. Стаття 133.1.5 ПКУ прямо передбачає, що резидент за МФЗУ не є КІК, незважаючи на те, що він є юридичною особою, яку було створено в іноземній державі. Оскільки резидент за МФЗУ оподатковується лише за територіальним принципом, правила щодо КІК не застосовуються до будь-яких КІК резидента за МФЗУ. Отже, правил щодо КІК можна легко уникнути, вирішивши розглядати створену за кордоном юридичну особу, яка перебуває під контролем резидента України, як резидента на основі МФЗУ. Якщо резидент за МФЗУ має лише іноземні доходи, його дохід як резидента за МФЗУ зараз не підлягає українському оподаткуванню.

122. Крім того, дивіденди, виплачені резидентом за МФЗУ, або є неоподатковуваним доходом, якщо вони виплачуються юридичній особі-резиденту, або підлягають сплаті за ставкою 6,5 відсотка (податок на дивіденди плюс військовий податок), якщо виплачуються фізичній особі-резиденту. Отже, іноземний дохід, отриманий резидентом на основі МФЗУ, оподатковується на низькому рівні порівняно з іноземним доходом, отриманим фізичною особою-резидентом або юридичною особою, зареєстрованою або створеною в Україні. У разі використання резидентського статусу на основі МФЗУ для здійснення іноземних пасивних інвестицій ефективна ставка податку може бути зменшена з 19,5 до 6,5 відсотка. Неясно, чи було це зроблено навмисно, чи ні, але, як

було рекомендовано вище, правило визначення резидентського статусу на основі МФЗУ слід скасувати, щоб запобігти його використанню для підриву правил щодо КІК.

Зміна резидентського статусу

123. Оскільки вибір резидентності на основі МФЗУ є добровільною справою, зміна резидентського статусу може бути використана для уникнення оподаткування українським ППП нерозподіленого прибутку КІК (наприклад, доходу до створення КІК чи активного доходу). Якщо КІК виплачує дивіденди українським контролюючим особам КІК, а період відстрочки становить більше 2 років⁴¹, застосовується 18-відсоткова ставка (плюс 1,5 відсотка військового збору, якщо контролююча особа є фізичною особою-резидентом). Однак, якщо замість виплати дивідендів буде вирішено змінити резидентський статус КІК та розглядати цю іноземну юридичну особу як резидента на основі її МФЗУ, тоді прибутки КІК будуть фактично репатрійовані в Україну, не підлягаючи ППП. Єдиним українським податком буде 6,5-відсотковий податок з дивідендів, який буде згодом сплачений резидентом на основі МФЗУ фізичній особі-резиденту.

124. Цій формі податкового планування на основі правил щодо КІК можна протидіяти. Один із способів—встановити, що зміна резидентності призводить до отримання умовного дивіденду резидентом за МФЗУ, який раніше був КІК. Умовний дивіденд—це іноземний дивіденд, і тому він підлягає оподаткуванню за 18-відсотковою ставкою⁴². Прибутки резидента за МФЗУ (колишньої КІК) треба розглядати як оподатковуваний дивіденд лише в тій мірі, в якій вони становлять неоподаткований прибуток, отриманий у період, коли юридична особа була КІК.

Активний пасивний дохід

125. Закон 466 передбачає виняток із оподаткування КІК у разі «активного» пасивного доходу. Цей виняток передбачений у статті 39².4.1 ПКУ, і він застосовується до пасивного доходу, згідно з його визначенням у статті 14.1.268 ПКУ, який відповідає двом умовам:

- (1) КІК дійсно виконує функції, бере на себе ризики та використовує активи в операціях, що призводять до отримання пасивного доходу.
- (2) КІК має необхідні ресурси для виконання цих функцій, управління цими ризиками та використання цих активів, насамперед відповідний персонал, а також належні власний капітал та основні фонди.

⁴¹ Якщо період відстрочки менше 2 років, дивіденди оподатковуються за 9-відсотковою ставкою згідно з пільгою щодо розподілів.

⁴² 9-відсоткова ставка застосовуватиметься, якщо зміна резидентського статусу призводить до виникнення умовного дивіденду, якщо період відстрочки менше 2 років.

126. Додання звільнення від «активного» пасивного доходу є ефективною політикою та відповідає рекомендації, яку було наведено у звіті місії за 2019 рік.

Однак використання методології трансфертного ціноутворення на базі функцій, активів та ризиків (ФАР) для визначення того, чи є пасивний дохід «активним», не є правильною формою аналізу. Загалом, за методом ФАР визначають, чи є економічна діяльність чи присутність достатніми для того, щоб розподілити прибутки на користь суб'єкта господарювання або частки такого суб'єкта (у випадку ПП). Ці прибутки можуть бути активними або пасивними. Іншими словами, в центрі уваги за методом ФАР перебуває не класифікація доходу як активного чи пасивного, а те, звідки походить дохід. Метод ФАР може застосовуватися для віднесення активного або пасивного доходу до певного місця.

127. Краще було б визначити обмежену кількість конкретних випадків, коли пасивний дохід може бути класифікований як активний за своєю суттю і, отже, виключений з податку, яким оподатковують КІК. Є три стандартні випадки «активного» пасивного доходу:

- (1) Відсотки, отримані КІК, яка є банком або страховою компанією, за умови, що КІК зареєстрована як банк або страхова компанія відповідно до банківського або страхового законодавства країни реєстрації. Цей виняток не повинен поширюватися на внутрішню фінансову компанію або кептивну страхову компанію в рамках багатонаціонального підприємства (БНП). Прикладом цього може бути застосування аналізу ФАР у статті 39².4.1 ПКУ, відповідно до якого дохід внутрішньої фінансової компанії або кептивної страхової компанії може розглядатися як активний, але для цілей оподаткування КІК внутрішній дохід все одно має розглядатися як пасивний.
- (2) Роялті, отримані КІК за надання ліцензії на використання об'єктів промислової або інтелектуальної власності, які насправді були розроблені КІК. Цей виняток не застосовуватиметься, якщо КІК є «патентною скринькою» в рамках БНП, тобто юридичною особою, створеною для володіння та надання ліцензій на використання прав БНП на об'єкти промислової та інтелектуальної власності пов'язаним суб'єктам господарювання.
- (3) Орендний дохід, отриманий КІК від надання в оренду комерційних приміщень (наприклад, адміністративних будинків або торгових центрів) у випадку, якщо КІК надає орендарю значні послуги з управління майном.

Іноземні дискреційні довірчі фонди

128. Правила щодо КІК застосовуються до іноземних організацій без створення юридичної особи, таких як дискреційні довірчі фонди. У разі цих іноземних суб'єктів організатор або засновник довірчого фонду розглядається як контролююча фонд особа. У

пунктах 86 - 87 звіту місії за 2019 рік пояснювалося, що винятки, передбачені статтею 39².1.5.1 ПКУ, можуть призвести до того, що правила щодо КІК не будуть поширюватися на деякі дискреційні довірчі фонди, зокрема «сліпі трасти», і, отже, можуть використовуватися як засіб відстрочки податку. Як було рекомендовано у звіті місії за 2019 рік, оптимальною практикою було б розглядати організатора або засновника довірчого фонду як контролюючу фонд особу в усіх випадках (тобто без будь-яких винятків).

Пільги щодо розподілів

129. Ставка пільгового податку в розмірі 9 відсотків застосовується до доходів КІК, що повертаються на банківський рахунок української контролюючої особи в Україні як проміжний дивіденд або як дивіденд, виплачений до кінця календарного року, що настає після закінчення відповідного звітного періоду, протягом якого були отримані прибутки, за рахунок яких виплачується дивіденд. В останньому випадку контролююча особа-резидент може подати скориговану декларацію для зменшення податкової ставки з 18 до 9 відсотків. Міністерство повідомило під час місії 2019 року, а також під час цієї місії, що метою пільги щодо репатріації є заохочення до репатріації доходів КІК.

130. У звіті місії за 2019 рік було зазначено, що наслідком застосування пільги щодо репатріації є те, що іноземний дохід, отриманий через КІК, оподатковується за нижчою ставкою, ніж дохід, отриманий з України. Це, ймовірно, спонукатиме резидентів України інвестувати за кордоном, а не в Україну. Це зауваження справедливе насамперед тому, що обсяги інвестицій, доступних у країні, є обмеженими, і, отже, резиденти України, природно, інвестують за кордон. Однак надання пріоритету закордонним інвестиціям через запровадження пільги за репатріацію, ймовірно, суперечить заходам промислової політики, спрямованим на заохочення внутрішніх інвестицій. З цієї причини знову рекомендується скасувати пільгу щодо репатріації і, таким чином, оподатковувати дохід за тією ж ставкою, що і внутрішній дохід.

Технічні питання

131. Загалом правила щодо КІК добре сформульовані⁴³. У Законі 466 були внесені деякі технічні поправки до попередньої версії правил щодо КІК у законопроекті 1210. Сюди входять поправки, засновані на рекомендаціях звіту місії за 2019 рік. Нижче розглядаються кілька додаткових технічних питань.

⁴³ Окрім технічних питань, піднятих у розділі III(B) звіту місії за 2019 рік та в цьому розділі, правила значною мірою відповідають міжнародним нормам, що стосуються правил щодо контрольної та істотної участі в акціонерному капіталі, а також розрахунку доходу від КІК, включаючи карантинування та перенесення на майбутні періоди збитків КІК у розрахунку на одну КІК.

Правило щодо контролю

132. Стаття 39².1.2 ПКУ встановлює правило щодо контролю. Воно передбачає як юридичний контроль (заснований на законних правах участі в іноземному суб'єкті господарювання), так і економічний контроль. Є два альтернативні критерії, засновані на юридичному контролі:

- (1) Один резидент України володіє часткою в іноземній компанії, яка більше 50 відсотків. У цьому випадку резидент України є контролюючою особою (пункт (а)).
- (2) Резиденти України спільно володіють 50 або більше відсотками в іноземній компанії. У цьому випадку будь-який резидент України, частка якого в іноземній компанії перевищує 10 відсотків, розглядається як контролююча особа (пункт (б)).

133. Треба зазначити, що відповідно до законопроекту 1210 обидва пороги були встановлені на рівні 50 і більше відсотків і застосовувались як порогові значення в обох випадках. Незрозуміло, чому вони були визначені на різних рівнях в Законі 466. Здається, немає жодної причини, яка обґрунтовувала б застосування двох різних порогів контролюючої участі за цими двома правилами. На міжнародному рівні обидва пороги використовуються в правилах щодо КІК, хоча поріг «більше 50 відсотків» є більш поширеним. Однак перевага порогу «50 і більше відсотків» полягає в тому, що він запобігає використанню суб'єктом господарювання, який є спільною компанією, розподілу часток участі у пропорції 50 на 50 відсотків для уникнення правила щодо контролюючої участі. Принципове значення має те, що за пунктами (а) та (б) статті 39².1.2 ПКУ повинен застосовуватися однаковий поріг контролюючої участі.

Істотний учасник

134. Правило щодо істотної участі в акціонерному капіталі застосовується відповідно до правила щодо контролю у статті 39².1.2 ПКУ. Правило щодо істотної участі обмежує застосування правил щодо КІК, поширюючи їх лише на резидентів, які, ймовірно, мають доступ до достатньої фінансової інформації щодо КІК, щоб мати можливість розрахувати оподатковуваний прибуток КІК. Поріг істотної участі за законопроектом 1210 становив 25 і більше відсотків. Цей поріг було зменшено до «більше 10 відсотків» у Законі 466, що відповідає рекомендаціям, викладеним у звіті місії за 2019 рік⁴⁴. Тим не менш, поріг «25 і більше відсотків», видається, все ще застосовується відповідно до статті 39².2.1 ПКУ. Це слід уточнити, щоб забезпечити послідовне застосування порогу істотної участі в правилах щодо КІК.

⁴⁴ У законопроекті 2524 пропонується застосовувати поріг 25 і більше відсотків для 2022 та 2023 звітних років.

Залік сплаченого КІК податку

135. Контролююча КІК особа має право на залік іноземного податку, сплаченого КІК з прибутку КІК, включеного до оподаткованого доходу контролюючої особи.

Сума заліку не може перевищувати суму українського податку, який сплачується контролюючою особою щодо оподаткованого прибутку КІК. Політика, відповідно до якої контролюючій особі дозволено зараховувати в рахунок сплати податку іноземний податок, який КІК сплатила за прибуток КІК, віднесений на контролюючу особу, є правильною. Однак залік обмежується лише іноземним податком, сплаченим КІК. Можливі випадки, коли КІК сплачує український податок з відповідного доходу. Хоча дохід з джерелом походження з України, отриманий КІК через ПП в Україні, та дивіденди, виплачені на користь КІК компанією-резидентом України, виключаються з оподаткованого прибутку КІК, інші доходи з України (наприклад, проценти або роялті) включаються до доходу КІК. Цей дохід підлягатиме оподаткуванню українським утримуваним податком, і згідно з правилами щодо КІК, звичайною практикою є надання контролюючій особі можливості заліку українського податку, сплаченого КІК щодо будь-якого доходу КІК, включеного до його оподаткованого прибутку для цілей КІК.

Дивіденди, що виплачуються одним КІК на користь іншого КІК

136. Правила щодо КІК можуть застосовуватися до необмеженої кількості рівнів підпорядкування суб'єктів господарювання за умови, якщо на кожному рівні виконується правило щодо контролю.

Правила щодо КІК застосовуються безпосередньо до кожного іноземного суб'єкта господарювання в ланцюжку, який є КІК. Це означає, що оподатковуваний прибуток КІК, що належить КІК на нижчому рівні, може бути переданий вгору по ланцюжку КІК у вигляді дивідендів, перш ніж він буде репатрійований до української контролюючої особи КІК. Питання полягає в тому, яким має бути податковий режим щодо дивідендів, виплачених КІК іншому КІК в ланцюгу КІК із загальною українською контролюючою особою.

137. КІК отримуватиме дві широкі категорії прибутків: (i) оподатковувані прибутки КІК (тобто прибутки, щодо яких оподатковується його контролююча особа-резидент України); та (ii) неоподатковувані прибутки КІК (тобто прибутки, які звільнені від оподаткування КІК). Є декілька звільнень від оподаткування КІК, але найважливішим є звільнення у випадку, якщо КІК відповідає критерію активного доходу згідно зі статтею 39².4.1 ПКУ. У цьому випадку дохід КІК—це насамперед активний дохід. Підхід, передбачений правилами щодо КІК, полягає в тому, що активний дохід отримує перевагу у вигляді відстрочки, тобто український податок з активного доходу КІК відкладається, доки дохід не буде розподілений як дивіденд резиденту, який є контролюючою особою КІК.

138. Дивіденд є «пасивним доходом» згідно з визначенням у статті 14.1.268 ПКУ.

Отже, за відсутності звільнення, дивіденд, виплачений КІК іншій КІК в ланцюжку КІК, може підлягати податку з КІК, який сплачує КІК, що отримує дивіденд. Якщо дивіденд

виплачується з оподаткованого прибутку КІК, тоді оподаткування дивіденду ще раз як частини прибутку КІК, виплаченої КІК, що отримує дивіденд, призводитиме до подвійного оподаткування. У цьому випадку подвійного оподаткування дозволяє уникнути стаття 39².3.2.5 ПКУ, яка передбачає, що дивіденд, виплачений з оподаткованого прибутку КІК, не включається до скоригованого прибутку КІК, що отримує дивіденд. Зазначається, що він все ще розглядається як пасивний дохід і, як такий, може бути врахований при визначенні відповідності КІК критерію активного доходу.

139. Видається, що звільнення, передбачене статтею 39².3.2.5 ПКУ, поширюється лише на дивіденди, які виплачують з оподаткованого прибутку КІК. В англійському перекладі Закону 466 звільнення застосовується до «нарахованого доходу», що тлумачиться як оподатковуваний дохід КІК. Отже, дивіденди, виплачені за рахунок звільненого активного доходу одним КІК іншому КІК, можуть підлягати податку щодо КІК, який стягується з КІК, що отримує дивіденд. Якщо це так, тоді виплата дивіденду призводить до перетворення звільненого активного доходу на оподатковуваний пасивний дохід, оскільки дивіденд розглядається як пасивний дохід. Намір за правилами щодо КІК полягає в тому, що пасивний дохід має оподатковуватися на поточній основі, а оподаткування активних доходів має відкладатися до їхнього повернення в Україну. Виходячи з цього, стаття 39².3.2.5 ПКУ повинна застосовуватися до будь-яких дивідендів, виплачених КІК іншій КІК у разі, якщо обидві КІК мають спільну контролюючу особу в Україні. Це має особливе значення з огляду на численні приклади холдингових компаній, які утворюються як перша закордонна фірма, яка володіє акціями або іншими частками участі в діючих (тобто активних комерційних) дочірніх компаніях, створених у різних країнах. Однією з причин побудови таких структур є те, що вони надають групі гнучкі можливості для реінвестування активних прибутків від бізнесу в різні діючі дочірні компанії. Правила щодо КІК не повинні перешкоджати цьому через перетворення, фактично, активного доходу у пасивний дохід внаслідок виплати дивідендів. Отже, звільнення від оподаткування, передбачене статтею 39².3.2.5 ПКУ, має застосовуватися до всіх дивідендів, що виплачуються одною КІК іншій КІК із спільною контролюючою особою з України.

Правила щодо визначення порядку дивідендів

140. Через те, що КІК може мати як оподатковуваний прибуток КІК, так і неоподатковуваний прибуток КІК, необхідно знати, за рахунок яких прибутків був виплачений дивіденд, оскільки режим оподаткування дивіденду буде залежати від природи прибутку, за рахунок якого було виплачено дивіденд. Це стосується: як (i) дивідендів, виплачених КІК контролюючій особі-резиденту;⁴⁵ так і (ii) дивідендів,

⁴⁵ Податковий режим щодо дивідендів, виплачених КІК контролюючій особі-резиденту, обговорюється в пп. 100-101 звіту місії за 2019 рік. Ці правила застосовуються для запобігання уникненню «подвійного обчислення» прибутків КІК, щоб віднесений на КІК прибуток не було знову оподатковано під час його репатріації як дивіденду. Схожа проблема подвійного обчислення може виникнути у разі продажу контролюючою особою-резидентом своїх акцій або інших часток участі в КІК, яка має не розподілені

виплачених КІК іншій КІК, яка перебуває під контролем тієї ж самої контролюючої особи-резидента. Навіть якщо всі дивіденди, виплачені між КІК із спільною контролюючою особою, звільняються від оподаткування КІК, все одно необхідно знати, за рахунок яких прибутків був виплачений дивіденд, щоб визначити, як він повинен оподатковуватись, коли він, в кінцевому рахунку, дійде до української контролюючої особи. Як було рекомендовано під час місії 2019 року і повторно зазначається цією місією, визначення порядкової категорії прибутку для виплати дивідендів є питанням, що вирішує компанія, тобто сама компанія може визначити, за рахунок якого прибутку було виплачено дивіденд. Місія 2019 року рекомендувала включити чіткі правила визначення порядкової категорії дивідендів, щоб забезпечити ефективне відстеження прибутків, особливо через ланцюжок КІК. Ця рекомендація ще раз повторюється у цьому звіті.

Рекомендації

- Застосовувати правила щодо КІК до фізичних осіб-резидентів.
- У разі збереження правила визначення резидентського статусу на основі МФЗУ у його теперішній формі, розглядати зміну резидентності з КІК на резидента на основі МФЗУ як умовний дивіденд у тій мірі, в якій юридична особа має неоподаткований прибуток КІК.
- Обмежити звільнення від оподаткування для «активного» пасивного доходу, поширивши його лише на невелику кількість конкретно визначених категорій такого доходу.
- Розглядати засновника або організатора іноземного трасту (довірчого фонду) як контролюючу особу цього трасту (довірчого фонду) у всіх випадках.
- Скасувати пільгу щодо розподілів.
- Узгодити пороги контрольної участі, передбачені у статті 39².1.2 (а) та (б) ПКУ. Краще за все, було б визначити їх як «50 і більше відсотків».
- Забезпечити послідовне застосування правило про 10-відсотковий поріг для істотного акціонера в правилах щодо КІК.
- Дозволити залік іноземного податку щодо будь-якого українського податку, сплаченого з доходу з джерелом походження з України, який було включеного до оподаткованого прибутку КІК.

оподатковувані прибутки КІК. У цьому випадку необхідно скорегувати суму прибутку, щоб уникнути подвійного оподаткування прибутку КІК. Треба зазначити, однак, що з огляду на пільгу щодо розподілів, про яку йдеться в пп. 129 - 130, цілком ймовірно, що прибутки КІК (оподатковувані або неоподатковувані) будуть розподілені на користь контролюючої особи-резидента до продажу акцій або іншої участі в КІК, тому цей продаж принесе лише незначний або і зовсім нульовий прибуток.

- Усі дивіденди, виплачені одна іншій контрольованими іноземними компаніями, які мають спільну контролюючу особу, повинні бути звільнені від оподаткування КІК.
- Додати положення, що правила визначення порядку дивідендів застосовуються у випадках, коли КІК має як оподатковувані доходи КІК, так і неоподатковувані доходи КІК.

Е. Опосередковане відчуження нерухомого майна⁴⁶

141. Закон 466 передбачає оподаткування отриманого нерезидентом прибутку, що виникає як результат опосередкованого відчуження нерухомого майна в Україні.

Нова стаття 14.1.54(и) визначає правило походження щодо опосередкованого відчуження нерухомого майна, а переглянута стаття 141.4.1(д) визначає правило оподаткування. Щодо операції між двома нерезидентами переглянута стаття 141.4.2 передбачає правило утримання, згідно з яким набувач акцій або інших часток повинен утримувати податок у розмірі 15 відсотків від ціни продажу.

142. Оподаткування опосередкованого відчуження нерухомого майна обговорюється в пп. 121 - 129 звіту місії за 2019 рік.

Було висловлено низьку рекомендацій щодо розробки правила оподаткування опосередкованого відчуження. Зокрема, було рекомендовано привести правила оподаткування у більш близьку відповідність правилу, що застосовується відповідно до статті 13(4) типових договорів ОЕСР та ООН. Це було спрямовано на забезпечення того, щоб Україна могла повною мірою відстоювати свої права на оподаткування опосередкованого відчуження нерухомого майна, як це дозволено податковими договорами України. Рекомендація щодо приведення у відповідність податковому договору, наведена у звіті місії за 2019 рік, потребує внесення трьох загальних змін до статей 14.1.54(и) та 141.4.1 (е): (i) додання 365-денного кваліфікаційного періоду; (ii) скасування порогу володіння на рівні «50 і більше відсотків»; та (iii) включення прямого чи непрямого правила стосовно нерухомого майна, а також прав власності на акції чи інші частки участі. З цих змін лише одна була внесена до правил: був доданий 365-денний кваліфікаційний період.

143. У звіті місії за 2019 рік також було рекомендовано включити у ПКУ визначення поняття «нерухоме майно», яке б прямо охоплювало права на видобуток корисних копалин та нафти, включаючи участь в угоді про розподіл продукції. Цю рекомендацію не було враховано у прийнятому Законі 466, і ця рекомендація ще раз наводиться у цьому звіті.

⁴⁶ Див., загалом, «Taxation of Offshore Indirect Transfers – A Toolkit» (2017), підготовлений Платформою співпраці з питань оподаткування (the Platform for Collaboration on Tax) на сайті <http://documents.worldbank.org/curated/en/322921531421551268/a-toolkit-draft-version-2>; а також Burns L, Le Leuch H, & Sunley E, "Taxing Gains on Transfers of Interest", in Daniel P, Keen, M, Swistak A, & Thuronyi V, *International Taxation and the Extractive Industries*, Routledge, 2016, pp 160-189.

144. Під час зустрічі з представниками приватного сектору була висловлена думка про доцільність передбачення винятку з правила щодо опосередкованого відчуження у випадку відступлення прав на акції в процесі реорганізації в межах корпоративної групи. Хоча виняток для реорганізації не передбачений статтею 13(4) Типових договорів ОЕСР та ООН, у коментарі до Типового договору ОЕСР зазначено, що такий виняток може застосовуватися⁴⁷. Наслідком цього винятку є те, що у звітності продавця не визнається жодного прибутку чи збитку щодо цього опосередкованого відчуження, а набувачу акцій або інших часток участі передається витрата, рівна розміру витрати продавця на момент відчуження. Це призводить до відстрочення визнання прибутку (або збитку) у зв'язку з відчуженням, доки покупець не здійснить у подальшому продаж акцій або інших часток участі за межами корпоративної групи.

145. З огляду на те, що ПКУ не передбачає загального правила щодо корпоративної реорганізації, застосовувати спеціальне правило в цьому випадку не рекомендовано. Крім того, правила щодо корпоративної реорганізації, звичайно, поширюються лише на відчуження, що здійснюються між компаніями-резидентами, і спрямовані вони на те, щоб надати податковим органам можливість їх належного моніторингу або контролювання. У цьому випадку відчуження здійснюється між двома компаніями-нерезидентами, які не мають податкової присутності в Україні, і є великий ризик того, що про подальше вибуття акцій чи інших часток участі не буде повідомлено. Крім того, ДПС, мабуть, буде важко знайти вагомі докази того, що дві компанії-нерезиденти є членами корпоративної групи. Зрештою, правило, яке звільнює від оподаткування у разі опосередкованого відчуження в процесі корпоративної реорганізації, може створити лазівку для уникнення оподаткування.

146. Пропозиція про стягнення податку через його утримання з джерела виплати обговорюється в пп. 127–129 звіту місії за 2019 рік. У цьому звіті визначені дві труднощі, характерні для стягнення податку за цим методом, а саме: (i) покупець не буде знати витрат продавця для обчислення прибутку; та (ii) через те, що операція відбувається між двома нерезидентами, які не мають фізичної присутності в Україні, важко зрозуміти, як ДПС може забезпечити виконання зобов'язання щодо утримання податку. У звіті 2019 року було обговорено два варіанти стягнення податку. Переважний підхід—вимагати від суб'єкта господарювання, який володіє українським нерухомим майном, щоб він сплачував податок як представник або агент продавця-нерезидента. Це ґрунтується на розумному припущенні, що суб'єкт господарювання, який володіє майном, може повернути сплачену суму податку на підставі акціонерної угоди або пункту щодо податку в договорі про продаж акцій. Хоча ми розуміємо, що цей режим не позбавлений труднощів, він вважається кращим варіантом з точки зору забезпечення застосування, ніж правило утримання податку.

⁴⁷ Пункт 28.7 коментарю до статті 13 типового договору ОЕСР.

Рекомендації

- Включити визначення нерухомого майна, яке охоплює права на видобуток корисних копалин та нафти, включаючи права участі в угоді про розподіл продукції, та інформацію про видобуток корисних копалин та нафти.
- Збирати податок з опосередкованого відчуження, вимагаючи від власника українського нерухомого майна сплати податку від імені продавця-нерезидента.
- Не впроваджувати виняток для корпоративної реорганізації.

V. ЗМІНИ У ПРАВИЛАХ ЩОДО ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

147. Пакет BEPS, прийнятий відповідно до Закону 466 (23 травня 2020 року), передбачав важливі реформи трансфертного ціноутворення. У багатьох випадках ці реформи близько відповідають рекомендаціям ОЕСР і не повинні викликати суперечок. Наприклад, було змінено визначення пов'язаних сторін через збільшення порогу участі з 20 до 25 відсотків. Спільні підприємства також можуть бути пов'язаними сторонами компаній, якщо один із партнерів має в цій компанії частку участі, що дорівнює або перевищує цей поріг (Закон 466, ст. 3.17; ПКУ, ст. 14.1.159). Інші зміни були більш складними, наприклад, уточнення принципів розподілу припущень щодо ризику по контрольованих операціях з метою їх узгодження із стандартами Плану заходів ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутків з-під оподаткування (BEPS). Крім того, згідно із Законом 466 ціноутворення на сировинні товари було в основному узгоджено із заходом 10 BEPS, хоча це і буде створювати адміністративні труднощі, як це часто буває з положеннями щодо трансфертних цін.

148. Інші заходи сприятимуть наданню більшої інформації податковому органу. Україна повністю прийняла правила звітування в розрізі країн (ЗвРК), включаючи щодо основних та місцевих файлів. Крім того, згідно із Законом 466 платники податків повинні будуть подавати податковим органам повідомлення про участь у міжнародній групі компаній («повідомлення про участь»), на додаток до подання щорічних звітів про контрольовані операції, проведені з іноземними резидентами (Податковий кодекс України, ПКУ, ст. 39.4.2). Це полегшить роботу ДПС із забезпечення додержання правил щодо трансфертного ціноутворення.

149. Однак деякі важливі питання трансфертного ціноутворення не були врегульовані належним чином у Законі 466. Під час місії у Верховній Раді вже проводилось обговорення ініціативи (законопроект 2524) щодо повторного перегляду ПКУ. Попередній законопроект, представлений до Фінансовому комітету Ради, міг би усунути деякі важливі недоліки Закону 466. Однак голосування щодо цього законопроекту відбулося на пленарному засіданні 14 липня 2020 року, коли ця місія завершувала свій перегляд. Місія не мала доступу до остаточної, затвердженої версії законопроекту, який, за словами МФУ, відрізняється від попереднього варіанту законопроекту. Тому рекомендації місії ґрунтуються на аналізі Закону 466 та попередньої редакції законопроекту 2524. Таким чином, законодавство про трансфертне ціноутворення, можливо, доведеться розглядати ще раз.

150. Цей розділ зосереджує увагу на чотирьох питаннях: утворення цін на сировинні товари; реструктуризація бізнесу; тонка капіталізація; та критерій ділової мети, який, мабуть, є найбільш суперечливим питанням. Наприкінці розділу наведені

питання, що стосуються незвичайних винятків, передбачених у визначенні пов'язаних сторін.

А. Спеціальні правила щодо трансфертного ціноутворення у випадку сировинних товарів

151. ПКУ робить виняток щодо вибору методу визначення цін сировинних товарів.

Платники податків повинні насамперед використовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни (CUP)⁴⁸. Віддання пріоритету цьому методу з 2017 року відповідає заходу 10 BEPS та новим Рекомендаціям з трансфертного ціноутворення ОЕСР⁴⁹. Важливим є те, що новий закон передбачає для сировинних товарів більш гнучкий режим у визначенні ціни, яка може вважатися порівняльною за цим методом. Ключовим доповненням є те, що наразі закон дозволяє використовувати «котирувальні ціни» (Закон 466, стаття 3.8; ПКУ, стаття 14.1.94'), включаючи ціни, про які повідомляють визнані інформаційні агентства. Буде необхідно навести в адміністративних правилах приклади типів агенцій, які вважаються адекватними джерелами інформації, які повинні включати такі агенції, як Bloomberg, Thompson-Reuters, Platts, Argus Media та інші. Їх конкретний перелік мають скласти МФУ та ДПС за співпраці із галузевими фахівцями.

152. Визначення сировинних товарів, на які поширюється це спеціальне правило трансфертного ціноутворення, є широким і неточним⁵⁰. Втім, визначення переліку сировинних товарів, які будуть вважатися сировинними товарами для цілей трансфертного ціноутворення, в адміністративних правилах покладається на Кабінет міністрів (ПКУ, ст. 39.3.3.4), що виправляє неоднозначність у законодавстві. Було б доцільно спочатку зробити цей перелік коротким, включивши до нього лише ті сировинні товари, стосовно яких джерела даних по ринкових цінах не викликають жодних сумнівів. Основними кандидатами на включення до цього переліку є пшениця, кукурудза, соя та соняшникова олія, з огляду на їх значну частку в товарному експорті України⁵¹.

153. За методом CUP котирувальні ціни можуть коригуватися у разі істотної різниці у порівнянні з контрольованими операціями. Це є стандартною методологією щодо

⁴⁸ Закон 466 стверджує (у перекладі), що використання методу є «обов'язковим» та становить виняток із загального правила використання найбільш прийнятого методу (ПКУ, ст. 39.3.2.1 та 39.3.3.4). Це не є найкращім формулюванням: це положення можна було б сформулювати не як виняток із загального правила, а як визначення того, що метод CUP є найбільш прийнятним методом для визначення цін сировинних товарів.

⁴⁹ OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, OECD Publishing.

⁵⁰ По суті, закон визначає сировинні товари як товари, якими торгують незалежні особи на товарних біржах, але не визначає, що можна вважати товарною біржою.

⁵¹ Трансфертне ціноутворення на сировинні товари було предметом досить детальних обговорень під час попередніх місій.

трансфертного ціноутворення. Однак в звіті ДБП (2019)⁵² було зазначено, що з огляду на однорідність сировинних товарів було б розумно обмежити типи коригувань, які може здійснювати платник податків. Необхідно допустити коригування на вантажні перевезення, страхування, портові витрати⁵³ та відмінності в якості, але не інші коригування. Закон 466 не встановлює жодних обмежень щодо цього (ПКУ, ст. 39.3.3.4). Треба розглянути питання про їх внесення в нормативно-правові акти.

154. Закон зазначає, що ціни на сировинні товари визначаються як середні або як діапазон цін. Це потрібно додатково пояснити в адміністративних правилах. Можливо, закон мав на меті визначити, що добова ціна наводиться агенціями, що надають таку інформацію, як середньодобова ціна або як діапазон цін за день (Закон 466, ст. 13, ПКУ, ст. 39.3.3.7). Наприклад, має бути зрозуміло, чи є середня ціна або діапазон цін оцінкою ціни за день, розрахованою агенцією, що надає інформацію, або вона є середньою ціною або діапазоном цін, що були розраховані платником податку на основі даних, наведених зазначеною агенцією. В адміністративних правилах необхідно також пояснити, що розуміється під «діапазоном діапазонів», а також пояснити, чи може платник податків додавати різні добові діапазони цін з різних джерел, щоб побудувати діапазон, ширший за діапазон, про який було повідомлено будь-яким окремим джерелом даних; якщо це дозволено, то треба роз'яснити правила забезпечення узгодженості, яких слід дотримуватися.

Рекомендації

- Навести в адміністративних правилах перелік спеціалізованих агентств, які є джерелом інформації щодо котирувань цін на сировинні товари, зокрема Bloomberg, Reuters-Thomson, Platts, Argus Media та інші.
- Обмежити перелік сировинних товарів, щодо яких метод CUP має використовуватися в обов'язковому порядку, кількома основними видами українського експорту, такими як пшениця, кукурудза, соя та соняшникова олія.
- Обмежити типи коригувань та знижок, які платники податків можуть застосовувати під час використання методу CUP для визначення цін сировинних товарів. Як максимум, дозволити коригування на різницю в якості та витрати на фрахт, страхування та портові витрати, оплачені замовником; застосовувати принцип витягнутої руки (ПВР), коли замовник є пов'язаною стороною цих постачальників послуг.

⁵² Р. Шатан, М. Гроте і Л. Бернс, 2019 рік, «Податок на розподілений прибуток; добровільне декларування активів та впровадження BEPS», МВФ, Департамент з бюджетних питань (липень 2019 року); ст. 63.

⁵³ Портові витрати можна вирахувати з котирувальних цін у разі їхньої сплати покупцем незалежному постачальнику; інакше довелось б наводити підтвердження, що ці витрати були оплачені за ринковими цінами

- Визначити в нормативних правилах «середні» ціни та «діапазон котирувальних цін». Пояснити, чи стосуються вони щоденних цін. Надати також визначення поняття «діапазон діапазонів».

В. Реструктуризація бізнесу

155. Реструктуризація бізнесу є складним питанням ТЦ. У разі реорганізації функцій, активів та ризиків в рамках багатонаціональної корпорації (БНК) по суті відбувається транскордонна трансформація діяльності БНК разом із зміною характеристик прибутків її різних афілійованих підприємств. Як результат, податкові бази також перерозподіляються, хоча і не відбувається жодної контрольованої операції в явному вигляді. Однак у стосунках між незалежними сторонами подібне перенесення ділових функцій або можливостей не може відбуватися без відповідної компенсації. Те, що видається стратегічним рішенням щодо реорганізації, прийнятим головним офісом БНК, у стосунках між незалежними сторонами, становило б ринкову операцію, яку оцінювали б відповідно до очікуваної прибутковості перерозподілених функцій за оцінками кожної із сторін. Відповідно до рекомендацій ОЕСР щодо ТЦ (2017), таку ситуацію потрібно оцінювати, виходячи з принципу витягнутої руки⁵⁴.

156. Закон 466 встановлює, що реструктуризація бізнесу є одним з видів діяльності, на яку поширюється трансфертне ціноутворення. Таке розширення застосування трансфертного ціноутворення та ПВР є обґрунтованим. Однак визначення реструктуризації, яка підпадає під зобов'язання щодо ТЦ, є більш жорстким, ніж треба. Законодавство (Закон 466, ст. 13; ПКУ, ст. 39.2.1.4) поширює застосування ТЦ лише на діяльність з реструктуризації, яка зменшує фінансовий результат платника податків⁵⁵. Це—односторонній підхід, оскільки зобов'язання застосовувати ТЦ повинно симетричним чином відповідати наслідку реорганізації⁵⁶, навіть якщо БНК передає діяльність або функції, які ще не приносять доходу (наприклад, ще не використана ліцензія).

Рекомендація

- Вилучити посилання на «негативний вплив на фінансовий результат» як умову визначення того, що реструктуризація бізнесу підпадає під дію правил щодо трансфертного ціноутворення.

⁵⁴ Цей підхід був прийнятий в Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення з 2010 року.

⁵⁵ Стаття 39.2.1.4: «Господарською операцією для цілей трансфертного ціноутворення є... е) операції, у результаті яких обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок... передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі) в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації...».

⁵⁶ Це не відповідає прийнятому у Законі 466 положенню про можливість пропорційного коригування щодо трансфертного ціноутворення (Закон 466, ст. 13. 4); ПКУ 39.5.5.2).

С. Критерій ділової мети

Визначення

157. Загальне поняття «ділової мети» існувало в ПКУ ще до прийняття Закону 466.

Однак його визначення було нечітким⁵⁷ і, мабуть, не мало жодної мети. Це поняття не згадувалося в жодному іншому розділі ПКУ, крім того, де воно було визначене⁵⁸. Закон 466 (ст. 25, що змінює ст. 14.1.231 ПКУ) додав цьому поняттю певного значення, визначивши, що «ділова мета»—це економічна вигода або збереження або приріст вартості активів платника податків⁵⁹. Поняття додатково визначається через визначення того, що не є діловою метою:

- операції з нерезидентами не мають розумної економічної причини (ділової мети), якщо головною ціллю (або результатом) операції є зменшення оподаткованого прибутку або податку, сплаченого платником податку-резидентом;
- крім того, не існує ділової мети, якщо за зіставних умов незалежна особа не була б готова брати участь в операції. Це не поширюється на випадки, коли контрольована операція передбачає продаж товарів.

158. Це визначення є неоднозначним у декількох відношеннях. Формулювання першої умови є неточним; платник податку може мати намір зменшити оподаткований прибуток навіть у разі отримання позитивних результатів, або, навпаки, результат може бути негативним навіть у випадку, якщо метою операції було отримання економічного ефекту. Незрозуміло, чи можуть ці випадки, виходячи з букви закону, бути відкинуті як такі, що не мають ділової мети. Як видно з самої назви поняття, важливою є саме мета операції, незалежно від фактичного результату, який завжди є невизначеним за звичайних бізнес-умов. Пов'язувати ділову мету з реальними результатами бізнесу—це все одно, що стверджувати, що компанії працюють за умов досконалого передбачення. Однак не можна забувати про практичні труднощі доведення наміру угоди.

159. Існує також концептуальна вада. Друга умова, у сформульованому вигляді, може залишати осторонь законні ділові ситуації, оскільки БНК можуть бути готовими та спроможними здійснювати свою діяльність способами, неможливими для незалежних сторін. Наприклад, у випадку двох незалежних сторін і наявності монопольної влади над

⁵⁷ Згідно з приблизним перекладом: намір отримати економічний ефект у результаті господарської діяльності (мотив отримання прибутку); ПКУ (2019), ст. 14.1.231.

⁵⁸ Словосполучення «економічна причина» або «ділова мета» в статті 14.1.231, якщо виходити з англійського перекладу, більше не зустрічаються при пошуку слів у всьому тексті ПКУ.

⁵⁹ Цей критерій ділової мети не можна плутати з «критерієм основної мети», який застосовується до бенефіціарів податкових договорів, зазначеним у ПКУ, ст. 103.3. Останній критерій у цьому звіті не обговорюється.

іншою стороною відсутність визначеності може утримати від здійснення значних інвестицій (потенційні ситуації «затримки»). Ця невизначеність зникає серед афілійованих компаній, що дозволяє їм здійснювати діяльність, нібито вони були часткою інтегрованого ланцюгу поставок. Отже, сам факт того, що незалежні сторони не брали б участі в операції, аналогічній операціям, які проводять БНК, не є достатньою підставою для визначення відсутності «ділової мети». Потрібно розглянути додаткові кваліфікаційні ознаки, про які йдеться нижче.

Сфера застосування критерію ділової мети

160. Поняття, наведене у Законі 466, застосовується загалом до операцій з нерезидентами. Це охоплює всі незалежні сторони за кордоном; тягар доказування покладається на податковий орган (за винятком випадків трансфертного ціноутворення, про які йдеться нижче). На думку місії, немає жодних підстав для перевірки всіх транскордонних ринкових (незалежних) операцій щодо наявності ділової мети, навіть якщо вони відносяться до неналежної ділової практики. Це було б невиправданим надмірним розширенням функцій податкового органу. Це надмірне розширення можна пояснити тим, що Україна не обмежує бухгалтерських витрат, які можуть бути вираховані для цілей ППП. Але це—окрема проблема, яку не треба розглядати разом з критерієм ділової мети (див. вставку б).

161. Застосування критерію ділової мети має сенс у контексті контрольованих операцій. Вони повинні включати операції, щодо яких є підозра, що вони підлягають контролю. Закон вже визначає, що саме відноситься до таких операцій, наприклад, торгівля з юрисдикціями з низьким податком (ЮзНП)⁶⁰. Загальне застосування критерію ділової мети до всіх операцій з нерезидентами є основною проблемою Закону 466. Крім того, оскільки правило не поширюється на операції з резидентами, це, в принципі, суперечить правилам недискримінації, визначеним у статті 24 Типових договорів ОЕСР або ООН. Проблеми можна уникнути, якщо правило буде застосовуватися лише до (всіх) контрольованих операцій.

162. Відповідність критерію ділової мети прямо передбачена у разі аналізу трансфертного ціноутворення з метою запобігання виведенню прибутків БНК з-під оподаткування. Платник податків несе обов'язок задокументувати та продемонструвати наявність ділової мети по своїх внутрішньогрупових операціях. Цю вимогу встановлено як один з елементів процесу документування трансфертного ціноутворення, який тепер передбачений у ПКУ, ст. 39.4.6 (Закон 466, ст. 13.3). Цей критерій відрізняється від загального правила у тому відношенні, що тягар доказування покладається на платника податків. Незважаючи на те, що трансфертне ціноутворення є прийнятним контекстом для

⁶⁰ ЮзНП та вигідні організаційно-правові форми вже визначені в законі. На них поширюються обмеження щодо вирахувань, якщо платник податків не дотримується ПВР, ставлячись до них, ніби вони є контрольованими операціями; ПКУ, ст. 39.2.1.2, 140.5.4.

Вставка 6. Скасування дозволу на вирахування не пов'язаних з бізнесом витрат

До 2014 року Податковий кодекс України (ПКУ) не дозволяв корпоративним платникам податків вираховувати витрати, які не були пов'язані з їхньою господарською діяльністю. Ця вимога є звичайною у більшості країн. Податкова реформа 2014 року скасувала це правило, внаслідок чого виникла можливість вираховувати будь-які витрати на фінансових рахунках, незважаючи на те, що ці суми були оподатковуваним доходом для протилежної сторони операції. Цю систему дуже важко контролювати, і вона потенційно створює велику податкову лазівку. Метою теперішньої реформи було усунення джерела постійних суперечок між платниками податків та ДПС щодо того, які витрати пов'язані з господарською діяльністю, а які—ні.

Платники податків чинили опір цій агресивній та свавільній, на їх погляд, поведінці ДПС.

Податкові органи, як згадують платники податків, визначали як такі, що не підлягають вирахуванню, витрати, які не були пов'язані з прибутковою діяльністю, надто вільно ставлячись до концепції, що для того, щоб витрата підлягала вирахуванню, вона має бути необхідною для ведення бізнесу, незалежно від результату. Головною метою реформи було позбавлення ДПС інструменту, який можна було застосовувати у надто довільний спосіб.

Як пояснили представники приватного сектору, Верховний суд України неодноразово виносив рішення проти ДПС у випадках заборони вирахування витрат. Однак в Україні не існує «прецедентного права», і тому кожному окремому платнику податків потрібно звертатися за захистом до суду, що спричиняє великі судові витрати. Прецедент існує в тому сенсі, що попереднє рішення Верховного суду визначатиме рішення в наступних судових процесах, але, якщо не будуть внесені відповідні зміни в законодавство, це не захистить усіх платників податків. Отже, МФУ обрало варіант вилучення з ПКУ положення щодо вирахування.

Поряд і створенням адміністративних та процесуальних труднощів чинні вимоги щодо вирахування витрат не захищають базу оподаткування, особливо для витрат, по яких перевага надається нерезидентам. Однак цю проблему не можна виправити через впровадження критерію ділової мети для операцій з нерезидентами. Справа тут простіша: усі витрати мають бути пов'язані з господарською діяльністю платника податків, незалежно від характеру чи мети бізнесу. Україні треба розглянути можливість повернення до добре сформульованого правила вирахування пов'язаних з господарською діяльністю витрат, прямо зазначивши, що вони не обов'язково повинні бути прямо пов'язані з прибутком.

Ще одним питанням, що потребує вивчення, є перегляд правил визначення юриспруденції. Ідея полягає в тому, що рішення Верховного суду може захистити всіх платників податків в однаковій ситуації, а не змушувати кожного платника податків звертатися до суду з однаковими питаннями, щоб отримати судовий захист. Крім того, треба вивчити можливість того, щоб податковий орган діяв згідно з постановою Верховного суду, а не додержувався букви закону щодо спростованого положення.

застосування критерію ділової мети, Закон 466 не є цілком послідовним у тому, що стосується запровадження цієї концепції у поєднанні з ПВР (це детально обговорюється у вставці 7).

163. Закон 466, що здається спірним, припускає, що контрольовані операції з товарами завжди мають ділову мету. Таким чином, вони звільняються від оцінки за цим критерієм (ПКУ, ст. 39.4.6). Вони підлягають лише коригуванню щодо своєї вартості

відповідно до ПВР. Однак це звільнення відкриває потенційну лазівку у застосуванні ПВР до операцій із пов'язаними сторонами, і його треба скасувати⁶¹.

Критерій ділової мети і трансфертне ціноутворення

164. Критерій ділової мети є особливо корисним у разі застосування ПВР за відсутності порівнянних ринкових операцій. Відсутність незалежних порівнянних даних може пояснюватися тим, що БНК здійснюють свою діяльність у спосіб, не доступний для інших суб'єктів господарювання через те, що і) БНК мають унікальні (і законні) ділові можливості, або ii) тому, що такі операції розроблені для зниження глобального податкового тягаря підприємства, і, отже, не мають ділової мети в тому розумінні, що незалежні особи брали б участь у подібній схемі лише з шахрайським наміром.

165. Критерій ділової мети дозволяє офіційним органам вирішувати, як діяти у цих випадках. Операції, які не мають паралелей на ринку, відповідно до їх належного визначення, можуть або оцінюватися на основі принципу витягнутої руки за допомогою методів, які не залежать від зіставних цін, або не визнаватися через відсутність господарського змісту. Таким чином, цей критерій є важливим інструментом в асортименті методів практики в сфері трансфертного ціноутворення, які є доступними зараз внаслідок ухвалення Закону 466. Ключовим аспектом критерію ділової мети, за відсутності зіставних операцій, є запитання, чи взяла б участь в операції незалежна сторона, яка намагається отримати прибуток. Важливим елементом відповіді на це питання є вивчення реально доступних для них варіантів, якщо вони працювали б як незалежні підприємства. Наприклад, угода про централізовані закупівлі з афілійованим підприємством не буде відповідати критерію ділової мети (і, отже, ПВР), якщо платник податків реально може придбати ці товари на більш вигідних умовах у іншого постачальника.

166. Концепція реально доступних варіантів не була передбачена у Законі 466. Це є слабким місцем критерію ділової мети в контексті методології трансфертного ціноутворення. Крім того, це буде призводити до постійної невизначеності, і цей недолік потрібно належним чином виправити.

⁶¹ Наприклад, платник податків може стверджувати, що в рамках внутрішньогрупової реорганізації функцій закупівлю товарів для продажу на місцевих ринках буде централізовано у загальносвітовому масштабі на базі (скажімо) афілійованої з групою швейцарської компанії. У рамках реорганізації всі запаси товарів повинні бути передані (продані) швейцарській афілійованій компанії, щоб негайно перевести під її контроль загальносвітовий запас товарів. Згідно з новими функціями швейцарської афілійованої компанії в сфері закупівель вона через кілька днів продає ті самі товари назад українській дочірній компанії за подвійною ціною. Товари ніколи не залишають українського складу. Можна стверджувати, що ця операція не має ділової мети, оскільки жодна незалежна сторона не брала б участі в такій операції. Реально доступний варіант для платника податків—залишити за собою запаси товарів та продати їх безпосередньо своїм клієнтам; (цей приклад є спрощеною версією справжнього випадку в іншій країні).

Вставка 7. Розуміння критерію ділової мети в контексті трансфертного ціноутворення

В основі методології трансфертного ціноутворення лежить функціональний аналіз, необхідний для пошуку неконтрольованих порівнянних операцій, які можуть бути еталоном для оцінки внутрішньогрупових операцій. Предметом функціонального аналізу є точний опис (виявлення) природи контрольованої операції з метою пошуку зіставної операції поміж незалежних компаній, ціна яких (маржа прибутку) може бути використана для оцінки першої операції, забезпечуючи, таким чином, відповідність ПВР. Описуючи операцію, треба звертати увагу на реальну операцію, що відбувається між пов'язаними сторонами, а не лише на те, що було зафіксовано ними у договорах, оскільки вони не представляють протилежні інтереси. Відповідно до формулювань Настанов ОЕСР з питань трансфертного ціноутворення (2017), початковим пунктом аналізу трансфертного ціноутворення є точне визначення характеристик відповідної операції. Однією з ключових особливостей цього опису є розуміння мети бізнесу—важливого чинника порівнянності в процесі встановлення цін.

Якщо визначення точних характеристик операції дозволяє виявити контрольовану господарську операцію, яка відрізняється від операції, описаної в договорі, податковий орган повинен мати можливість охарактеризувати її відповідним чином, щоб визначити ціну за принципом витягнутої руки. Це—стандартна (хоча і завжди суперечлива) практика в сфері трансфертного ціноутворення. Справа в тому, що прибуток, віднесений на афілійовану компанію, повинен відповідати реальній діловій меті операції, а не тому, що міг стверджувати платник податків. Різниця повинна бути скоригована таким чином, щоб прибуток (ціна) узгоджувався з реальністю операції (ПКУ, ст. 140.5.1 та 140.5.2). У цьому полягає суть аналізу порівняльних цін у трансфертному ціноутворенні, і ділова мета відіграє ключову роль у виявленні справжнього характеру операції, яку необхідно оцінити.

До критерію ділової мети корисно ставитися як до чогось іншого, ніж просте визначення ділової мети операції з метою пошуку зіставних операцій. Критерій сам по собі, як можна зрозуміти, застосовується, якщо не було знайдено зіставних ринкових операцій (для точно окресленої операції), у зв'язку з чим виникає питання, чи є контрольована операція, незважаючи на це, законною діловою операцією, вартість якої має оцінюватися за ПВР, або цю операцію треба відкинути, оскільки вона не має ділової мети, за винятком (насамперед) уникнення оподаткування. В останньому випадку вирахування витрат буде заборонено, відповідно до ПКУ, ст. 140.5.15 (аналогічно оцінці пов'язаних операцій, що не мають вартості на ринку).

Для того щоб операція відповідала критерію ділової мети, необхідно показати, що мотивом здійснення операції є отримання прибутку. Це означає, що операція, як вона планувалася, повинна бути корисною для БНК з причин, що відрізняються (здебільшого) від зменшення глобального податку. Іншими словами, операція повинна принести вигоду БНК, не завдаючи афілійованій компанії, яка є стороною операції, шкоди у порівнянні з реально доступними бізнес-варіантами, які вона мала б, якби була незалежним підприємством.

Наслідки невідповідності критерію ділової мети

167. Витрати, що були понесені в операціях з нерезидентами, які не мають ділової мети, не підлягають вирахуванню. Це основоположне правило запобігання зловживанням було запроваджене в сфері міжнародного оподаткування через законодавчі зміни, ухвалені в травні 2020 року (Закон 466, ст. 3, і доповнення до ст. 140.5.15 ПКУ). Додатковим випадком є ситуація, коли платник податків повинен збільшити свій фінансовий результат на не дозволена до вирахування суму. Ніяких непорозумінь не

виникає, якщо це є операцією купівлі: вирахування витрат у цьому випадку забороняється. Якщо операція є продажем нерезиденту, треба вважати, що вирахування витрат за продажем заборонене; однак нічого не сказано про дохід від цього продажу і про те, чи підлягає він оподаткуванню⁶².

168. Оскільки це положення застосовується до всіх нерезидентів, воно, вже в силу своєї спрямованості, неминуче призводить до відокремлення ПВР від критерію ділової мети. Справді незалежна операція може не відповідати критерію ділової мети, але ця невідповідність не матиме значення для ПВР через те, що цей принцип не застосовується до незалежних операцій. Однак ставлення до цих концепцій як до зовсім не пов'язаних одна з іншою у випадку контрольованих операцій призводить до неприйнятної можливості, що платник податків може додержуватися ПВР, але не відповідати критерію ділової мети, або навпаки. Крім того, це може призвести до ситуацій, коли платник податків звільняється від дотримання ПВР через те, що його оборот є нижчим за пороговий рівень, але повинен відповідати критерію ділової мети.

Самостійне коригування

169. Закон 466 надає платникам податків можливість самостійного коригування у разі невідповідності критерію ділової мети. Це могло б дозволити платникам податків виправляти відхилення від ПВР так само, як і невідповідність критерію ділової мети⁶³. Однак така можливість суперечить логіці критерію. Невідповідність критерію означає, що незалежні сторони не брали б участі у такій операції ні за яку ціну (окрім ціни, рівної нулю)⁶⁴. За визначенням, операція, яка не має ділової мети, не може мати ціну за ПВР. Саме тому ПКУ, ст. 140.5.15, передбачає заборону вирахування витрат, а не коригування ціни (або норми прибутку). Крім того, зі ст. 39.5.4.1 ПКУ (в редакції Закону 466) можна зробити висновок, що контрольована операція може не мати ділової мети, але все одно відповідати ПВР. Строго кажучи, якщо немає ділової мети, то не може бути і ПВР. Таким чином, невідповідність критерію ділової мети не повинна підлягати самостійному виправленню, у цих випадках необхідно застосовувати невизнання операції.

⁶² Закон 466 додав до ПКУ, ст. 140.5.5-1, положення, що роз'яснює наслідки незастосування ПВР до продажів резидентам в юрисдикціях з низьким податком або в країнах, де вони користуються перевагами організаційно-правових форм, що дозволяють не сплачувати ППП. Наслідком є збільшення результатів на 30 відсотків вартості реалізації. Однак незрозуміло, чи це також застосовуватиметься, коли операція не відповідає критерію ділової мети.

⁶³ Самостійне коригування дозволяється лише в тому випадку, якщо це не зменшує податкове зобов'язання. Закон 466, ст. 4 (ПКУ 39.5.4.1).

⁶⁴ Наприклад, операція не відповідала б критерію ділової мети, якби вона включала послугу, яка взагалі не мала вартості, надану афілійованій компанії, яка несе зобов'язання за сплату. Коригування полягає у невизнанні цієї операції та забороні вирахування витрати. Неможливо знайти рішення щодо коригування ціни, якщо тільки не визнати як ринкову ціну на нульовому рівні.

Зміни до Закону 466

170. Незабаром після прийняття Закону 466 Верховна Рада підготувала законопроект 2524 щодо внесення змін до кількох аспектів критерію ділової мети⁶⁵.

Однією із змін, запропонованих у цьому законопроекті, є те, що закон більше не передбачуватиме зв'язок між діловою метою та фактичними результатами господарської операції. Цей зв'язок буде стосуватися тільки продемонстрованої мети операції (Законопроект 2524, ст. 6, яка вносить зміни до ст. 14.1.231 ПКУ, відповідно до Закону 466). Ця поправка спрямована на виправлення одного з важливих аспектів невизначеності у визначенні ділової мети, який є особливо актуальним зараз, коли країни перебувають на стадії економічної рецесії або спаду, що впливає на фінансові результати платників податків. Фактичні збитки не є достатніми підставами для визначення законного характеру бізнесу (хоча тривалі збитки можуть бути показником ризику в процесі відбору платників податків для податкових перевірок).

171. Найважливіша зміна, запропонована у Законопроекті 2524 стосовно ділової мети, передбачає її застосування лише до контрольованих операцій. Критерій ділової мети більше не застосовуватиметься до операцій з усіма нерезидентами. Його застосування обмежиться сферою трансфертного ціноутворення⁶⁶. Це—правильний підхід. Більш загальну проблему з українським податком на прибуток підприємств (ППП), яка пов'язана з тим, що дозволені до вирахування витрати не обов'язково мають бути пов'язані з самим бізнесом, треба розглядати окремо, оскільки це становить іншу проблему. Як пояснюється у вставці 1, це загальне правило запобігання зловживанням не ставить під сумнів наявність у бізнесу законної мотивації отримання прибутку. Бізнес сприймається як само собою зрозуміле, а умовою, якій необхідно задовольняти, є те, що витрати мають бути пов'язані з цим бізнесом. Необхідно ще раз розглянути доцільність повторного впровадження цього загального правила щодо вирахувань як доповнення до критерію ділової мети, що застосовується до контрольованих операцій.

172. Законодавча ініціатива приведе також до виправлення закону в тому відношенні, що вона поширює застосування критерію ділової мети на всі контрольовані операції, включаючи ті, що передбачають продаж (купівлю) товарів.

Незважаючи на те, що структурування операцій з товарами, що не мають ділової мети, може бути пов'язане з додатковими труднощами, це не є неможливим, як зазначалося вище, а їх звільнення від критерію ділової мети створює потенційну лазівку. Законопроект 2524 закрити би цю лазівку (законопроект 2524, ст. 6, яка змінює ст. 14.1.231 ПКУ, у редакції Закону 466). Дійсно, режим повинен бути єдиним для всіх операцій, які не відповідають

⁶⁵ На пленарному засіданні Ради законопроект 2524 був проголосований 14 липня 2020 року в останні дні місії. Місія не мала доступу до остаточної версії законопроекту, затвердженої Радою. Згаданий тут документ є попередньою версією, яка включала численні виправлення до Закону 466, які, очевидно, за словами МФУ, не були затвержені.

⁶⁶ Законопроект 2524, ст. 69, 5, яка скасовує ст. 140.5.15 і змінює ст. 140.5.4 ПКУ.

ПВР. Їх слід скоригувати, щоб отримати ринкову норму прибутку (або оцінити за ринковою ціною), і якщо цього неможливо зробити через те, що операція не має ділової мети, то таку операцію треба відкинути (не визнавати).

173. Генеральна сукупність контрольованих операцій включає умовні контрольовані операції, які мають відповідати ПВР, щоб уникнути «сліпого» збільшення їх оподатковуваних результатів. Це стосується операцій з юрисдикціями з низьким податком або з іноземними резидентами, які користуються перевагами організаційно-правових форм⁶⁷, що дозволяють їм не сплачувати ППП (ПКУ, ст. 140.5.4 та 140.5.5-1), та виплати роялті (ПКУ, ст. 140.5.6). Хоча законопроект 2524 за своїм наміром має правильну спрямованість на поєднання застосування критерію ділової мети і ПВР, він, водночас, призводить до невідповідності. Якщо платник податків вирішить не перевіряти, чи відповідає операція ПВР, це вплине на його оподатковуваний дохід (вирахування зменшились на 30 відсотків в одному випадку, дохід збільшився на 30 відсотків обсягу продажів в іншому, і нарешті, неможливість вирахування роялті понад 4 відсотків обсягу продажів). Проблема полягає в тому, що, якщо одні й ті самі операції не відповідають критерію ділової мети, є ризик, що для всій цієї сукупності операцій де-факто буде заборонено робити вирахування, що перетворить цей критерій на іншу і окрему від ПВР умову. Натомість, критерій необхідно замислювати як невід'ємну частину дотримання ПВР, щоб невідповідність одній умові означала невідповідність іншій і щоб обидві ці умови призводили до однакових наслідків для платника податків. Ця проблема не повністю вирішена у законопроекті 2524.

174. Законопроект 2524 пропонує додати концепцію реально доступних варіантів для платника податків з метою посилення критерію ділової мети. Це правильна пропозиція, оскільки ця концепція дозволяє зробити правильний висновок відповідно до ПВР щодо ґрунтовності контрольованої операції. Це є необхідним параметром для визначення того, що робили б за подібних обставин незалежні сторони.

Рекомендації

- Переглянути визначення поняття ділової мети на основі передбачуваної обґрунтованої цілі операції та вилучити посилання на її фактичний результат.
- Не застосовувати взагалі критерій ділової мети до операцій з нерезидентами.
- Обмежити застосування критерію ділової мети контрольованими операціями або умовними контрольованими операціями, які повинні відповідати ПВР, щоб уникнути «сліпого» збільшення оподатковуваних фінансових результатів.

⁶⁷ Ці організаційно-правові форми визначені в постанові Кабінету міністрів України №480 від 4 липня 2017 року. Перелік включає понад 100 організаційно-правових форм у 26 країнах.

- Застосовувати критерій ділової мети до всіх контрольованих операцій, включаючи торгівлю товарами.
- Змінити визначення критерію ділової мети так, щоб відсутність незалежних зіставних спостережень не була достатньою умовою для визначення невідповідності критерію.
- Додати концепцію «реально доступних варіантів ведення бізнесу», яка допомагатиме визначити, чи можна відсутність зіставних ринкових операцій кваліфікувати як невідповідність критерію ділової мети.
- Визначити критерій ділової мети як умову дотримання ПВР, а не як окремий критерій.
- Уточнити, що, якщо платник податків не відповідає критерію ділової мети, він також не відповідає ПВР щодо даної операції.
- Звільнення від дотримання ПВР має рівною мірою стосуватися і критерію ділової мети.
- Не дозволяти самостійного коригування як засобу виправлення у разі невідповідності критерію ділової мети; належний засіб—невизнання вирахування.
- Розглянути можливість повторного введення загальної вимоги, згідно з якою витрати мають бути пов'язані з бізнесом платника податків (незалежно від мети бізнесу), щоб мати право на вирахування.

D. Тонка капіталізація

175. Правило тонкої капіталізації згідно із Законом 466 поширено на борги по операціях з усіма нерезидентами. Як було пояснено у попередніх звітах ДБП, цей захід запобігання зловживанням застосовується по-різному у різних країнах, але в заході 4 BEPS в загальній формі наведено кілька оптимальних методів відповідної практики. Україна наблизилася до цих стандартів BEPS завдяки нещодавньому прийняттю Закону 466. До цього тонка капіталізація застосовувалась лише до боргів іноземних пов'язаних сторін, що послаблювало правило. Однією з причин є можливість обміну компенсаційними взаємними позиками з непов'язаними сторонами для перенаправлення коштів від афілійованих компаній. Закон 466 був важливим кроком у вирішенні цієї проблеми завдяки встановленню обмежень на вирахування відсотків за заборгованістю перед усіма іноземними резидентами, як пов'язаними, так і непов'язаними (Закон 466, ст. 90.2, п. 1, що вносить зміни до ст. 140,2 ПКУ). Деякі аналітики трактують Закон 466 як такий, що поширюється на весь борг, включаючи вітчизняних кредиторів. У перехідних положеннях закону (ст. 155) зазначено, що «правила обліку процентів, передбачені абзацом першим пункту 140.2 статті 140 цього Кодексу, застосовуються з 1 січня 2021 року до всіх кредитів, позик та інших боргових зобов'язань, що обліковуються на балансі платника податків станом на 1 січня 2021 року». Це більше відповідало б застереженню про недискримінацію

(ст. 24) у податкових договорах, яке не дозволяє застосовувати до іноземних резидентів країни-учасниці договору обмеження на вирахування, які не застосовуються однаковою мірою до резидентів. Використання недискримінаційного підходу було також підтримано у звіті ДБП (2019) (п. 44)⁶⁸.

176. Законопроект 2524 звужить сферу використання правила тонкої капіталізації, затвердженого у Законі 466. Зокрема, він виключить із розрахунку борг перед іноземними банками (законопроект 2524, ініціатива 104. б), передостанній пункт, рядок с). Хоча є підстави вважати, що банківське кредитування, яке, як правило, здійснюється з додержанням суворих фінансових норм, не потрібно розглядати як внутрішньогрупові операції, досвід кількох країн свідчить, що взаємні компенсаційні позики справді здійснюються через банківську систему, особливо коли податки, утримувані з виплат процентів, є нижчими по позиках банків, ніж у разі позик від інших типів кредиторів, таких як нефінансова материнська компанія⁶⁹. Крім того, законопроект 2524 змінює закон 466, застосовуючи тонку капіталізацію лише до боргів за операціями з нерезидентами.

177. Вирахування виплат процентів забороняється для цілей оподаткування в Україні, якщо розмір цих виплат вдвічі перевищує пороговий рівень. Порогові значення застосовуються послідовно; виплати процентів, які: і) виникають внаслідок боргових зобов'язань, що перевищують у 3,5 рази суму власного капіталу, за умови обмеження вирахування іі) 30 відсотками оподаткованого прибутку. Цей другий поріг було знижено з 50 відсотків EBITDA в Законі 466. Цей подвійний критерій послаблює правило тонкої капіталізації насамперед тому, що перший коефіцієнт є високим. Як зазначалося в попередніх звітах місії ДБП, більшість країн, які продовжують використовувати відношення боргу до власного капіталу у своїх правилах тонкої капіталізації, застосовують нижчий коефіцієнт, який у багатьох випадках становить 2 або 1,5 до 1.

178. До прийняття Закону 466 не була достатньою мірою забезпечена взаємодія між правилом тонкої капіталізації та ПВР. У разі недотримання обох лімітів коригування будуть здійснюватися окремо, навіть якщо це стосується той самої виплати процентів. Зараз Закон усуває (можливо, ненавмисно) потенційно подвійне збільшення оподаткованого прибутку у разі коригування, по-перше для забезпечення відповідності ПВР, а по-друге—

⁶⁸ Для пом'якшення впливу правила тонкої капіталізації щодо «всієї заборгованості» Європейський Союз, наприклад, встановив мінімальне правило, яке визначає невелику суму процентів, що не залежить від походження боргу, яка звільняється від дії правила тонкої капіталізації (Директива Ради ЄС від 12 липня 2016 року, стаття 4.12). Недоліком цього правила є те, що пільга не є пропорційною, вона приносить найбільші вигоди малим платникам податків.

⁶⁹ ПКУ передбачає фіксовану ставку утримання (15 відсотків) з виплат процентів нерезидентам. Однак деякі договори передбачають спеціальну знижену ставку для виплат процентів фінансовим установам (наприклад, Австрія та Люксембург).

відповідності правилу тонкої капіталізації (Закон 466, ст. 90.2), п. 5, що вносить зміни до ст. 140,2 ПКУ).

Закон, як це роз'яснено в законопроекті 2524, має наміром передбачити застосування ПВР лише у випадку правил, суворіших за правило тонкої капіталізації. За словами МФУ, жодна сума процентів не підлягатиме вирахуванню, якщо вона перевищує пороговий рівень тонкої капіталізації, незалежно від ПВР. Однак ПВР застосовуватиметься, якщо максимальна сума процентних виплат, яку дозволено вираховувати за цим принципом, є меншою ніж сума, яку дозволяє вираховувати правило тонкої капіталізації. Саме так треба тлумачити відповідне положення законопроекту 2524 (ініціатива 104,6); ст. 140.2 ПКУ): «Коригування», що виникають внаслідок тонкої капіталізації, не здійснюються, коли розмір відсотків: а) не відповідає принципу витягнутої руки ...». З юридичної, формальної точки зору спочатку застосовується ПВР, після чого його замінює правило тонкої капіталізації, як національний захід запобігання зловживанням, коли результатом є обмеження вирахування відсотків рівнем, що нижче за рівень за ПВР.

Рекомендації

- Знизити відношення суми боргових зобов'язань до суми власного капіталу відповідно до правила тонкої капіталізації; розглянути встановлення такого коефіцієнту на рівні 2:1.
- Зрештою подумати про збереження лише одного обмеження на вирахування процентів, у вигляді відсотка від оподаткованого прибутку.
- Пояснити аналогічним способом, чи було наміром закону поширити правило тонкої капіталізації на всі боргові зобов'язання.
- Розглянути питання про роз'яснення взаємодії між ПВР та правилом тонкої капіталізації, розуміючи, що ПВР впроваджує обмеження лише щодо виплат процентів нижче рівня тонкої капіталізації.

Е. Спеціальні правила визначення пов'язаних сторін і тонка капіталізація

179. Існує виняток з правил щодо порогу участі, який визначає, чи є сторони пов'язаними сторонами для цілей трансфертного ціноутворення (ПКУ, ст. 14.1.159).

Закон 466 запроваджує вищий поріг для міжнародних фінансових організацій (які згідно з договором з Україною мають привілеї та імунітети), дозволяючи їм мати 75-відсоткову участь в українському бізнесі, перш ніж вони вважатимуться пов'язаними сторонами і будуть повинні дотримуватися правил щодо ТЦ. Незрозуміло, чому надається такий виняток, оскільки українська афілійована компанія такої фінансової установи (якою може, наприклад, бути комерційний банк), цілком можливо, підпадає під регулярне оподаткування ППП і може мати ті ж самі стимули для виведення прибутків від

оподаткування за кордон та отримання конкурентної переваги на внутрішньому ринку. Цей виняток не виглядає виправданим. Крім того, визначення пов'язаних сторін з точки зору контролю через відношення боргових зобов'язань до власного капіталу не застосовується до цих фінансових організацій⁷⁰.

180. Подібний виняток також передбачений щодо тонкої капіталізації в законопроекті 2524. Попередня версія цього законопроекту (стаття 104) звільняла б від правила тонкої капіталізації українські компанії, які мають заборгованість перед цими міжнародними фінансовими організаціями. Треба підкреслити, що вигода надається українському платнику податків, який веде бізнес із міжнародною організацією, і це не залежить від оподаткування (та імунітету) доходів кредиторів-нерезидентів.

Рекомендація

- Скасувати виняток з дотримання правил щодо трансфертного ціноутворення та тонкої капіталізації для українських платників податків, які ведуть бізнес з міжнародними фінансовими організаціями.

⁷⁰ Дві сторони є пов'язаними, якщо одна з них має заборгованість перед іншою (прямо чи опосередковано) у розмірі, що у 3,5 рази перевищує суму її власного капіталу (Закон 466, ст. 3.17); ПКУ, ст. 14.1.159).

Додаток 1. Підходи до розробки та ведення сучасних кадастрів нерухомого майна

Для цілей створення фіскального кадастру варто зазначити, що Організація Об'єднаних Націй за підтримки Міжнародної федерації геодезистів (МФГ) розробила «Богорську декларацію з кадастрової реформи»⁷¹. У Богорській декларації було запропоновано створити «... сучасні кадастрові інфраструктури, які сприяють ефективному розвитку ринків землі та нерухомості, захищають права на землю всіх осіб та сприяють довгостроковому сталому розвитку та управлінню земельними ресурсами». У цьому контексті вважається, що управління земельними ресурсами охоплює реєстрацію земель, кадастрові зйомки та картографування, фіскальний, юридичний та багатоцільовий кадастри та комп'ютеризовану інформацію по земельних ділянках, що сприяє плануванню землекористування, а також системи оцінки/оподаткування земель. У зв'язку з цим виникає запитання, наскільки далеко просунувся цей процес в Україні і, якщо цей процес відбувається, то наскільки корисним може бути внесок одноразового декларування активів в цьому відношенні?

Якщо передбачені Богорською декларацією заходи не були розпочаті або не просунулись далеко вперед, українському уряду необхідно, у першочерговому порядку, розробити чітко визначене національне бачення, стратегію та структуру фіскального кадастру. Якщо цього не зробити, розробка фіскального кадастру, ймовірно, буде відбуватися без необхідної координації та некомплексно. Компонентом цих зусиль має бути створення ІТ-платформи кадастру (яку можна бути використовувати запропонованим непрямым методом), яка буде побудована, аналогічно більшості сучасних кадастрів, на базі просторової технології з використанням ГІС. З цього випливає, що стратегія повинна відповідати вимогам кінцевих споживачів. Критично важливо, щоб національна система спиралася на існуючі дані, які є сьогодні у розпорядженні національних та місцевих органів державної влади. У кількох балканських юрисдикціях національні фіскальні кадастри розробляються як невід'ємна складова реформ податку на майно. Досвід також свідчить, що за створення та управління фіскальним кадастром має відповідати Міністерство фінансів.

Уряд повинен прийняти ключове рішення щодо органу, який буде володіти фіскальним кадастром, і місця, де він буде знаходитися. Очевидно, що мати єдиний національний кадастр набагато краще, ніж мати безліч окремих кадастрів на рівні органів місцевого самоврядування. Централізоване управління забезпечить синергізм, який був би неможливим у разі створення кількох місцевих кадастрів. Перевагами буде також

⁷¹ Federation Internationale des Geometricrs. UN-FIG. 1999. *United Nations-FIG Bathurst Declaration on Land Administration for Sustainable Development*. International Workshop on Cadastral Infrastructures for Sustainable Development, International Federation of Surveyors and the United Nations, Bathurst, New South Wales, Australia.

ефективність обміну даними з іншими організаціями та забезпечення цілісності, об'єктивності та якості даних у кадастрі. Координація зусиль щодо початкової розробки фіскального кадастру в ідеалі повинна покладатися на МФУ.

181. Важливою складовою фіскального кадастру є інвентарний опис об'єктів.

Кадастр є зібранням детальної якісної та кількісної інформації про кожну ділянку та будівлю по всій Україні. Збір цих даних вимагає істотних грошових та трудових витрат з огляду на кількість даних, які потрібно обробити. Однак після завершення масового збору даних потрібно лише щорічне оновлення даних для відображення будь-яких матеріальних змін в існуючих будівлях або появи нових будівель. В Україні, можливо, існує чимало установ, які володіють даними про нерухоме майно, як даними щодо фізичних характеристик, так і адресами та посиланнями на реквізити прав власності (що становить об'єкт одноразового декларування активів). Важливо, щоб фіскальні кадастри на субнаціональному рівні мали можливість отримувати дані з цих різних джерел.

Наприклад, у випадку Албанії масовий збір даних про майно був організований албанським оператором мереж електропостачання (OSHEE). Місія наводить цей приклад, щоб показати, що створення реєстру власності на нерухоме майно є досить складним процесом, якщо метою є забезпечення точності даних. Між Міністерством фінансів та OSHEE був підписаний Меморандум про взаєморозуміння щодо проведення загальнодержавного збору даних про фізичні характеристики будівель. Наприкінці 2016 року OSHEE здійснив експериментальний проект, спрямований на розвиток ІТ-інфраструктури та інтеграцію різних баз даних, які будуть використовуватися для планування робочих процесів із збирання даних. Було задіяно близько 1200 збирачів даних, включаючи близько 400 фахівців в сфері ГІС та картографування. Дані збирали на портативних планшетах, а точне місце розташування нерухомості визначалося за координатами GPS. Збір даних був, в основному, завершений (середина 2017 року), і зараз здійснюється систематичний контроль якості та перевірка даних. У той же час Міністерство внутрішніх справ планувало здійснити широкомасштабний проект щодо встановлення власників нерухомого майна та адреси кожного об'єкту нерухомості. В рамках цього проекту Національний реєстр адрес буде використовуватися як джерело базових даних для перевірки на місцях. Було вирішено об'єднати проекти OSHEE та Міністерства внутрішніх справ з огляду на схожість методологій виїзних перевірок в обох проектах. Загальна вартість проектів становила близько 1 млрд албанських леків (9 млн доларів США). Це означало, що витрати становитимуть близько 9 доларів США за реєстрацію одного об'єкту нерухомості, що цілком відповідає міжнародним нормам для такого масового збору даних.

Збирання даних за проектом OSHEE обмежується лише будівлями та об'єктами, які підключені до мереж електропостачання. Інформація про землі сільськогосподарського призначення не є частиною цього проекту. Однак інвентаризацію земель сільськогосподарського призначення необхідно провести, і ці дані мають бути включені до

фіскальних кадастрів. Дані про сільськогосподарські землі, як правило, знаходяться у багатьох організаціях в країні, і їх збір потребує іншої координації.

Що стосується реєстрації прав власності на майно, то необхідно визначити загальний ідентифікатор власності, який допоможе зібрати разом дані, що зберігаються іншими державними установами. Це питання необхідно вирішити завчасно, на перших етапах створення фіскального кадастру, інакше це призведе до значних проблем. Кожному об'єкту нерухомого майна/будівлі та земельній ділянці треба присвоїти ідентифікаційний номер. Лише одна організація повинна нести чітку відповідальність за розробку стандартизованої методології таких ідентифікаційних номерів. Потім цей унікальний контрольний номер буде використовуватися у зв'язку з усіма даними, пов'язаними з ділянкою та/або будівлею, зокрема для цілей оподаткування майна та застосування непрямого методу оподаткування прибутку.

Додаток 2. Мексиканське законодавство щодо непрямого методу

Податковий кодекс, ст. 55 – 62 (за вилученням ст. 58) (неофіційний переклад)

Стаття 55. -Податкові органи можуть презумптивно визначати оподатковуваний прибуток платників податків або оподатковувані розподіли коштів некомерційними організаціями, що підпадають під дію Розділу III Закону про оподаткування прибутку, валовий дохід та вартість операцій, діяльності чи активів, щодо яких вони повинні сплачувати податки та внески, коли:

I. Вони чинять опір або перешкоджають податковим органам реалізувати свою компетенцію в сфері проведення перевірок; або вони не подають податкову декларацію за фінансовий рік щодо будь-якого податку або внеску до моменту отримання платником податків повідомлення про початок перевірки, і за умови, що минуло більше одного місяця від дня, коли закінчився строк подання відповідної декларації. Положення цього розділу не застосовуються до внесків на соціальне страхування.

II. Вони не надають бухгалтерські книги та звіти, супровідну документацію щодо сум, що становлять понад 3% будь-якої статті, зазначеної у деклараціях, або не подають звітів, що підтверджують, що вони дотримуються відповідних податкових положень.

III. Має місце будь-яке з зазначених нижче порушень:

a) Відсутність реєстрації операцій, заробітків чи купівель, а також зміна собівартості реалізації, що більш ніж на 3% відхиляється від даних, повідомлених за фінансовий рік.

b) Відображення в звітності купівель, витрат чи послуг, які не відбулися або не були отримані.

c) Пропуск або зміна даних по існуючих запасах, які повинні бути включені в інвентарний опис, або випадки, коли такі запаси повинні бути відображені за цінами, що відрізняються від їх

вартості, за умови, що в обох випадках сума перевищує 3% від інвентарної вартості.

IV. Вони не виконали зобов'язань щодо оцінки запасів або не мали процедур реєстрації і контролю запасів, як це передбачено податковими положеннями.

V. Офіційно затверджені касові апарати не працюють, або платники податків руйнують або змінюють затверджені податковими органами електронне обладнання та системи, призначені для реєстрації операцій для цілей оподаткування, або перешкоджають використанню такого обладнання та систем для цілей, для яких вони були встановлені.

VI. У бухгалтерському обліку виявлені інші порушення, які заважають податковим органам зрозуміти операції платників податків.

Презумптивне визначення, зазначене у цій статті, застосовується на додаток до виправданих санкцій.

Стаття 56.- Для цілей презумптивного визначення, зазначеного у статті 55, податкові органи обчислюють валовий дохід платників податків, вартість операцій, діяльності чи активів, щодо яких може бути сплачений податок, за відповідний фінансовий рік, за будь-якою з наступних процедур:

I. Використовуючи дані бухгалтерському обліку платника податків.

II. Беручи за основу дані декларацій за фінансовий рік щодо будь-якої сплати податку за той самий фінансовий рік чи будь-який інший рік з необхідними коригуваннями, зробленими, у відповідних випадках, за результатами податкової перевірки.

III. Беручи за основу інформацію, надану третіми сторонами на запит податкових органів, коли вони мають ділові стосунки з платником податків.

IV. Використовуючи іншу інформацію, отриману податковими органами під час здійснення своїх аудиторських повноважень.

V. Застосовуючи економічні або будь-який інші види непрямих методів дослідження.

Стаття 57.- Податкові органи можуть презумптивно визначити суми платежів, які мали бути утримані, у випадку виявлення пропусків у визначенні коштів до утримання і, особливо, у сплаті таких утримуваних сум, якщо такі пропуски перевищують 3% від фактично сплачених утримань.

Для цілей презумптивного визначення, на яке робиться посилання у цій статті, податкові органи можуть використовувати будь-яку з процедур, визначених у розділах I - V статті 56 цього Кодексу.

Якщо несплачені суми утримуваного податку пов'язані з виплатою заробітної плати, а на роботодавця, який має утримувати податок, працює понад двадцяти працівників, робиться припущення, що сплаті підлягають такі платежі:

I. Платежі, визначені як результат застосування відповідної ставки, виходячи з припущення, що працівники перебувають на верхній межі групи для цілей визначення сплати соціальних внесків, до якої належить кожний працівник, який працює у роботодавця, що має утримувати податок, ... щодо повного періоду, що перевіряється.

II. У випадку, якщо роботодавець, який має утримувати податки, не сплатив соціальних внесків за своїх працівників ..., вважається, що несплачені суми утримань дорівнюють сумах, що виникли б внаслідок застосування відповідної ставки до суми, що у чотири рази перевищує загальний мінімальний рівень заробітної плати для економічної зони, в якій знаходиться цей роботодавець, за повний період, що перевіряється, по кожному працівнику, який на нього працює.

Положення цієї статті застосовуються також для презумптивного визначення бази інших податків та внесків, коли вона складається з виплат заробітної плати згідно із Законом про податок на прибуток.

.....

Стаття 59.- Під час перевірки доходу або вартості операцій, діяльності чи активів, щодо яких мають сплачуватися податки та внески, а також для визначення відповідності стандартам, передбаченим законодавством для застосування ставок, визначених у податкових положеннях, податкові органи, у разі відсутності даних, що свідчать про протилежне, роблять припущення:

I. Що інформація, що міститься в бухгалтерському обліку, підтверджуючій документації та кореспонденції платника податків, стосується операцій, здійснених платником податків, навіть коли [такі операції] не були зареєстровані під іменем платника податків або реєструються під іменем іншої особи, за умови, що є можливість довести, що принаймні одна операція або діяльність, зафіксована у зазначених статтях, була здійснена платником податку.

II. Що інформація, відображена в системах бухгалтерського обліку під іменем платника податків, що перебуває у розпорядженні осіб, які працюють на платника податків, або акціонерів або власників підприємства, стосується операцій, здійснених платником податків.

III. Що депоновані на банківський рахунок платника податків кошти, не пов'язані із записами його бухгалтерського обліку, які платник податків зобов'язаний робити, являють собою прибуток та вартість товарів чи видів діяльності, щодо яких повинні сплачуватися податки або внески.

Для цілей цього розділу вважатиметься, що платник податків не відобразив у своїх бухгалтерських записах депоновані на його банківський рахунок кошти, які підлягають реєстрації в його обліку, якщо платник податків не надає такі записи на запит під час податкової перевірки.

Вважатиметься також, що депозити на суму, що перевищує 1 000 000,00 мексиканських доларів, внесені протягом фінансового року на банківські рахунки особи, не зареєстрованої у Федеральному реєстрі платників податків, або не зобов'язаної вести бухгалтерський облік, є доходом і представляє вартість товарів або видів діяльності, щодо яких вони повинні сплачувати податки або внески.

Положення попереднього пункту не застосовується, якщо до початку перевірки офіційним органом платник податків врегулює цю ситуацію, повідомивши Службі податкової адміністрації про такі депозити з дотриманням усіх вимог, передбачених правилами щодо тимчасового оподаткування.

IV. Що вклади на особисті банківські розрахункові рахунки менеджерів, адміністраторів або третіх осіб є доходами та вартістю товарів та видів діяльності підприємства, щодо яких повинні сплачуватися податки або внески, у випадку, коли вони сплачують боргові зобов'язання підприємства чеками, виписаними на ці банківські рахунки, або коли вони вносять на ці рахунки кошти, що відносяться до підприємства але не були зареєстровані підприємством у його бухгалтерських записах.

V. Що різниця між активами, зареєстрованими в бухгалтерському обліку, та фактичним залишком таких активів відповідає прибутку та вартості товарів або видів діяльності за останній фінансовий рік, що перевіряється, за який потрібно сплачувати податки або внески.

VI. Що виписані на рахунки платника податків чеки, видані постачальникам товарів або послуг платникам податків, які не пов'язані з операціями, проведеними по його бухгалтерських книгах, відображають плату за придбані товари або послуги, по яких платник податку отримав прибуток.

VIII. Що запаси сировинних матеріалів, напівфабрикатів та готової продукції, основні фонди, відстрочені витрати і платежі, які є або утримуються у платника податків, а також земля, на якій здійснюється діяльність платника податків, належать платнику податків. Майно, зазначене в цьому пункті, оцінюється за його ринковою вартістю, а за відсутності такої ринкової вартості—за його оціночною вартістю.

IX. Що товари, які платник податку декларує як експортовані, вважаються проданими у Мексиці та насправді не експортованими, якщо платник податків не надає на запит податкових органів супровідні документи та інформацію, що підтверджують будь-що з наступного:

а) Що придбання відповідних товарів насправді мало місце, або, у відповідних випадках, що насправді існують сировинні матеріали та наявні потужності для виробництва або переробки товарів, які платник податку задекларував як експортовані.

б) Засоби, що використовуються платником податку для зберігання товарів, задекларованих як експортовані, або причини, за якими таке зберігання не вимагалось.

с) Засоби, що використовуються платником податку для перевезення товарів за кордон. У випадку, якщо платник податків не несе відповідальності за таке перевезення, платник податків повинен надати докази фактичної доставки товару та реквізити особи, яка прийняла доставлені товари.

Презумпція, на яку робиться посилання в цьому розділі, діятиме навіть тоді, коли платник податку має експортну декларацію, що підтверджує відвантаження товару.

Стаття 60. У випадках, коли платник податків не відобразив придбання майна у своїх документах бухгалтерського обліку, а податкові органи виявляють його існування, вважається, що придбане але не зареєстроване в обліку майно було продане, а сума продажу була результатом наступних операцій:

I. Сума, визначена для придбання, включаючи узгоджену ціну та внески, звичайні відсотки або прострочені відсотки, компенсацію збитків та будь-яку іншу статтю витрат, сплачену як результат придбання, множиться на норму валової рентабельності у відсотках, що характеризує діяльність платнику податків.

II. Розрахована у такий спосіб сума додається до визначеної суми придбання, і отримана сума є трансфертною вартістю.

Норма валової рентабельності розраховується на основі даних, що містяться в бухгалтерському обліку платника податків за відповідний фінансовий рік, і визначається як частка від ділення зазначеного валового прибутку на витрати, визначена самим платником податків або щодо нього. Для цілей зазначеного в цьому розділі, витрати визначаються відповідно до загальноновизнаних принципів бухгалтерського обліку. Якщо

визначити витрати неможливо, вважається, що валова рентабельність становить 50%.

Презумпція, встановлена в цій статті, не застосовується, коли платник податків доводить, що придбання не було відображене в обліку внаслідок форс-мажорних обставин чи обставин непереборної сили.

За аналогічною процедурою визначається трансфертна вартість товарів, які не були відображені в обліку запасів. У цьому випадку, якщо неможливо визначити суму придбання, робиться припущення, що ця сума дорівнює сумі товари того самого виду, придбаних платником податку за відповідний фінансовий рік, або їх ринковій або оціночній вартості.

Стаття 61.- Якщо платник податку відповідає одній із наведених у статті 55 причин, які дають підстави для презумптивного визначення, і не може навести підтвердження свого доходу або вартості діяльності, щодо яких повинні бути сплачені податки або внески за відповідний період, вважається, що вони дорівнюють результату однієї з наступних операцій:

I. Якщо на основі бухгалтерських записів та документів платника податків або на основі інформації третьої сторони можна реконструювати відповідні операції, здійснені протягом, як мінімум, тридцяти днів якомога ближче до кінця фінансового року, то дохід або вартість дій або видів діяльності визначається на основі середньоденного значення за реконструйований період, яка помножується на кількість днів, що відповідає періоду, що розглядається.

II. Якщо бухгалтерські записи платника податків не дозволяють реконструювати операції, проведені протягом тридцятиденного періоду, зазначеного у попередньому розділі, податкові органи беруть за основу загальну суму доходу або загальну вартість дій або видів діяльності, яку вони спостерігають протягом щонайменше семи днів, включаючи неробочі дні, і отримане середньоденне значення помножується на кількість днів, охоплених періодом, що розглядається.

Відповідна норма застосовується до доходу або вартості дій чи видів діяльності, визначених у презумптивний спосіб за одною з

зазначених вище процедур. Для цілей оподаткування прибутку оподатковуваний прибуток спочатку визначається через множення розрахункового валового доходу на коефіцієнт, встановлений Законом про податок на прибуток для визначення такого прибутку.

Стаття 62.- З метою перевірки заробітку платників податків, а також вартості їхніх дій та діяльності податкові органи вважають, у разі відсутності протилежних свідчень, що інформація та документи третіх сторін, які стосуються платника податків, відображає операції, здійснені платником податку, коли:

I. Вони відносяться до платника податків, ідентифікованого за прізвищем, назвою фірми чи корпорації.

II. Будь-яке приміщення платника податків ідентифікується [в такій інформації або документах] як місце доставки або прийому товарів або постачання послуг, пов'язаних з діяльністю платників податків, навіть коли воно носить прізвище, назву фірми чи корпорації справжньої або вигаданої третьої сторони.

III. [Така інформація чи документи] вказують ім'я чи адресу реальної або вигаданої третьої сторони, якщо доведено, що платник податків постачає або отримує товари чи послуги на це ім'я або за цією адресою.

IV. Вони стосуються стягнень або платежів, здійснених платником податку або від імені платника податків, за допомогою невідомого агента або фіктивної особи.