И ВСЕМ НАМ БУДЕТ BEPS...

В последнее время в бухгалтерской среде модной темой для разговоров стал BEPS. Как часто бывает в подобных случаях, каждый понимает под этим что-то свое. Уже сейчас уверенно об этом судит, но втайне надеется как-нибудь «по свободе» разобраться, что там к чему.

Ну что ж, начнем это благое дело. Первый подход к штанге...

Неведома зверушка по имени BEPS

Не секрет, что транснациональные корпорации выбирают наиболее благоприятные для бизнеса налоговые режимы или оффшоры. Это приводит к размыванию налоговой базы и искусственному смещению центра прибыли. В итоге экономики стран недополучают поступления в бюджет.

Для справки. *Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 2013 году предложила разработать международные рекомендации для решения проблемы минимизации налогообложения международными группами компаний. Разработанные при активной поддержке стран «большой двадцатки» (G20) рекомендации оформлены в виде так называемого Плана BEPS (от англ. Action Plan on* ***Base Erosion*** *and* ***Profit Shifting*** *– «размывание налоговой базы и вывод доходов из-под налогообложения»). В Плане предусмотрено 15 пунктов, необходимых для решения названной проблемы, которые предлагаются к имплементации в национальные законы стран и международные договоры. Работа над Планом была завершена в 2015 году. План BEPS был опубликован в 2015 году, в нем 15 частей (каждая по 100–300 страниц).*

Основная цель Плана BEPS: обеспечить налогообложение прибыли в том государстве, где фактически осуществляется предпринимательская деятельность, а также препятствовать искусственному перемещению прибыли в низконалоговые юрисдикции в целях уклонения от уплаты налогов.

Что важно осознать: План BEPS – это не локальная штука. Она накрывает весь мир (жестко и полностью). Мир становится абсолютно прозрачным. Оффшоров не будет. Пожалуй, это самое тяжелое для понимания – абсолютная прозрачность. Представить ее так же сложно, как бесконечность... Но давайте пробовать, привыкать мыслить в других координатах.

15 действий плана BEPS

Всего План BEPS содержит 15 шагов (действий, задач, мероприятий). Конечно, целесообразно было бы их все, хоть вкратце, описать. Но вспомним, что там несколько тысяч страниц «неродного нам текста». Даже краткое описание всех шагов выведет статью в разряд суперобъемных и нечитабельных. Поэтому пока мы их только перечислим. А остановимся на тех, которые будут «ближе к Украине».

Итак, 15 шагов BEPS:

Шаг 1. Ответ на налоговые вызовы цифровой экономики.

Шаг 2. Нейтрализация последствий «гибридных» схем.

Шаг 3. Разработка эффективных правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (CFC/КИК).

Шаг 4. Ограничение возможности размывания налоговой базы путем вычета процентов и иных финансовых платежей.

Шаг 5. Более эффективное противодействие «вредоносным» налоговым практикам с учетом принципов прозрачности и реального содержания.

Шаг 6. Предотвращение предоставления льгот, предусмотренных международными договорами, в ненадлежащих обстоятельствах.

Шаг 7. Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства.

Шаги 8, 9, 10. Проблемы трансфертного ценообразования по внутригрупповым сделкам (Нематериальные активы. Риски и капитал. Иные высокорисковые операции.)

Шаг 11. Анализ данных и мониторинг реализации Плана BEPS.

Шаг 12. Обязательные правила раскрытия информации.

Шаг 13. Документация по трансфертному ценообразованию и страновой отчетности (три уровня).

Шаг 14. Создание более эффективного механизма разрешения споров.

Шаг 15. Разработка многостороннего документа для изменения двухсторонних налоговых соглашений (MLI, Multi lateral Instrument).

Это «скелет» Плана. Но Украина запланировала для себя на ближайшее время имплементацию только некоторых шагов. На них остановимся подробнее.

Инклюзивная группа и Минимальный стандарт

Большую часть работы по плану BEPS взяли на себя страны – члены ОЭСР. Но потом было решено значительно расширить круг участников проекта по разработке и имплементации Плана BEPS – в этот круг позвали все страны, предложив им присоединиться. Так возникла так называемая **инклюзивная группа, в которую вошло более 100 стран, в том числе Украина** [заявка о вступлении в BEPS-ассоциацию с 1 января 2017 года была подана еще

22.11.16 г., о чем мы писали в «БАЛАНСЕ», 2016, № 98-99, с. 21, комментируя письмо ГФС от 28.11.16 г. № 38007/7/99-99-01-02-02-17 об обмене налоговой информацией между Украиной и другими странами. – **Ред.**].

В рамках «инклюзивной группы» акцент будет делаться на разработку **четырех минимальных стандартов,** соответствующих четырем шагам:

Шаг 5. Более эффективное противодействие «вредоносным» налоговым практикам с учетом принципов прозрачности и реального содержания.

Шаг 6. Предотвращение предоставления льгот, предусмотренных международными договорами, в ненадлежащих обстоятельствах.

Шаг 13. Документация по трансфертному ценообразованию и страновой отчетности (три уровня).

Шаг 14. Создание более эффективного механизма разрешения споров.

Получается, Украина берет на себя обязательства, как минимум, имплементировать эти четыре шага. На самом деле обязательств больше. Уже сейчас принято (и готовится к принятию) несколько нормативных актов, о которых поговорим ниже. Пока же обратим внимание на некоторые основные идеи «минимального стандарта».

Начнем, например, с шага 6.

Шаг 6 – это один из центральных и ключевых элементов плана действий BEPS. Довольно часто в рамках международного налогового планирования предлагаются схемы, когда с помощью компаний из третьих юрисдикций и с применением соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН) налогообложение устраняется на все 100 %. Классический пример: компания, имеющая налоговые соглашения со страной источника выплаты, перечисляет значительную часть дохода в третьи юрисдикции (обычно оффшорные). Манипулирование правилами международных договоров, ограничивающих ставку налога у источника выплаты, приводит к тому, что прибыль компании фактически формируется в одной стране, но в фискальных целях перемещается в другую (безналоговую).

В «минимальном стандарте» содержится одна общая идея для всех СИДН: договор нельзя использовать для целей уклонения от налогообложения. Вводится обязательное положение, ограничивающее получение «неправильных» льгот – тест на основную цель (Principle Purpose Test, **PPT-тест**). Любая транзакция проверяется на PPT-тест; и для применения СИДН-льготы необходимо доказать, что у вашей транзакции есть экономически обоснованный смысл (а не получение льготы). Использование льготы, если целью договора было именно получение льготы – запрещено.

Похожий смысл и у **шага 5.**

Это борьба с «вредоносными» налоговыми практиками (в частности, с существующими в некоторых странах преференциальными налоговыми режимами). Шаг 5 Плана BEPS не запрещает преференциальные режимы. Но требует исключения признаков «вредоносности», которые проверяются на ряд критериев; некоторые из них такие:

- нулевые или низкие налоговые ставки в отношении доходов от территориально не связанной деятельности (в т. ч. финансовых услуг, передачи прав на нематериальные активы);
- обособленность от внутренней экономики и налоговой системы государства;
- недостаточная прозрачность, недостаточный уровень надзора со стороны регулятора или требований к раскрытию информации;
- отсутствие эффективного информационного обмена относительно условий такого режима.

Шаг 13. Документацию по трансфертному ценообразованию в Украине компании уже представляют, ТЦО у нас внедрено с 2013 года. Но пока подается только один локальный файл. А вообще их планируется три: добавится отчет материнской компании международной группы и межстрановые отчеты (Country-by-Country Reporting, CbCR). Крупные мультинациональные холдинги будут декларировать (в отношении каждой страны, где они ведут деятельность) суммы своей выручки, прибыли или убытка до налогообложения, суммы начисленного и уплаченного налога, объявленного капитала, накопленную прибыль, численность сотрудников и стоимость материальных активов.

Шаг 14. Речь идет о создании более эффективного механизма разрешения споров. Данный шаг направлен на устранение препятствий для урегулирования странами споров, вытекающих из международных налоговых соглашений в рамках взаимосогласительной процедуры (в т. ч. из-за отсутствия в большинстве таких соглашений положений об арбитраже).

Предполагается предоставить налогоплательщикам доступ к усовершенствованной взаимосогласительной процедуре и дополнить двусторонние СИДН положением об арбитражном урегулировании споров.

Единая многосторонняя конвенция MLI

Как видим, многие шаги плана BEPS – «цепляют» СИДН, заключенные между государствами. Планируется внести изменения в СИДН (во все? В большинство?). Но как это сделать, если межстрановых конвенций огромное количество?!

Book ru.indb 11 28.11.2018 21:16:42

Поэтому **ОЭСР разработала единую многостороннюю конвенцию (Multi lateral Instrument – MLI)**, позволяющую одновременно обновить уже действующие СИДН.

MLI вводит ряд дополнений/корректировок к стандартным положениям налоговых соглашений, исключающих применение таких положений в ненадлежащих обстоятельствах (например, в ненадлежащих целях).

В частности, в преамбулы СИДН включается положение о том, что договаривающиеся стороны намереваются устранить двойное налогообложение, «не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе через использование резидентами третьих юрисдикций преимуществ соглашений, нацеленных на получение льгот, предусмотренных таким соглашением)».

Иными словами, льготы, предусмотренные в СИДН, **не предоставляются,** если с учетом всех значимых фактов и обстоятельств имеются разумные основания полагать, что **получение таких льгот было одной из главных целей сделки.**

Также Конвенция охватывает еще несколько действий Плана BEPS, в том числе усовершенствование взаимосогласительных процедур и порядок арбитражного разрешения споров между ее участниками.

23 июля 2018 года Украина подписала MLI. Ждем ратификации от Верховной Рады (вероятно, это будет в следующем году?).

Стандарт автоматического обмена налоговой информацией

Эта статья была бы неполной, если бы мы не упомянули принятый стандарт автоматического обмена налоговой информацией: («Единый стандарт отчетности», Common Reporting Standard).

Присоединившиеся к этому стандарту страны будут ежегодно в автоматическом режиме направлять в налоговые органы других стран-участниц определенную информацию, необходимую для налогообложения в этих странах. Это сведения о счетах резидентов (и контролируемых ими компаний) в банках этих стран.

Полная версия стандарта автоматического обмена информацией была разработана ОЭСР и одобрена «Большой двадцаткой» в 2014 году. Тогда же ЕС утвердил текст стандарта своей директивой, сделав его обязательным для своих стран-участниц.

В настоящее время свыше 80 юрисдикций обязались начать обмен информацией в соответствии с новым стандартом с 2017 или 2018 годы.

Это та самая прозрачность, необходимость которой нам предстоит осознать.

Украина: что сделано и ближайшее будущее

Итак, Украина вошла в инклюзивную группу. Следовательно, как член сообщества BEPS – Многосторонней конвенции по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения мы обязались выполнить минимальный стандарт Плана действий BEPS.

23 июля 2018 года Украина подписала MLI (ждем ратификации ВРУ).

Украина планирует присоединиться к автоматическому обмену информацией в 2019–2020 годах.

Теперь нужно принимать/разрабатывать законы (и подзаконные акты).

Первым был принят Закон от 21.06.18 г. № 2473-VIII «О валюте и валютных операциях» (далее – Закон № 2473, вступит в силу с 07.02.19 г.).

Давайте посмотрим, что сказано в п. 11 ст. 16 этого Закона:

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

11. Кабінету Міністрів України спільно з Національним банком України протягом шести місяців з дня набрання чинності цим Законом 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 з питань застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування; питання впровадження міжнародних стандартів для автоматичного обміну фінансовою інформацією».

Таким образом, в Законе № 2473 описан ближайший путь Украины по Плану BEPS.

Напоминаем! Мы акцентировали ваше внимание на этих моментах в редакционном обзоре, посвященном новому Закону № 2473 [см. «БАЛАНС», 2018, № 59-60, с. 8. – **Ред.**].

Уже разработаны: законопроект «Об осуществлении разового декларирования активов физических лиц»; законопроект «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в целях имплементации Плана противодействия размыванию базы налогообложения и выведению прибыли из-под налогообложения».

В последующих статьях на эту тему рассмотрим их подробнее.

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат, директор АФ «Сайвена-Аудит»

Book ru.indb 12 28.11.2018 21:16:42