

ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ПРОТИДІЇ НЕНАЛЕЖНОМУ ВИКОРИСТАННЮ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ІНОЗЕМНИХ ЮРИСДИКЦІЯХ

PREREQUISITES FOR ESTABLISHING A DOMESTIC SYSTEM OF ANTI-MISCELLANEOUS USE OF ORGANIZATIONAL AND LEGAL FORMS OF ENTITIES IN FOREIGN JURISDICTIONS

Стародуб Д.М., к.ю.н.,
старший науковий співробітник
відділу дослідження прямого оподаткування
*Науково-дослідний інститут фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України*

Дейнека В.Ф., начальник
відділу загальних проблем оподаткування
*Науково-дослідний інститут фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України*

Розмивання податкової бази податку на прибуток в Україні шляхом перенесення прибутків на іноземних контрагентів, які не сплачують податок на прибуток підприємств, спричинює посилення контролю за зовнішньоекономічними операціями українських платників податків. Державна податкова служба та інші органи державної влади приділяють значну увагу розробці і реалізації заходів із протидії схемам ухилення від сплати податків, в тому числі таких, що засновані на неналежному використанні організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях.

Передумови правового регулювання з питань протидії неналежному використанню платниками податків організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях з'явилися, коли при оподаткуванні податком на прибуток було передбачено особливості оподаткування нерезидентів, що мають офшорний статус та спеціальні правила контролю операцій між пов'язаними особами. Таким чином, далі у податковому законодавстві України з'явилися поняття трансферного ціноутворення та контрольованих операцій. Коло контрольованих операцій постійно змінюється завдяки включенню та виключенню держав та територій із низькими ставками податку на прибуток, збільшенню порогових сум для контрольованих операцій. З 2018 р. такий перелік доповнено додатковим критерієм організаційно-правовою формою нерезидента, з яким здійснюється контрольована операція.

Розширення переліку контрольованих операцій на організаційно-правові форми нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), має такі об'єктивні причини, як значні обсяги непрямих поставок товарів робіт та послуг, що в комплексі із зменшенням податкової бази з податку на прибуток підприємств може свідчити про недобросовісну податкову поведінку багатьох платників податків.

Зроблено висновок, що критерії, якими користується податковий орган, не дають змоги об'єктивно оцінити належність організаційно-правової форми нерезидента до контрольованого списку та потребує більшої конкретизації. Це потрібно для того, щоб не порушувати права платників податків та не обмежувати свободи господарської діяльності.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, податково-прозорі підприємства, нерезиденти, корпоративне оподаткування, агресивне податкове планування.

The erosion of the corporate income tax base in Ukraine by shifting profits to foreign counterparties that do not pay corporate income tax leads to greater control over foreign economic transactions of Ukrainian taxpayers. The State Tax Service and other public authorities pay considerable attention to the development and implementation of measures to counteract tax evasion schemes, including those based on the improper use of organizational and legal forms of business entities in foreign jurisdictions.

Prerequisites for legal regulation to counteract the improper use of corporate taxpayers in foreign jurisdictions came to light when the peculiarities of taxation of non-residents of offshore jurisdictions and special rules for controlling transactions between related parties were provided when paying income. Thus, the concept of transfer pricing and controlled transactions appeared in the tax legislation of Ukraine. The range of controlled transactions is constantly changing due to the inclusion and exclusion of states and territories with low income tax rates and increasing the thresholds for controlled transactions. Since 2018 this list has been supplemented by an additional criterion of organizational and legal forms of non-residents with which a controlled operation is carried out.

Extending the list of controlled transactions to organizational and legal forms of non-residents which don't pay income tax (corporate tax) has certain objective reasons, such as significant volumes of indirect supplies of goods and services, which, in combination with a reduction of the corporate income tax base, may testify to the unfair tax behavior of many businesses.

It is concluded that the criteria used by the tax authority do not allow objectively assess the non-resident legal form of the controlled list and need more specification. This is necessary in order not to violate the rights of taxpayers and to restrict the freedom of economic activity.

Key words: corporate income tax, tax transparent entity, non-resident, corporate taxation, aggressive tax planning.

Для України особливу небезпеку для економічної та політичної стабільності, а також соціального добробуту населення становить проблема безперервного виведення коштів середнім та великим бізнесом в інші держави. Така практика поширюється майже на всі сфери економіки. Перенесення прибутків за кордон призводить до низки викликів та загроз економічній безпеці держави. Так, платники податків позбавляють державу можливості оподаткування прибутків, отриманих саме на території нашої країни шляхом використання фіскально-прозорих організаційно-правових форм нерезидентів, згодом ці кошти можуть використовуватися всупереч економічним та національним інтересам України (включно з фінансуванням тероризму та незаконних збройних угруповань).

У кращому разі виведені кошти повертаються як іноземні інвестиції або у вигляді боргового фінансування вітчизняних компаній, за які сплачуються відсотки, з наступним розмиванням бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

Нині фінансові та правоохоронні органи багатьох країн приділяють значну увагу розробці і реалізації заходів із протидії схемам ухилення від сплати податків, в тому числі таких, що засновані на неналежному використанні організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях.

Проблеми використання організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, зареєстрованих в іноземних юрисдикціях, часто обговорюються у фахових колах,

проте рідко прямо виступають безпосереднім об'єктом вітчизняних наукових досліджень. Основні напрацювання з досліджуваної тематики представлені у працях С. Брехова [1], І. Шавло [2], М. Мішина, Г. Хансмана, Ф. Бейкера, Н. Тобіаса, М. Россі.

Метою статті є окреслення підходів до побудови концепції вітчизняної системи протидії неналежному використанню організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях.

Настанови ОЕСР із трансфертного ціноутворення [3] визначають контрольовані операції як операції, що здійснюються між двома асоційованими підприємствами. Своєю чергою, «асоційовані підприємства» визначаються відповідно до ст. 9 Типової конвенції ОЕСР як одне з двох підприємств, яке прямо або опосередковано бере участь в управлінні іншого, контролі над ним чи в його капіталі. Або одні і ті самі особи прямо або опосередковано беруть участь в управлінні одного підприємства та іншого, в контролі над ними чи в їх капіталі. В умовах відсутності належного обміну інформацією між різними юрисдикціями важко перевірити (асоціативність) пов'язаність підприємств, особливо в умовах відсутності формальних (юридичних) зв'язків. Таким чином, може здаватися, що розкриття інформації про транзакції з компанією, яка контролюється представниками іншого підприємства, залежить виключно від волі суб'єктів трансфертного ціноутворення. Разом із цим Настави з трансфертного ціноутворення та, власне, як і сама, Модельна конвенція ОЕСР мають рекомендаційний характер. Так, країни можуть відхилитися від рекомендацій залежно від особливостей національних законодавств та податкових систем. У разі укладення двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування країни можуть робити в них певні застереження та виключення.

Міжнародні угоди, ратифіковані Верховною Радою України, мають вищий статус над національним податковим законодавством. Це хоч і не обмежує встановлення правил для визначення кола контрольованих операцій, але може спричинити складнощі в доведенні фактів порушення платником податків принципу «витагнутої руки».

У контексті цих заходів протидії уникненню від оподаткування у 2016 р. у Радою ЄС було прийнято Anti-Tax Avoidance Directive (EU) 2016/1164 [4] (ATAD II). Цим документом було передбачено розвиток заходів проти уникнення оподаткування у п'яти напрямках:

- Interest limitation rules;
- Exit taxation rules, to prevent tax base erosion in the state of origin;
- General anti-abuse rule (GAAR);
- Controlled foreign company (CFC) rules;
- Rules on hybrid mismatches.

Держави-учасниці ЄС мали імплементувати норми Директиви 2016/1164 до 31 грудня 2018 р., крім Exit taxation rules, які за бажанням можна імплементувати до 31 грудня 2019 р. [4]. Загалом Директива набуває чинності 1 січня 2019 р., а заходи для реалізації плану передбачено до 2024 р. Як наслідок, у багатьох країнах прийняті загальні правила запобігання уникненню (GAAR), які потенційно можуть застосовуватися до всіх видів платежів та транзакцій платників податків, включаючи трансграничні транзакції [5, с. 49]. Мета GAAR полягає в тому, щоб запобігти реалізації платниками податків агресивних механізмів ухилення від сплати податків, які зменшують податкову базу в країні, але водночас не перешкоджають законним комерційним операціям. Таким чином, GAAR має певним чином відрізнити агресивне податкове планування від законних комерційних операцій.

Раніше Комісією ЄС у Рекомендаціях щодо агресивного податкового планування [6] у п. 3.2 державам-членам ЄС пропонувалося включати до власних договорів про уникнення подвійного оподаткування положення такого

змісту: «Якщо ця Конвенція передбачає, що дохід має оподатковуватись лише в одній із договірних держав, чи що він може оподатковуватись в одній із договірних держав, інша договірна держава утримується від оподаткування такого доходу лише у тому випадку, якщо відповідний дохід підпадає під оподаткування в першій із договірних держав». Таким чином, у процесі розробки національного законодавства, яке регулює це питання, за основу можуть братися міжнародні методично-рекомендаційні документи та враховується специфіка економічного розвитку відповідної країни.

Не виняток у цьому напрямі й Україна. Елементи правового регулювання з питань протидії неналежному використанню платниками податків організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях під час здійснення контрольованих операцій в українському законодавстві з'явилися ще в 1995 р. Відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» було передбачено особливості оподаткування нерезидентів, що мають офшорний статус та спеціальні правила контролю операцій між пов'язаними особами. Зокрема, в ст. 18 цього закону було визначено, що «у разі укладення договорів, які передбачають здійснення оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус чи під час здійснення розрахунків через таких нерезидентів або через їх банківські рахунки, незалежно від того чи здійснюється така оплата (в грошовій або іншій формі) безпосередньо або через інших резидентів або нерезидентів, витрати платників податку на оплату вартості таких товарів (робіт, послуг) включаються до складу їх валових витрат у сумі, що становить 85 відсотків від вартості цих товарів (робіт, послуг)» [7]. Але такий підхід суперечив основам вільної торгівлі між країнами. До того ж на той момент, з урахуванням відсутності дієвих механізмів визначення та обґрунтування рівня «звичайних цін» його можна було обійти – просто завищити договірну вартість на додаткові 15%. Крім того, перелік офшорних юрисдикцій не був вичерпним, а таке поняття, як спеціальна зона оподаткування чи розрізнення іноземних організаційно-правових форма господарюючих суб'єктів, у вітчизняному законодавстві та нормативних документах з оподаткування не використовувалися.

У процесі здійснення операцій між пов'язаними особами існували спеціальні правила контролю цін – так звані звичайні ціни, які, щоправда, не стали ефективним способом податкового контролю. Для визначення звичайних цін мала використовуватися інформація про укладення на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) в зів'язаних умовах. Враховувалися такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії), строки виконання зобов'язань, умови платежів, звичайних для такої операції, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну [7].

При цьому позитивним моментом у боротьбі із загрозою запобігання поширенню офшорних механізмів було визначення самих офшорних територій. Відповідно до п. 18.3 ст. 18 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» розпорядженням КМУ від 01.03.2000 р. № 106-р до офшорних зон спочатку було зараховано 44 території: 5 – на Британських острівних регіонах, 2 – на Близькому Сході, 3 – у Центральній та Південній Америці, 9 – в Європі, 13 – із територій Карибського регіону, 3 – в Африці, 9 – із територій Тихоокеанського регіону.

Таким чином, в Україні поступово створювалися окремі інструменти в національному законодавстві, щоб протидіяти виведенню капіталів через обмежене коло класичних офшорних зон.

Проте, незважаючи на зміни в законодавстві, чинні правила контролю дали змогу транснаціональним компаніям

та промислово-фінансовим групам виводити фінансові ресурси за межі вітчизняної економіки й нагромаджувати їх в економіках інших країн відповідно до стратегій цих корпорацій і бізнес-груп та оптимізувати їх податкові зобов'язання. Як наслідок, це звужувало фінансовий потенціал національної економіки та негативно впливало на обсяги надходжень до бюджету України. Про необхідність розвитку механізмів протидії офшорним практикам мінімізації податку на прибуток підприємства свідчить і той факт, що у 2016 р. експорт товарів з України до офшорних юрисдикцій та країн, які дозволяють використання організаційно-правових форм, за якими податок на прибуток (корпоративний податок) не сплачується, становив 24 млрд дол. США, а експорт послуг – 5,6 млрд дол. США. Це займає значну частину у структурі експортних операцій і становить 67% та 56% від відповідних сум експорту товарів і послуг. При цьому за непрямыми контрактами вивезено товарів на 20 млрд дол. США, або 83% від суми експорту в ці країни. Найбільшими рекорсменами за непрямыми контрактами є такі країни: Швейцарія – вивезено на 10 млрд дол. США; Великобританія – на 3 млрд дол. США; ОАЕ – 2 млрд дол. США; Кіпр – 1,2 млрд дол. США; Віргінські острови – майже на 1 млрд дол. США. При цьому за прямими поставками вказані вище країни отримали товарів в 10 разів менше – лише на 1,7 млрд дол. США [1]. Основними отримувачами вітчизняних товарів, що проходять через офшорні юрисдикції та оншорні компанії, у 2016 р. були: Єгипет (сума фактичних поставок на 2,1 млрд дол. США вища, ніж за прямими контрактами), Туреччина (перевищення на 1,8 млрд дол. США), Китай (більше на 1,7 млрд дол. США), Італія (перевищення на 1,7 млрд дол. США), Індія (більше на 1,6 млрд дол. США). Негативний вплив зазначених явищ став мотивом для удосконалення вітчизняного законодавства.

Нині вже 79 держав та територій згідно з Постановою КМУ [8] належать до переліку низькоподаткових юрисдикцій. Ті країни, що фігурують у вітчизняному «чорному списку», активно змінюють власні стандарти та підходи в оподаткуванні з метою незастосування до них обмежувальних заходів нормативного характеру, що негативно впливатимуть на їх інвестиційний клімат та зовнішньоекономічну діяльність. Проте затвердження надто широкого переліку низькоподаткових юрисдикцій у вітчизняній практиці не відповідає європейському досвіду, обмежує засади вільного підприємництва, призводить до випадків подвійного оподаткування та водночас спричиняє складнощі у відносинах з іншими країнами.

Одним із таких підходів є Угода MLI, що покликана вирішити питання перепідписання двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування. Країни, які підписали MLI, автоматично вносять зміни в договори про уникнення подвійного оподаткування з державами – підписантами MLI, які погодилися поширити дію договору на Україну. Нині підписантами угоди стали 89 держав, у тому числі і ті, що вважаються низькоподатковими зонами. Мінімальний стандарт передбачає введення тесту основної мети (*principal purpose test*, PPT), який дає змогу місцевим податковим органам відмовляти в застосуванні податкових пільг, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування, якщо є достатні підстави вважати, що отримання цих податкових пільг було однією з основних цілей чинної структури або угод. Ці положення передбачають запровадження єдиного підходу до боротьби з ухиленням від сплати податків шляхом використання податкових угод у порівнянні із введенням численних правил на національному рівні, наприклад, правил бенефіціарного власника і т.д. Україна має наміри реалізувати більше положень, ніж це передбачено мінімальним стандартом, зокрема, вимоги щодо постійного представництва та обмеження пільг (SLOB). 23 липня 2017 р. Україна підписала угоду MLI, яку ратифікували 2018 р., для того щоб

країна не потрапила в Європейський перелік офшорних країн. Подальші тенденції податкової політики говорять про наступні реформи з імплементацією заходів плану анти-BEPS у вітчизняне законодавство.

Через нагальну потребу в уточненні вітчизняного законодавства з трансфертного ціноутворення щодо переліку контрольованих операцій з 2017 р., відповідно до підпункту «г» п.п. 39.2.1.1 ст. 39 Податкового кодексу України, до них зараховують господарські операції, що здійснюються через нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

На виконання вимог підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПКУ за активного сприяння ДФС було визначено перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок із доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Основна частина організаційно-правових форм представлена так званими «партнерствами» у вигляді GP, LP, LLC, LLP, OHG, KG та інших видів партнерств, а також фондами (інвестиційний, спільний), трастами, асоціаціями тощо [9].

Такі організаційно-правові форми визначені в розрізі 26 юрисдикцій (переважно країни ОЕСР та ЄС), зокрема, це Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Швейцарська Конфедерація, Велике Герцогство Люксембург, Австрійська Республіка, держава Ізраїль, Канада, Федеративна Республіка Німеччина, Республіка Польща, окремі штати США, Французька Республіка, Японія. У списку також фігурують ОАЕ, Сінгапур, Мальта, Республіка Маврикій та Туреччина, при цьому ці країни, крім Туреччини, одночасно визначені в переліку низькоподаткових країн.

Таким чином, у вітчизняну практику було введено контроль за операціями з нерезидентом не лише за переліком держав (територій), які за критеріями належать до «низькоподаткових» юрисдикцій, а й за організаційно-правовими формами таких нерезидентів. Така форма контролю, на нашу думку, дає змогу певним чином компенсувати відсутність дієвих механізмів обміну податковою інформацією та правил оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Податково прозорі організаційно-правові форми компаній не мають користуватися перевагами договорів про уникнення подвійного оподаткування, відповідно до ст. 1 ДТАА (модельної угоди про уникнення подвійного оподаткування, розробленої ОЕСР). Разом із тим такі організації користуються положеннями ст. 4 ДТАА як «інші організації». У ДФС при формуванні Переліку користувалися такими критеріями [10]: 1) нерезидент відповідно до законодавства країни реєстрації звільнений від сплати податку на прибуток у звітному році незалежно від підстав та причин такого звільнення; 2) ставка податку на прибуток (корпоративного податку) для такого нерезидента встановлено в розмірі 0%. Проте нормативного відображення такі критерії досі не отримали, на відміну від критеріїв, за якими формується перелік держав (територій), операції з резидентами яких вважатимуться контрольованими. Відповідно до п. 41 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, господарські операції з нерезидентами, ОПФ яких включено до Переліку № 480, визнаються контрольованими з дати набрання ним чинності.

Вітчизняна модель протидії неналежному використанню організаційно-правових форм господарювання в іноземних юрисдикціях має характер ситуативного рішення, яке може розвинути у потужний аналітичний інструмент, якщо буде відпрацьовано більш детальні

та чіткі критерії внесення до списку тієї чи іншої організаційно-правової форми нерезидента до Переліку. Адже проста довідка про сплату податку на прибуток від компетентного іноземного органу змінить статус зовнішньоекономічної операції на неконтрольовану. Тому критерії, якими користується податковий орган, не дають змоги об'єктивно оцінити належність організаційно-правової

форми нерезидента до контрольованого списку та потребує більшої конкретизації. Це потрібно для того, щоб не порушувати права платників податків та не обмежувати свободи господарської діяльності. Водночас запровадження звітності СвС стандарту дасть змогу повною мірою використати досвід аналізу організаційно-правових форм нерезидентів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Запобігання неналежному використанню платниками податків України організаційно-правових форм нерезидентів при здійсненні контрольованих операцій / за заг. ред. С.С. Брехова. Київ : Алерта, 2019. 150 с.
2. Шавло І.А. Стародуб Д.М. Протидія неналежному використанню податково-прозорих організаційно-правових форм суб'єктів господарювання у контексті міжнародного досвіду. *Міжнародний Юридичний Вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2018. Вип. 3–4 р. Ірпінь. С. 117–125.
3. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (дата звернення: 25.09.2019)
4. COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016. Official Journal of the European Union 19.07.2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN> (дата звернення: 25.09.2019)
5. United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition / Edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka. UN. NY 2017. 796 p.
6. EU Commission Recommendation of 06.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf (дата звернення: 25.09.2019)
7. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР / База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 25.09.2019)
8. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України : Постанова КМУ від 27.12.2017 р. № 1045 / База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF> (дата звернення: 25.09.2019)
9. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Постанова КМУ від 4 липня 2017 р. № 480 / База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF?lang=en> (дата звернення: 25.09.2019)
10. Мішин Н. Нові об'єкти контролю. *Вісник «Офіційно про податки»*. 2017. № 30 (934). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/publication/100005444-novi-obyekti-kontrolyu?issue=5605> (дата звернення: 25.09.2019)