

Останні зміни в Закон 466-IX (BEPS)



8 серпня Президент України підписав Закон України № 786-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб-підприємців» («Закон №786-IX»).

Бізнес-спільнота мала певні очікування, що норми цього закону відтермінують впровадження правил протидії BEPS, внесених до Податкового Кодексу України Законом №466-IX від 23 травня цього року («Закон №466-IX»), зокрема, щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній («КІК»), розрахунку прибутку постійних представництв до оподаткування, та ін. Проте, цього не відбулося, - за наслідками другого читання в парламенті закон втратив суттєву частину своїх норм.

Які наслідки матиме прийняття Закону №786-IX з точки зору міжнародного оподаткування для бізнесу та кінцевих бенефіціарів компаній?

ЩО ЗМІНИЛОСЯ?

1

Змінені правила безподаткової ліквідації КІК

Законом №786-IX передбачається, що в 2020 / 2021 роках не включатимуться в оподатковуваний дохід для цілей ПДФО доходи, отримані власниками іноземних компаній чи подібних утворень (партнерства, трасти тощо) від ліквідації (припинення) таких компаній / утворень за умови, що процедура їх ліквідації (припинення) розпочата після 1 січня 2020 року та завершена до 31 грудня 2021 року, а також дотримано ряд інших умов (подана відповідна заява в податкові органи, підготовлені певні документи тощо).

Отже, скориставшись даною нормою, українські власники іноземних компаній зможуть «амністувати» активи таких компаній з невеликими для себе витратами.

Проте звертаємо Вашу увагу на кілька важливих моментів:

Положення п.170.131 ПКУ про безподаткову ліквідацію залишено без змін. Цей пункт передбачає, зокрема, що рішення про ліквідацію має бути прийняте до 30.06.2020.

В той же час, закон №786-IX запроваджує безподаткову ліквідацію КІК, якщо вона розпочалася після 01.01.2020 і завершена до 31.12.2021, шляхом впровадження нового пункту (п.14 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення») без внесення змін до п.170.131 ПКУ. Нова норма набрала чинність з 08.08.2020 р.

А відтак продовжує існувати неузгодженість норм закону щодо проведення процедури безподаткової ліквідації. Також відкритим залишається питання про сплату військового збору в рамках процедури ліквідації КІК.

Перед прийняттям рішення про проведення «безподаткової ліквідації» необхідно всебічно проаналізувати можливі ризики, пов'язані за такою ліквідацією.

2

Оподаткування операцій з відчуження корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи - резидента України, вартість яких утворилася за рахунок нерухомого майна, розташованого в Україні

Законом №786-IX деталізовано перелік доходів нерезидентів з джерелом походження з України, які оподатковуються податком на репатріацію, а саме до переліку таких доходів додано прибутки нерезидентів від відчуження акцій, корпоративних прав у статутному капіталі юридичної особи - резидента України, за умови, що у будь-який час впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню:

— вартість таких акцій, корпоративних прав на 50 і більше відсотків утворювалася за рахунок нерухомого майна, що розташовано в Україні та

— таке майно належить юридичній особі - резиденту України або використовується такою юридичною особою - резидентом України на підставі договору довгострокової оренди, фінансового лізингу чи аналогічного договору.

Правила сплати податку на репатріацію, які встановлені Законом №466-IX для операцій з продажу корпоративних прав у компаніях-нерезидентах, вартість яких утворилася опосередковано за рахунок нерухомого майна, що розташоване в Україні (набули чинності 1 липня 2020 року), на користь нерезидентів, що не мають постійного представництва в Україні, **будуть застосовуватись і при безпосередньому відчуженні корпоративних прав українських компаній, вартість яких утворюється за рахунок нерухомого майна, розташованого в Україні.**

3

Уточнення поняття «ділової мети» в операціях з нерезидентами

Закон №786 уточнює критерії для визнання операцій з нерезидентами такими, що не мають «ділової мети».

Зокрема, закон встановлює, що для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної ділової мети, **якщо головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків.**

Критерії для визнання операцій з нерезидентами такими, що не мають «ділової мети», поширено також на операції з купівлі (продажу) товарів.

4

Скасування авансового внеску при виплаті конструктивних дивідендів

Закон №786 встановлює, що авансові внески з податку на прибуток не нараховуються та не сплачуються при здійсненні операцій, які для цілей оподаткування порівнюються до дивідендів.

ЩО НЕ ЗМІНИЛОСЯ?

1

Оподаткування операцій, порівняних до дивідендів

Для цілей оподаткування, контролюючі органи можуть порівняти до дивідендів суми доходів, що виплачуються на користь пов'язаних осіб – нерезидентів, нерезидентів з Переліку низькоподаткових юрисдикцій та Переліку організаційно-правових форм, затверджених Кабінетом Міністрів України, у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу «витягнутої руки», зокрема:

— суми доходів у вигляді платежів за цінні папери (корпоративні права);

— вартість товарів (робіт, послуг), що придбаються у нерезидента;

— сума зниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту.

Отже, якщо ціноутворення в контрольованих операціях не відповідає принципу «витягнутої руки» окрім застосування ТЦ-коригування, сума недоотриманого прибутку української компанії вважається дивідендами, розподіленими на користь іншої сторони контрольованої операції, що є об'єктом оподаткування податком на репатріацію за ставкою 15%.

Ця ставка може бути зменшена на підставі конвенції про уникнення подвійного оподаткування, якщо така конвенція передбачає надання податкових пільг в операціях щодо виплати конструктивних дивідендів.



Ці зміни наберуть чинності з 1 січня 2021 року.



Розширення визначення поняття «пов'язаних осіб»

Відповідно до Закону №466-IX:

1. Пов'язаними особами можуть бути як фізичні та юридичні особи, так і утворення без статусу юридичної особи.

2. Відсоток володіння корпоративними правами юридичної особи для встановлення пов'язаності юридичних осіб між собою, а також фізичних та юридичних осіб встановлений на рівні 25%.

3. Встановлено, що пов'язаними визнаються юридичні особи, якщо сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та/або кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою стосовно іншої юридичної особи (крім банків та міжнародних фінансових організацій, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунітетами, та суб'єктів господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації), перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази.



Зміни застосовуються з 23 травня 2020 року.



Змінено підхід до встановлення наявності постійного представництва нерезидента в Україні та порядок оподаткування його прибутку

Нагадаємо, що Законом №466-IX було:

1. Розширено та детально визначено поняття та ознаки «постійного представництва», зокрема це визначення включає:

— осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають та звичайно реалізують повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої зміни таких умов та/або укладають договори (контракти) від імені нерезидента, у разі, якщо зазначена діяльність здійснюється особою в інтересах, за рахунок та/або на користь виключно одного нерезидента та/або пов'язаних із ним осіб-нерезидентів;

— осіб, які на підставі договору, іншого правочину або фактично мають і звичайно реалізують повноваження утримувати (зберігати) запаси (товари), що належать нерезиденту, зі складу яких здійснюється поставка запасів (товарів) від імені нерезидента, крім резидентів-утримувачів складу тимчасового зберігання або митного складу.

2. Встановлено невичерпний перелік ознак, які свідчать про наявність у особи фактичних повноважень здійснювати в інтересах, за рахунок та/або на користь нерезидента діяльність, яка має ознаки постійного представництва, зокрема:

— надання обов'язкових до виконання вказівок нерезидентом, у т.ч. засобами електронного зв'язку, та їх виконання особою в Україні;

— використання особою корпоративної пошти нерезидента та/або його пов'язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уже уклав або надалі буде укладати договори чи інші правочини;

— наявність в особи приміщень, орендованих від власного імені для зберігання майна, придбаного за рахунок нерезидента або яке належить нерезиденту чи третім особам та підлягає передачі третім особам за вказівкою нерезидента.

3. Встановлено, що постійне представництво нерезидента в Україні визнається також у разі, якщо діяльність в Україні здійснюють декілька нерезидентів – пов'язаних осіб, якщо така діяльність у сукупності виходить за межі діяльності підготовчого або допоміжного характеру для такої групи нерезидентів - пов'язаних осіб. У такому разі постійне представництво визнається для кожного такого нерезидента - пов'язаної особи.

4. Збільшено загальний строк тривалості робіт, пов'язаних з будівельним майданчиком, будівельним, складальним або монтажним об'єктом, наглядовою діяльністю, перевищення якого призводить до виникнення постійного представництва нерезидента в Україні, з 6 місяців до 12 місяців.



Ці зміни застосовуються з 23 травня 2020 року.



Оподаткування контрольованих іноземних компаній («КІК»)

Доходи іноземних юридичних осіб та утворень без статусу юридичної особи (зокрема, партнерств, трастів, фондів, інших установ та організацій), можуть оподатковуватися в Україні, якщо такі особи знаходяться під юридичним/фактичним контролем фізичних/юридичних осіб – резидентів України.

Наявність юридичного контролю встановлюється, якщо фізична/юридична особа – резидент України володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50% або більше ніж 10%, за умови що декілька фізичних/юридичних осіб – резидентів України володіють частками у такій іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків (протягом перехідного періоду 2021-2022 років відсоток володіння 10% підвищено до 25%).

Наявність фактичного контролю визначається, зокрема, але не виключно, за наступними критеріями:

1. фізична/юридична особа – резидент України веде перемовини та узгоджує суттєві умови правочинів,

які формально затверджуються або виконуються органами управління КІК без подальшого додаткового затвердження.

2. Фізична/юридична особа – резидент України здійснює операції за банківськими рахунками КІК або має можливість блокувати операції за такими рахунками.

3. У фізичної/юридичної особи – резидента України є довіреність на здійснення суттєвих правочинів від імені КІК, видана та термін більш ніж один рік, що не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління КІК.

4. Фізична/юридична особа – резидент України зазначена як засновник (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) КІК під час відкриття рахунків такою КІК.

Платником податку щодо доходів КІК є контролююча особа, тобто фізична/юридична особа – резидент України, що здійснює контроль над КІК. Об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб / військового збору (податку на прибуток підприємств) є частина скоригованого прибутку КІК, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює контролююча особа.

Звертаємо увагу, що низка коригувань прибутку КІК будуть застосовуватися щодо звітних періодів, що розпочинаються після 1 січня 2022 року, зокрема коригування при понесенні витрат від уцінки необоротних активів, при здійсненні витрат на нарахування процентів за борговими зобов'язаннями, здійсненні операцій з цінними паперами та операцій з пов'язаними особами, отриманні дивідендів від іншої контрольованої особи того самого контролера.

Закон №466-IX звільняє платників податків від штрафних санкцій та пені за порушення вимог правил оподаткування прибутку КІК під час визначення та обчислення прибутку КІК за результатами 2021-2022 звітних (податкових) років.

Звертаємо увагу на особливі правила щодо оподаткування прибутку КІК у вигляді дивідендів від українських компаній, виплачених на користь будь-якої КІК в структурі володіння – такі дивіденди будуть вважатися доходом фізичної особи – контролера в періоді отримання КІК таких доходів і не оподатковуватимуться при їх подальшій виплаті на користь такої фізичної особи.



Правила оподаткування прибутку КІК починають діяти з 1 січня 2021 року.

Тому бізнесу варто вже зараз проаналізувати холдингові та операційні структури груп, в яких бенефіціарами є українські резиденти та вжити заходів з метою зниження податкового навантаження при застосуванні правил оподаткування прибутків КІК. Серед таких заходів можна розглянути, зокрема:

- підвищення рівня економічної присутності в країнах реєстрації компаній КІК;
- визнання КІК податковими резидентами України;
- передачу функцій операційних компаній КІК, що отримують пасивний дохід, та /або злиття таких компаній;
- перенесення КІК в юрисдикцію, де прибуток КІК оподатковуватиметься за ефективною ставкою 13% і вище;
- зміна резиденції кінцевих бенефіціарних власників;
- безподаткова ліквідація КІК.

5

Запровадження «тесту основної мети» («Principal Purpose Test») як передумови застосування конвенції про уникнення подвійного оподаткування

Починаючи з 23 травня цього року, платник податків має право на пільги, передбачені конвенцією, за умови проходження «тесту основної мети». Зазначений тест передбачає, що податкові вигоди, передбачені конвенцією, не надаються, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції резидента з нерезидентом було безпосереднє або опосередковане отримання переваг конвенції.

На практиці податкові органи можуть аналізувати обставини здійснення операції та / або створення відповідної холдингової структури, що мало місце до періоду до перевірки, з метою встановлення, чи не були вони здійснені для отримання переваг конвенції в періоді під перевіркою.

Компаніям слід забезпечити наявність внутрішньої захисної документації для обґрунтування того, що відповідна структура або операція була зумовлена в першу чергу економічними причинами.

6

Посилено критерії для визначення бенефіціарного власника доходу для цілей застосування конвенції

Закон передбачає можливість застосування конвенції напряму з бенефіціарним власником доходу, якщо безпосередній отримувач доходу не є бенефіціарним власником, за умови надання особі, яка виплачує такий дохід (податковому агенту), заяви у довільній формі про відсутність у безпосереднього отримувача доходу статусу бенефіціарного власника та заяву у довільній формі та докази наявності такого статусу в іншій особі.



Зміни вступили в силу 23 травня 2020 року.

7

Введення правил «place of effective management» для визнання нерезидентів резидентами України – платниками податку на прибуток в Україні

Платниками податку-резидентами України можуть визнаватися юридичні особи, що утворені відповідно до законодавства інших країн, якщо вони мають місце ефективного управління на території України, зокрема, якщо:

- проведення зборів виконавчого органу іноземної компанії регулярніше в Україні, ніж у будь-якій іншій країні;
- прийняття управлінських рішень і здійснення іншої поточної (операційної) діяльності іноземної компанії її посадовими особами переважно здійснюється з України;
- фактичне управління діяльністю іноземної компанії переважно здійснюється з України, незалежно від наявності в осіб, які здійснюють таке управління, формальних (юридичних) повноважень для такого управління.

Іноземна компанія має право самостійно визнати себе податковим резидентом України або відмовитися від статусу податкового резидента України.


Іноземна компанія, що отримала статус платника податку на прибуток – резидента України, не визнається КІК в Україні.

Прибуток такої іноземної компанії – резидента з джерелом походження за межами України не включається в об'єкт оподаткування податком на прибуток в Україні.

 Ці зміни наберуть чинності з 1 січня 2021 року.

8 **Запровадження процедури взаємного узгодження при застосуванні конвенцій про уникнення подвійного оподаткування**

Законом №466-ІХ передбачено, що якщо особа вважає, що в результаті дії або рішення контролюючого органу України або відповідного органу влади іншої країни вона піддається чи піддаватиметься оподаткуванню, яке не відповідає положенням конвенції, вона може, незалежно від засобів правового захисту, передбачених ПКУ, передати свою справу на розгляд за спеціальною процедурою взаємного узгодження у порядку визначеному кодексом.

 Дані процедури можуть застосовуватися починаючи з 23 травня 2020 року.

9 **Посилення правил «тонкої капіталізації»**

За Законом №466-ІХ платник податків, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази, повинен збільшити фінансовий результат до оподаткування на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 30% суми розрахованого об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Правила «тонкої капіталізації» не застосовуються до фінансових установ та компаній, які займаються виключно лізинговою діяльністю.

 Ці зміни наберуть чинності з 1 січня 2021 року та застосовуються до всіх кредитів, позик та інших боргових зобов'язань, що обліковуються на балансі платника податків станом на 1 січня 2021 року.

10 **Зміна правил розрахунку інвестиційного прибутку фізичних осіб в окремих випадках**

У разі продажу або придбання фізичною особою платником податку інвестиційних активів до/у нерезидентів – пов'язаних осіб або нерезидентів, зареєстрованих в офшорних юрисдикціях (крім КІК), доходи та витрати за такими операціями визначаються:

— у розмірі, не нижчому звичайної ціни, у разі продажу платником податку інвестиційного активу;

— у розмірі, не вищому звичайної ціни, у разі придбання платником податку інвестиційного активу.

 Зміни застосовуються з 23 травня 2020 року.

11 **Нововведення щодо контролю за ТЦ**

З 1 січня 2021 року перелік операцій, які можуть визнаватись контрольованими, розширено операціями з реструктуризації бізнесу, під час яких платник податків передає частину своїх функцій (та як наслідок потенційні можливості та вигоди) нерезиденту, що призводить до зменшення рівня доходу та/або фінансового результату такого платника.

Запроваджено нові форми звітності для платників податків, які входять до міжнародних груп компаній:

— звіт в розрізі країн міжнародної групи компаній (Country-by-Country Reporting) для компаній, сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить такий платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року перевищує еквівалент 750 мільйонів євро.

Подання звіту у розрізі країн вперше застосовуються щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж у рік, в якому компетентними органами укладено багатосторонню угоду про автоматичний обмін міждержавними звітами;

— глобальна документація (майстер-файл) для компаній, сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить такий платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року перевищує еквівалент 50 мільйонів євро.

Перший період для подання глобальної документації – в 2022 році за 2021;

— повідомлення про участь в міжнародній групі компаній, яку платник податків має подавати одночасно зі звітом про контрольовані операції.

Перше подання – в 2021 році за 2020.

Також, починаючи з 23 травня цього року, запроваджені такі правила:

— в операціях із сировинними товарами метод порівняльної неконтрольованої ціни залишається пріоритетним, але використовуються котирувальні ціни (включають, зокрема, результати біржових торгів, ціни, отримані з визнаних агентств із прозорою звітністю щодо цін, статистичних агентств або від урядових агентств із ціноутворення), та платник податків має підтвердити дату ціноутворення шляхом інформування контролюючого органу.

— Вартість нематеріальних активів та компенсації за передання функцій може визначатися за методикою зіставної оцінки вартості, яка ґрунтується на розрахунку поточної вартості (дисконтованої вартості) майбутніх грошових потоків.

— Для операцій з придбання товарів, робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, платником податків у документації з ТЦ має бути обов'язково обґрунтовано наявність розумної економічної причини (ділової мети). За відсутності ділової мети у таких операціях застосовується фінансова різниця, яка збільшує фінансовий результат до оподаткування на суму понесених витрат.



Оксана Олехова

Партнерка, податкове та юридичне консультування KPMG в Україні

oolekhova@kpmg.ua



Олександр Бобошко

Директор, податкове та юридичне консультування KPMG в Україні

obobosko@kpmg.ua

kpmg.ua

+380 44 490 55 07

Інформація, що подана у цій публікації, носить загальний характер і не висвітлює стан справ будь-якого окремого підприємства або фізичної особи. Незважаючи на те, що ми намагаємося подавати точну і своєчасну інформацію, ми не гарантуємо, що ця інформація є правильною на дату її отримання або буде достовірною у майбутньому. Ніхто не повинен діяти і покладатися на таку інформацію без відповідної професійної консультації, наданою після детального вивчення стану справ.

© 2020 ТОВ "КПМГ-Україна", компанія, яка зареєстрована згідно із законодавством України, член мережі незалежних фірм KPMG, що входять до асоціації KPMG International Cooperative ("KPMG International"), що зареєстрована відповідно до законодавства Швейцарії. Усі права застережені.

KPMG та логотип KPMG є зареєстрованими торговими марками або товарними марками асоціації KPMG International.