

MLI: нові правила міжнародного оподаткування для українського бізнесу

11 березня 2019 року



MLI: нові правила міжнародного оподаткування для українського бізнесу

28 лютого 2019 року Верховна Рада ратифікувала Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – «MLI»), що вносить значні зміни до чинних угод про уникнення подвійного оподаткування (далі – «Угоди»), підписаних Україною.

Що таке MLI та навіщо її розробили

У межах ініціатив із протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – «BEPS») Організація з економічного розвитку та співробітництва (далі – «ОЕСР») розробила низку нових податкових правил. Деякі з цих правил можуть запрацювати лише якщо внести відповідні зміни до двосторонніх Угод. Наразі у світі існує понад 3 000 Угод, внесення змін до всіх наявних Угод у двосторонньому порядку могло б зайняти забагато часу та звести нанівець ініціативи BEPS. Тому ОЕСР розробила Багатосторонню конвенцію MLI, яка дозволяє країнам-підписантам за декілька кроків внести необхідні зміни до більшості своїх Угод.

Підписання та ратифікація MLI – це реалізація двох із чотирьох кроків мінімального пакету ініціатив BEPS, які зобов'язалася виконати Україна. Також введення в дію MLI і загалом імплементація ініціатив BEPS є законодавчо закріпленою передумовою подальшої лібералізації правил валютного регулювання в Україні.

Які саме Угоди зазнають змін

MLI може внести зміни в окрему Угоду за умови, що обидві сторони такої Угоди підписали та ратифікували MLI. Наразі підписантами MLI є 87 юрисдикцій, 21 з них вже завершила всі необхідні ратифікаційні процедури, зокрема: Австрія, Франція, Ірландія, Японія, Литва, Мальта, Польща, Велика Британія та ін. Очікується, що протягом 2019 року MLI ратифікує більшість її підписантів¹.

Думка РвС: Якщо у Вашого бізнесу є операції з резидентами юрисдикцій, які вже ратифікували MLI, рекомендуємо вже зараз почати аналізувати, як MLI може вплинути на Ваші операції.

Ще однією важливою передумовою для застосування MLI до окремої Угоди є включення цієї Угоди обома країнами-підписантами до переліку Угод, на які поширюється дія MLI. Україна поширила дію MLI на всі свої Угоди (за винятком нещодавно підписаної та ратифікованої Угоди з Катаром), проте не всі інші країни поширили дію MLI на Угоди з Україною. Розглянемо статус декількох Угод:

¹ Статус ратифікації MLI країнами-підписантами можна відслідковувати на офіційному сайті ОЕСР (www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf)

- i. Угода між Україною та Кіпром – обидві країни підписали MLI та включили Угоду до переліку Угод, на які поширюється дія MLI, але Кіпр ще не ратифікував MLI. Отже, ця Угода може бути змінена найближчим часом, коли Кіпр ратифікує MLI (очікується, що Кіпр ратифікує MLI у другій половині 2019 року);
- ii. Угода між Україною та Нідерландами - обидві країни підписали MLI, наразі ратифікувала MLI тільки Україна. Україна включила Угоду до переліку Угод, на які поширюється дія MLI, а Нідерланди – ні. Отже, ця Угода не буде змінена, навіть коли Нідерланди ратифікують MLI. Аналогічна ситуація з Угодою між Україною та Швейцарією.

Думка РвС: Той факт, що Нідерланди та Швейцарія не поширили дію MLI на Угоди з Україною, можна пояснити нещодавнім підписанням протоколів до відповідних Угод, які фактично імплементують в ці Угоди деякі з ініціатив BEPS, передбачені MLI.

- iii. Угода між Україною та Великою Британією – обидві країни підписали та ратифікували MLI, включили Угоду до переліку Угод, на які поширюється дія MLI. Отже, ця Угода буде змінена за допомогою MLI
- iv. Угода між Україною та США – Україна підписала та ратифікувала MLI, США не підписали MLI. Отже, ця Угода не буде змінена, доки США не підпишуть та не ратифікують MLI (як нам відомо, США не висловлювали намір підписати MLI).

Які нові правила запрацюють в Україні

MLI є досить гнучким інструментом, який дозволяє підписантам обирати, які положення будуть застосовуватися до їхніх Угод, а які – ні. Україна обрала не всі нові правила, які пропонує MLI, а лише такі:

- i. тест на основну мету операції;
- ii. зміни до визначення «постійного представництва»;
- iii. правило оподаткування доходів постійних представництв, розташованих у третіх юрисдикціях;
- iv. правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій/ корпоративних прав;
- v. удосконалення механізму вирішення спорів.

При цьому варто пам'ятати, що нові правила будуть застосовуватися до певної Угоди тільки за умови, що інша країна-підписант Угоди також обрала ці правила.

Нижче наводимо більше деталей про нововведення, які обрала Україна.

Тест на основну мету операції

Україна, як і більшість країн, обрала тест на основну мету операції (так званий **Principal purpose test** або **PPT**). Згідно з цим тестом Україна може відмовити платнику податків у вигодах Угоди (наприклад, у застосуванні пониженої ставки податку на доходи нерезидентів), якщо контролюючі органи мають вагомий підстави вважати, що одержання такої податкової вигоди було основною (або однією з основних) метою здійснення операції.

Думка РвС: Відтепер у податкових органів з'являється додатковий потужний інструмент, завдяки якому можна поставити під сумнів правомірність застосування податкових вигід у багатьох операціях українських платників податків. Проте варто відзначити, що PPT є досить суб'єктивним тестом, він не встановлює чітких критеріїв, як визначити, що є основною метою здійснення операції, тому успішність застосування PPT буде значною мірою залежати від здатності представників податкових органів / платників податків аргументовано відстояти свою позицію та надати якомога більше доказів на її захист.

Зміни до визначення «постійного представництва»

До визначення «постійного представництва» вноситься низка змін, основною метою яких є протидія штучному ухиленню від визнання наявності постійного представництва, зокрема:

- i. «Зберігання запасів товарів або виробів, що належать нерезиденту, виключно з метою переробки іншим підприємством» та інша подібна діяльність не буде створювати постійне представництво лише за умови, що така діяльність нерезидента має підготовчий або допоміжний характер;
- ii. Буде деталізовано визначення так званого «залежного агента», який укладає контракти від імені нерезидента або відіграє основну роль в укладанні таких контрактів;
- iii. Вводяться нові правила для протидії штучному розділенню контрактів/ діяльності з метою уникнення статусу «постійного представництва». Наприклад, короткострокова діяльність пов'язаних осіб - нерезидентів на одному будівельному майданчику на території України буде вважатися «постійним представництвом», якщо загалом діяльність таких пов'язаних осіб перевищує термін для набуття будівельним майданчиком статусу постійного представництва нерезидента (зазвичай 6 чи 12 місяців);

Думка РвС: Згідно з проектом Закону із запровадження Плану дій BEPS в Україні² схожі правила незабаром також можуть бути прописані у Податковому кодексі України (далі – «ПКУ»). Одночасна зміна правил для постійних представництв у ПКУ та Угодах призведе до посилення контролю з боку українських податкових органів за діяльністю представництв нерезидентів в Україні та діяльністю українських компаній на користь нерезидентів.

Оподаткування доходів постійних представництв, розташованих у третій юрисдикції

До Угод вводиться нове правило, яке дозволить Україні оподатковувати за максимальними ставками пасивні доходи, які виплачуються на користь нерезидента, якщо:

- i. юрисдикція нерезидента (друга юрисдикція) не оподатковує такі доходи, оскільки вважає їх такими, що відносяться до постійного представництва, розташованого у іншій (третій) юрисдикції; та
- ii. третя юрисдикція, в якій розташоване постійне представництво, оподатковує отримані доходи за ставками, що на 60% нижчі за стандартні ставки другої юрисдикції.

Думка РвС: Ця норма є доволі складною у практичному застосуванні. Для її ефективної роботи необхідний активний обмін інформацією між українськими та іноземними податковими органами або ж впровадження механізму додаткового контролю за операціями з виплати пасивних доходів.

Правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій/ корпоративних прав

Більшість Угод, підписантом яких є Україна, передбачають, що прибуток нерезидента від відчуження акцій/ корпоративних прав української компанії оподатковується у країні нерезидента, за винятком випадків, коли більша частина вартості української компанії – це нерухоме майно, розташоване на території України.

Відтепер для звільнення від податку на доходи нерезидентів в Україні це правило має виконуватися не лише на дату відчуження акцій/ корпоративних прав, а й протягом 365 днів, що передують цьому моменту.

² Із законопроектом можна ознайомитися на офіційному сайті Міністерства фінансів України (<https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekt-zakonu-iz-zaprovadzhennia-planu-dii-v-ukraini?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini>)

Думка PwC: Наразі податок з доходів нерезидентів, що виникає при відчуженні корпоративних прав українських компаній, у багатьох випадках не може бути практично стягнутий, оскільки чинне податкове законодавство України не передбачає механізму для сплати цього податку у випадках, коли операція з відчуження корпоративних прав відбувається між двома нерезидентами. Відповідно, нова норма не буде часто застосовуватися в Україні, поки не з'явиться механізм сплати податків нерезидентами.

Удосконалення механізму вирішення спорів

Процедура для вирішення спорів між податковими органами щодо застосування Угоди стає більш гнучкою. Відтепер платники податків зможуть робити запити для ініціювання процедури не лише до власних податкових органів, а й податкових органів іншої договірної держави. Також встановлюється мінімальний термін у три роки, протягом якого платник податків може подати відповідну заяву.

Думка PwC: Запровадження нових правил створює для платників податків більше можливостей для успішного вирішення спорів із податковими органами щодо застосування Угод. Однак наразі випадки ініціювання процедур вирішення спорів між податковими органами не є численними у світовій практиці, а для України такі випадки взагалі поодинокі, тому важко оцінити, яким чином оновлений механізм запрацює в Україні.

Коли запрацюють нові правила

Після ратифікації MLI Україна повинна передати ОЕСР ратифікаційні документи. З моменту такої передачі відраховується три місяці, і перше число місяця, що настає за таким тримісячним терміном, стане датою набрання чинності MLI для України.

Наприклад, якщо Україна передасть ОЕСР ратифікаційні документи протягом березня, MLI набуде чинності для України 1 липня 2019 року.

При цьому, деякі нові правила почнуть діяти не одразу. Так, правила, що стосуються податку на доходи нерезидентів (наприклад, правило 365 днів для прибутку від відчуження акцій), будуть застосовуватися не раніше 1 січня 2020 року. Правила, які змінюють визначення постійного представництва, почнуть діяти через шість місяців після набуття MLI чинності для України.

Про що варто подумати платникам податків

Відтепер платникам податків, які здійснюють операції з нерезидентами, необхідно враховувати не лише положення Угоди з юрисдикцією нерезидента, а й те, яким чином MLI модифікувала цю Угоду.

Враховуючи численність та складність нововведень, які очікують український бізнес із впровадженням ініціатив BEPS, і зокрема ратифікацією MLI, рекомендуємо вже зараз оцінити, чи відповідатиме структура Вашого бізнесу новим вимогам податкового законодавства.

Команда практики міжнародного оподаткування PwC Україна має значний досвід у консультуванні українських та міжнародних компаній з питань адаптації до нових правил оподаткування. Ми готові провести з Вами особисту зустріч та обговорити, яким чином зазначені зміни можуть вплинути на Ваш бізнес та як вчасно до них підготуватися.

Також ми готуємо низку заходів, присвячених змінам в сфері міжнародного оподаткування, про які ми будемо додатково повідомляти.

MLI: нові правила міжнародного оподаткування для українського бізнесу

PwC Україна

вул. Жилианська, 75, Київ
Тел.: +380 44 354 0404

Каміль ван дер Мей

Партнер та керівник відділу податкових та юридичних послуг
camiel.van.der.meij@pwc.com

В'ячеслав Власов

Партнер відділу податкових та юридичних послуг
slava.vlasov@pwc.com

Анна Невмержицька

Старший менеджер відділу податкових та юридичних послуг,
Керівник практики міжнародного оподаткування
anna.nevmerzhytska@pwc.com

Дарія Федченко

Менеджер відділу податкових та юридичних послуг
daria.fedchenko@pwc.com

Це повідомлення підготовлене відділом податкових та юридичних послуг PwC в Україні. Матеріали цього повідомлення надані для інформування і не можуть вважатися комплексним аналізом окремих викладених у ньому питань. Рекомендуємо звернутися за професійною консультацією з конкретного питання, перш ніж прийняти рішення про доцільність яких-небудь дій. PwC в Україні не бере на себе відповідальності за дії або бездіяльність у зв'язку з інформацією, викладеною в цьому повідомленні.

У PwC наша мета полягає в зміцненні довіри в суспільстві та вирішенні важливих проблем. Ми є однією з найбільших професійних мереж, що налічує понад 250 000 спеціалістів у 158 країнах світу, які прагнуть дотримуватися найвищої якості в наданні аудиторських, податкових, юридичних та консалтингових послуг. Дізнайтеся більше та розкажіть нам про те, що саме для вас є важливим, відвідавши веб-сайт www.pwc.com.

Під терміном PwC слід розуміти фірму-учасника мережі, а також інколи мережу фірм PwC. Кожна фірма-учасник є самостійною юридичною особою. Будь ласка, перегляньте www.pwc.com/structure для отримання додаткової інформації.

© 2019 Товариство з обмеженою відповідальністю «ПрайсуотерхаусКуперс». Всі права захищені.