

## І ВСІМ НАМ БУДЕ BEPS...

Останнім часом у бухгалтерському середовищі модною темою для розмов став BEPS. Як часто буває в подібних випадках, кожен розуміє під цим щось своє, уже зараз упевнено про це судить, але таємно сподівається якимось «по свободі» розібратися, що там до чого.

Ну що ж, почнемо цю благу справу. Перший підхід до штанги...

### Невідоме звірятко на ім'я BEPS

Не секрет, що транснаціональні корпорації вибирають найбільш сприятливі для бізнесу податкові режими або офшори. Це призводить до розмивання податкової бази і штучного зсуву центру прибутку. У результаті економіки країн недоотримують надходження до бюджету.



**Для довідки.** Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у 2013 році запропонувала розробити міжнародні рекомендації для вирішення проблеми мінімізації оподаткування міжнародними групами компаній. Розроблені при активній підтримці країн «великої двадцятки» (G20) рекомендації оформлені у вигляді так званого Плану BEPS (від англ. Action Plan on **Base Erosion and Profit Shifting** – «розмивання податкової бази і виведення доходів з-під оподаткування»). У Плані передбачено 15 пунктів, необхідних для вирішення названої проблеми, які пропонуються до імплементації в національні закони країн і міжнародні договори. Робота над Планом була завершена в 2015 році. План BEPS був опублікований у 2015 році, у ньому 15 частин (кожна по 100–300 сторінок).

Основна мета Плану BEPS: забезпечити оподаткування прибутку в тій державі, де фактично провадиться підприємницька діяльність, а також перешкоджати штучному переміщенню прибутку до низькоподаткових юрисдикцій із метою ухилення від сплати податків.

**Що важливо усвідомити:** План BEPS – це не локальна штука. Вона накриває весь світ (жорстко і повністю). Світ стає абсолютно прозорим. Офшорів не буде. Мабуть, це найважче для розуміння – абсолютна прозорість. Уявити її так само складно, як нескінченність. Але давайте пробувати, звикати мислити в інших координатах.

### 15 дій плану BEPS

Усього План BEPS містить 15 кроків (дій, завдань, заходів). Звичайно, доцільно було б їх усі, хоч коротко, описати. Але пригадаємо, що там декілька тисяч сторінок «нерідного нам тексту». Навіть короткий опис усіх

кроків виведе статтю до розряду супероб'ємних і нечитабельних. Тому поки що ми їх тільки перелічимо. А зупинимося на тих, які будуть «ближчі до України».

Отже, 15 кроків BEPS:

**Крок 1.** Відповідь на податкові виклики цифрової економіки.

**Крок 2.** Нейтралізація наслідків «гібридних» схем.

**Крок 3.** Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC/KIK).

**Крок 4.** Обмеження можливості розмивання податкової бази шляхом виведення процентів та інших фінансових платежів.

**Крок 5.** Ефективніша протидія «шкідливим» податковим практикам з огляду на принципи прозорості та реального змісту.

**Крок 6.** Запобігання наданню пільг, передбачених міжнародними договорами, у неналежних обставинах.

**Крок 7.** Запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва.

**Кроки 8, 9, 10.** Проблеми трансфертного ціноутворення за внутрішньо-груповими операціями (Нематеріальні активи. Ризики і капітал. Інші високоризикові операції.)

**Крок 11.** Аналіз даних і моніторинг реалізації Плану BEPS.

**Крок 12.** Обов'язкові правила розкриття інформації.

**Крок 13.** Документація з трансфертного ціноутворення і країнової звітності (три рівні).

**Крок 14.** Створення ефективнішого механізму вирішення спорів.

**Крок 15.** Розробка багатостороннього документа для зміни двосторонніх податкових угод (MLI, Multi lateral Instrument).

Це «скелет» Плану. Але Україна запланувала для себе на найближчий час імплементацію тільки деяких кроків. На них зупинимося докладніше.

### Інклюзивна група і Мінімальний стандарт

Велику частину роботи за планом BEPS узяли на себе країни – члени ОЕСР. Але потім було вирішено значно розширити коло учасників проекту з розробки та імплементації Плану BEPS – до цього кола покликали всі країни, запропонувавши їм приєднатися. Так виникла так звана **інклюзивна група, до якої увійшло більше 100 країн, у тому числі Україна** [заявка про вступ до BEPS-асоціації з 1 січня 2017 року була подана ще 22.11.16 р., про що ми писали в «БАЛАНСІ», 2016, № 98-99, с. 21, коментуючи лист ДФС

від 28.11.16 р. № 38007/7/99-99-01-02-02-17 про обмін податковою інформацією між Україною та іншими країнами. – **Ред.]**

У рамках «інклюзивної групи» акцент робитиметься на розробку **чотирьох мінімальних стандартів**, що відповідають чотирьом крокам:

**Крок 5.** Ефективніша протидія «шкідливим» податковим практикам з огляду на принципи прозорості та реального змісту.

**Крок 6.** Запобігання наданню пільг, передбачених міжнародними договорами, у неналежних обставинах.

**Крок 13.** Документація з трансфертного ціноутворення та країнової звітності (три рівні).

**Крок 14.** Створення ефективнішого механізму вирішення спорів.

Виходить, Україна бере на себе зобов'язання, як мінімум, імплементувати ці чотири кроки. Насправді зобов'язань більше. Уже зараз прийнято (і готується до прийняття) декілька нормативних актів, про які поговоримо нижче. Поки що ж звернемо увагу на деякі основні ідеї «мінімального стандарту».

Почнемо, наприклад, з кроку 6.

**Крок 6** – це один із центральних і ключових елементів плану дій BEPS. Досить часто в рамках міжнародного податкового планування пропонуються схеми, коли за допомогою компаній із третіх юрисдикцій та із застосуванням угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – УУПО) оподаткування усувається на всі 100 %. Класичний приклад: компанія, що має податкові угоди з країною джерела виплати, перераховує значну частину доходу до третіх юрисдикцій (зазвичай офшорних). Маніпулювання правилами міжнародних договорів, що обмежують ставку податку у джерела виплати, призводить до того, що прибуток компанії фактично формується в одній країні, але у фіскальних цілях переміщується до іншої (безподаткової).

У «мінімальному стандарті» міститься одна загальна ідея для всіх УУПО: договір не можна використовувати для цілей ухилення від оподаткування. Запроваджується обов'язкове положення, що обмежує отримання «неправильних» пільг, – тест на основну мету (Principle Purpose Test, **РРТ-тест**). Будь-яка транзакція перевіряється на РРТ-тест; і для застосування УУПО-пільги необхідно довести, що у вашій транзакції є економічно обґрунтований сенс (а не отримання пільги). Використання пільги, якщо метою договору було саме отримання пільги – заборонене.

Схожий сенс і у **кроку 5**.

Це боротьба зі «шкідливими» податковими практиками (зокрема, із преференційними податковими режимами, що існують у деяких країнах). Крок 5 Плану BEPS не забороняє преференційні режими. Але вимагає виключення ознак «шкідливості», які перевіряються на ряд критеріїв; деякі з них такі:

- нульові або низькі податкові ставки стосовно доходів від територіально не пов'язаної діяльності (у т. ч. фінансових послуг, передачі прав на нематеріальні активи);
- відокремленість від внутрішньої економіки і податкової системи держави;
- недостатня прозорість, недостатній рівень нагляду з боку регулятора або вимог до розкриття інформації;
- відсутність ефективного інформаційного обміну щодо умов такого режиму.

**Крок 13.** Документацію з трансфертного ціноутворення в Україні компанії вже подають, ТЦУ у нас упроваджено з 2013 року. Але поки що подається тільки один локальний файл. А взагалі їх планується три: додасться звіт материнської компанії міжнародної групи і міжкрайові звіти (Country-by-Country Reporting, Cbcr). Великі мультинаціональні холдинги декларуватимуть (стосовно кожної країни, де вони провадять діяльність) суми своєї виручки, прибутку або збитку до оподаткування, суми нарахованого і сплаченого податку, оголошеного капіталу, накопиченого прибутку, чисельність співробітників і вартість матеріальних активів.

**Крок 14.** Ідеться про створення ефективнішого механізму вирішення спорів. Цей крок спрямований на усунення перешкод для врегулювання країнами спорів, що впливають із міжнародних податкових угод у рамках взаємопогоджуваної процедури (у т. ч. через відсутність у більшості таких угод положень про арбітраж).

Передбачається надати платникам податків доступ до вдосконаленої взаємопогоджувальної процедури і доповнити двосторонні УУПО положенням про арбітражне врегулювання спорів.

#### **Єдина многостороння конвенція MLI**

Як бачимо, багато кроків плану BEPS – «чіпляють» УУПО, укладені між державами. Планується внести зміни до УУПО (до всіх? до більшості?). Але як це зробити, якщо міжкрайових конвенцій величезна кількість?!

Тому **ОЕСР розробила єдину багаторонню конвенцію (Multi lateral Instrument – MLI)**, що дозволяє одночасно поновити вже чинні УУПО.

MLI вводить ряд доповнень/коригувань до стандартних положень податкових угод, що виключають застосування таких положень у неналежних обставинах (наприклад, у неналежних цілях).

Зокрема, до преамбули УУПО включається положення про те, що договірні сторони мають намір усунути подвійне оподаткування, «не створюючи можливості для неоподаткування або зниженого оподаткування за допомогою уникнення або ухилення від сплати податків (у т. ч. через використання резидентами третіх юрисдикцій переваг угод, націлених на отримання пільг, передбачених такою угодою)».

Іншими словами, пільги, передбачені в УУПО, **не надаються**, якщо з огляду на всі значущі факти та обставини є розумні підстави вважати, що **отримання таких пільг було однією з головних цілей правочину**.

Також Конвенція охоплює ще декілька дій Плану BEPS, у тому числі вдосконалення взаємопогоджувальних процедур і порядок арбітражного вирішення спорів між її учасниками.

23 липня 2018 року Україна підписала MLI. Чекаємо ратифікації від Верховної Ради (імовірно, це буде наступного року?).

#### **Стандарт автоматичного обміну податковою інформацією**

Ця стаття була б неповною, якби ми не згадали прийнятий стандарт автоматичного обміну податковою інформацією: («Єдиний стандарт звітності», Common Reporting Standard).

Країни, що приєдналися до цього стандарту, щорічно в автоматичному режимі направлятимуть до податкових органів інших країн-учасниць певну інформацію, необхідну для оподаткування в цих країнах. Це відомості про рахунки резидентів (і компаній, що контролюються ними) у банках цих країн.

Повна версія стандарту автоматичного обміну інформацією була розроблена ОЕСР і схвалена «Великою двадцяткою» в 2014 році. Тоді ж ЄС затвердив текст стандарту своєю директивою, зробивши його обов'язковим для своїх країн-учасниць.

На сьогодні понад 80 юрисдикцій зобов'язалися розпочати обмін інформацією відповідно до нового стандарту з 2017 або 2018 року.

Це та сама прозорість, необхідність якої нам належить усвідомити.

#### **Україна: що зроблено і найближче майбутнє**

Отже, Україна увійшла до інклюзивної групи. Отже, як член співтовариства BEPS – багаторонньої конвенції з протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування – ми зобов'язалися виконати мінімальний стандарт Плану дій BEPS.

23 липня 2018 року Україна підписала MLI (чекаємо ратифікації ВРУ).

Україна планує приєднатися до автоматичного обміну інформацією в 2019–2020 роках.

Тепер потрібно приймати/розробляти закони (і підзаконні акти).

Першим був прийнятий Закон від 21.06.18 р. № 2473-VIII «Про валюту і валютні операції» (далі – Закон № 2473, набуде чинності з 07.02.19 р.).

Давайте подивимося, що сказано в п. 11 ст. 16 цього Закону:

#### **«Стаття 16. Прикінцеві та перехідні положення**

**11.** Кабінету Міністрів України спільно з Національним банком України протягом шести місяців з дня набрання чинності цього Закону розробити та внести на розгляд Верховної Ради України законопроекти щодо здійснення одноразового декларування активів фізичних осіб та про міжнародну співпрацю України в галузі оподаткування, що визначатимуть: правила оподаткування контрольованих іноземних компаній; правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній; правила обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами; правила оподаткування постійного представництва; заходи щодо запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування; процедуру врегулювання спорів із питань застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; питання впровадження міжнародних стандартів для автоматичного обміну фінансовою інформацією».

Таким чином, у Законі № 2473 описано найближчий шлях України за Планом BEPS.

**Нагадуємо!** Ми акцентували вашу увагу на цих моментах у редакційному огляді, присвяченому новому Закону № 2473 [див. «БАЛАНС», 2018, № 59-60, с. 8. – **Ред.**].

Уже розроблені: законопроект «Про здійснення одноразового декларування активів фізичних осіб»; законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України у цілях імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутку з-під оподаткування».

У подальших статтях на цю тему розглянемо їх докладніше.

**Олена ЖУКОВА**, аудитор, адвокат, директор АФ «Сайвена-аудит»