

БОРЬБА С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС БУДУТ ВНЕСЕНЫ ГЛОБАЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ

В настоящее время в Украине идет активная работа над созданием законодательной базы по имплементации плана BEPS. Расскажем, какие шаги уже предприняты и чего ожидать дальше.

Как вы знаете, 07.02.19 г. вводится в действие Закон от 21.06.18 г. № 2473-VIII «О валюте и валютных операциях» (далее – Закон № 2473), провозглашающий **принцип свободного осуществления валютных операций** физическими и юридическими лицами.

Чтобы этот принцип заработал в полной мере, необходима, как минимум, финансовая и макроэкономическая стабильность в стране. Поэтому сейчас, в переходном периоде, действуют многочисленные защитные меры, а по сути – ограничения, которые надо соблюдать в ходе валютных операций.

Отмена таких ограничений тесно связана с усовершенствованием законодательства, которое сегодня позволяет бизнесу и гражданам и даже мотивирует (!) их выводить заработанную в Украине прибыль в низконалоговые юрисдикции практически без налогообложения.

Чтобы переломить эту негативную тенденцию, КМУ вместе с НБУ должны разработать законопроекты о разовом декларировании активов физлиц, а также о международном сотрудничестве Украины в сфере налогообложения. Возможно, со временем появятся и другие законодательные инициативы.

В русле этого движения Минфин 24.10.18 г. опубликовал законопроект **«О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины в целях имплементации Плана противодействия размыванию налоговой базы налогообложения и выведению прибыли из-под налогообложения»** (далее – Законопроект).

В принципе Законопроект призван решить ту же задачу, что и отложенный на неопределенный срок законопроект о налоге на выведенный капитал, только другим способом. Считаем, что эти два законопроекта взаимоисключают друг друга, то есть в качестве закона может быть утвержден один из них.

Можем предположить, что у обсуждаемого в этом обзоре Законопроекта больше шансов стать законом – хотя бы потому, что уже не предлагается полностью заменить налогообложение прибыли на основе данных бухучета налогом на выведенный капитал. Предложенные Законопроектом методы борьбы с уклонением от налогообложения более органично вписываются в нормы действующего законодательства.

Разработчиками Законопроекта являются НБУ и Минфин. Интересно, что на сегодня Законопроект не передан на рассмотрение в Верховную Раду. Это означает, что работа над ним продолжается. Из текста заключительной части Законопроекта можно сделать вывод, что **соответствующий закон планируют** принять в текущем году, **а ввести в действие – с 1 января 2020 года.**

Тем не менее ознакомиться с возможными нововведениями стоит уже сейчас, чтобы заранее сориентироваться и подготовиться к планируемым серьезным изменениям налогового законодательства.

Закон, который собираются принять, призван:

- поддержать финансовую стабильность в Украине в условиях перехода к свободному движению капитала. Как видите, это перекликается с либеральным принципом валютного регулирования, заложенным в Законе № 2473;
- повысить эффективность налогового регулирования и введения единых требований к прозрачности ведения бизнеса в Украине – в соответствии с международными стандартами. Это и означает поэтапное внедрение Плана BEPS. Всего шагов, как мы помним, 15 (подробнее см. в «БАЛАНСЕ», 2018, № 95, с. 10).

Рассматриваемый Законопроект направлен на «прохождение» следующих шагов из планируемых пятнадцати:

Шаг 3. Разработка эффективных правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (CFC/КИК), раскрытие физлицами – резидентами Украины своего участия в КИК.

Шаг 4. Ограничение возможности размывания налоговой базы путем вычета из нее процентов и иных финансовых платежей в пользу связанных лиц.

Шаг 6. Предотвращение предоставления льгот, предусмотренных международными договорами, в ненадлежащих обстоятельствах (злоупотребление льготами).

Шаг 7. Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства.

Шаги 8, 9, 10. Усовершенствование контроля над трансфертным ценообразованием по внутригрупповым сделкам (Нематериальные активы. Риски и капитал. Иные высокорисковые операции).

По масштабу поставленных задач можно догадаться, что Законопроект получился довольно объемным. В отечественное правовое поле внедряются новые понятия, новые правила налогообложения и серьезно корректируются некоторые действующие нормы в части налогообложения доходов юридических и физических лиц.

В частности, авторы Законопроекта предлагают ввести:

- правила налогообложения доходов, полученных физлицами-резидентами от КИК;
- новый принцип определения прибыли постоянного представительства нерезидента в Украине;
- новые формы отчетности по ТЦО для международных групп компаний (отчетность в разрезе стран) и мастер-файл (глобальная документация) для украинских предприятий с годовым доходом больше 50 млн евро;
- **«обычную цену»** для операций физлиц с инвестиционными активами;
- **«тест принципиальной цели»** (Principle Purpose Test, PPT-тест). Смысл тестирования таков: договор (конвенцию) об избежании двойного налогообложения нельзя использовать именно для целей уклонения от налогообложения. Любая транзакция проверяется на PPT-тест; и для применения «льготного» налогообложения необходимо доказать, что у вашей транзакции есть экономически обоснованный смысл. Если же цель договора как раз и состоит в том, чтобы получить льготу, тогда использовать льготу нельзя, это запрещено;
- правила ТЦО в операциях с сырьевыми товарами.

Кроме того, уточняется и расширяется концепция бенефициарного собственника и вводится налогообложение операций нерезидентов по продаже акций, стоимость которых преимущественно создается (прямо или опосредованно) за счет недвижимости в Украине.

Сделаем акцент на **особо фискальных нормах**. Так, Законопроектом вводятся два новых понятия:

- **критерий «деловой цели»** по отношению к операциям с нерезидентами. Причем налоговые органы получают право обжаловать финансовый результат по тем операциям, в которых отсутствует деловая цель;

- **концепция «конструктивных дивидендов»**, которая приравнивает в целях налогообложения к дивидендам целый ряд выплат нерезидентам и предусматривает корректировку прибыли по правилам ТЦО.

Поясним простыми словами, в чем суть этой концепции и каких ситуаций она касается.

На практике налогоплательщики занижают налогооблагаемую прибыль путем **приобретения** товаров, работ, услуг (например, управленческих, консультационных, финансовых) у иностранных материнских компаний **по завышенной цене** либо путем **реализации** товаров, работ, услуг иностранным материнским компаниям **по заниженной цене**. Получается, что формально дивиденды иностранной материнской компании не выплачиваются, но прибыль, заработанная в Украине, оседает именно там (через манипуляцию ценами во внутригрупповых сделках). Применяются и другие варианты практически безналоговых выплат «своим» нерезидентам, которые по сути представляют собой завуалированные дивиденды.

Для ограничения подобных взаимоотношений между аффилированными лицами (т. е. лицами, которые способны влиять на деятельность других юрлиц и предпринимателей) в международной практике помимо применения правил ТЦО (для контролируемых операций) применяется концепция **«конструктивные дивиденды»**.

Под **конструктивными дивидендами** понимают суммы, выплаченные компанией акционеру, учредителю, участнику или его аффилированным лицам за товары, работы или услуги с нарушением принципа вытянутой руки. Понятие конструктивных дивидендов успешно практикуется в ряде стран, таких как США, Германия, Ирландия, Япония, Австрия, Испания, Швейцария, Чехия и т. д.

Введение понятия «конструктивные дивиденды» в украинское налоговое законодательство позволит определять скрытые доходы в операциях между аффилированными лицами с применением ТЦО-правил и облагать их налогами у источника выплаты так же, как обычные (классические) дивиденды. Ведь суть у них одна.

В обзоре, который опубликован на с. 13 этого номера, мы проанализируем, как разработчики обсуждаемого Законопроекта планируют облагать налогами «конструктивные дивиденды» в Украине.

Ольга ЦЕЛУЙКО, шеф-редактор