

АКТУАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

ПОДАТКОВА РЕФОРМА 2020 В УКРАЇНІ –
ОГЛЯД КЛЮЧОВИХ ЗМІН В
МІЖНАРОДНОМУ ОПОДАТКУВАННІ

7. Juli 2020

23 травня 2020 року набрав чинності Закон України № 466-ІХ від 16 січня 2020 року щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Цим законом до Податкового кодексу України (ПКУ) були внесені численні зміни в частині міжнародного оподаткування. Нижче наводиться огляд ключових змін.



1. Зміни в оподаткуванні операцій з нерезидентами

- Запроваджено тест основної мети як додаткову умову для застосування знижених ставок податку, що утримується з доходів нерезидентів, та звільнень від оподаткування, передбачених угодами про уникнення подвійного оподаткування. Такі переваги надаються відтепер лише за умови, що їх отримання не було головною або переважною метою відповідної господарської операції з нерезидентом і отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України (абз. 3 п. 103.2 ПКУ).
- Запроваджено можливість застосування угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та країною, резидентом якої є бенефіціарний власник доходу, у випадку, коли виплата доходу здійснюється особі, яка не є бенефіціарним власником відповідного доходу. Для застосування угоди з країною, резидентом якої є бенефіціарний власник доходу, отримувач доходу і бенефіціарний власник повинні надати відповідні письмові заяви і документи, які підтверджують статус бенефіціарного власника (зокрема, ліцензії, договори, офіційні листи компетентних органів) (абз. 4 п. 103.2, абз. 5 п. 103.3 ПКУ).
- Уточнено визначення бенефіціарного власника (п. 103.3 ПКУ). Особа вважається бенефіціарним власником стосовно доходу з джерел походження в Україні, якщо вона має право на отримання такого доходу і має право фактично розпоряджатися таким доходом. При цьому бенефіціарним власником доходу не вважається особа, яка є номінальним власником або виконує лише посередницькі функції щодо такого доходу, про що, зокрема, можуть свідчити такі ознаки:
 - (i) особа не має достатньо повноважень або у випадку, підтвердженому фактами та обставинами, не має права користуватися та розпоряджатися таким доходом, та/або
 - (ii) особа передає отриманий дохід або переважну його частину на користь іншої особи незалежно від способу оформлення такої передачі та зазначена особа не виконує суттєвих функцій, не використовує значні активи та не несе суттєві ризики в операції з такої передачі, та/або
 - (iii) особа не має відповідних ресурсів (кваліфікованого персоналу, основних засобів у володінні або користуванні, достатнього власного капіталу тощо), необхідних для фактичного виконання функцій, використання активів та управління ризиками, пов'язаних з отриманням відповідного виду доходу, які лише формально покладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі.
- Запроваджено обмеження на врахування в податковому обліку витрат, понесених в операціях з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети (пп. 140.5.15, пп. 14.1.231 ПКУ). Операція з нерезидентом вважається такою, що не має ділової мети, зокрема, якщо:
 - (i) головною ціллю або однією з головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків;
 - (ii) у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Обов'язок доведення відсутності ділової мети операції покладається на контролюючий орган.

- Запроваджена нова податкова різниця, що передбачає збільшення фінансового результату на 30% вартості товарів (робіт, послуг), реалізованих нерезидентам із «низькоподаткових» юрисдикцій (перелік таких юрисдикцій затверджений Постановою КМУ від 27 грудня 2017 р. № 1045) та нерезидентам, які не сплачують податок на прибуток у країні реєстрації (перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів затверджений Постановою КМУ від 4 липня 2017 р. № 480 і включає, наприклад, німецьке GmbH&Co. KG). Платник податку може не збільшувати фінансовий результат, якщо операція не є контрольованою і сума доходів,

отриманих від реалізації товарів (робіт, послуг) підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом "витягнутої руки" (пп. 140.5.5¹ ПКУ). Коригування також не здійснюється платниками податків, у який річний дохід не перевищує 40 млн. грн. без урахування ПДВ, і які прийняли рішення про незастосування коригувань фінансового результату.

- З 1 січня 2021 року змінюються правила щодо врахування у складі витрат процентів, які сплачуються нерезидентам. Згідно з новими правилами, обмеження на врахування процентних витрат для цілей оподаткування буде застосовуватися не лише за позиками від пов'язаних осіб, а й за позиками від непов'язаних нерезидентів. Сума процентів, яка збільшує фінансовий результат, визначатиметься виходячи із суми об'єкта оподаткування податком на прибуток (з урахуванням усіх податкових різниць, крім від'ємного значення та витрат на сплату процентів), збільшеного на суму фінансових витрат та амортизаційних відрахувань. Фінансовий результат збільшується на суму, що перевищує 30% об'єкта оподаткування податком на прибуток звітного періоду, у якому здійснюється нарахування процентів (п. 140.2 ПКУ).
- Змінено визначення терміну «дивіденди». Починаючи з 1 січня 2021 року до дивідендів із відповідним оподаткуванням в Україні будуть прирівнюватися (пп. 14.1.49 ПКУ):
 - (i) платежі на користь нерезидентів за цінні папери (корпоративні права) у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу "витягнутої руки";
 - (ii) вартість товарів (робіт, послуг), що придбаваються у нерезидентів у контрольованих операціях понад суму, яка відповідає принципу "витягнутої руки";
 - (iii) сума заниження вартості товарів (робіт, послуг), які продаються нерезиденту у контрольованих операціях порівняно із сумою, яка відповідає принципу "витягнутої руки";
 - (iv) виплата в грошовій або негрошовій формі учаснику-нерезиденту у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу, викупом корпоративних прав у власному статутному капіталі, виходом учасника з товариства або іншої аналогічної операції між юридичною особою та її учасником, у розмірі, що призводить до зменшення нерозподіленого прибутку юридичної особи.

Зазначені вище в пунктах (i) - (iii) платежі в контрольованих операціях прирівнюються до дивідендів, якщо такі операції здійснюються платником податків із нерезидентами - пов'язаними особами, нерезидентами із «низькоподаткових» юрисдикцій та нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток у країні реєстрації.

- Запроваджено обов'язок нерезидента, який придбає акції (корпоративні права, частки) в іноземній компанії у іншого нерезидента, стати на податковий облік в Україні, а також утримати і перерахувати до бюджету податок з прибутку нерезидента-продавця від відчуження таких акцій (корпоративних прав, часток), крім тих, що знаходяться в обігу на фондовій біржі, схвалений Кабінетом міністрів України. Зазначені обов'язки нерезидента-покупця виникають у випадку, якщо у будь-який момент часу впродовж 365 днів, що передують продажу або іншому відчуженню, вартість акцій (корпоративних прав, часток) іноземної компанії, які відчужуються, на 50% або більше відсотків утворюється за рахунок акцій (часток) в українській компанії, вартість яких, у свою чергу, на 50% і більше відсотків утворюється за рахунок власного або орендованого нерухомого майна української компанії, розташованого в Україні (пп. 141.4.2 ПКУ).
- Оновлено перелік доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, які підлягають оподаткуванню в Україні. До переліку додано доходи від відчуження прав на видобуток та розробку родовищ корисних копалин, мінеральних джерел та інших природних ресурсів, а також прибуток від відчуження акцій, часток, корпоративних або інших аналогічних прав в іноземних компаніях, організаціях, вартість яких у будь-який момент часу протягом 365 днів, що передують продажу, на 50% чи більше відсотків утворюється за рахунок акцій (часток) в українській компанії, вартість яких, у свою чергу, на 50% і більше відсотків утворюється за рахунок власного або орендованого нерухомого майна української компанії, розташованого в Україні (пп. 14.1.54, пп. 141.4.1 ПКУ).

- Обов'язок з утримання та перерахування до бюджету податку з доходів нерезидентів поширено на фізичних осіб – підприємців, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, а також на юридичних і фізичних осіб-підприємців, які є платниками єдиного податку (пп. 141.4.2, 141.4.4, 141.4.5, 141.4.6 ПКУ).
- Врегульовано порядок проведення процедури взаємного узгодження, що дозволяє вирішити спірні питання, пов'язані із міжнародним оподаткуванням. Процедура взаємного узгодження може бути ініційована як резидентом, так і нерезидентом, за наявності підстав та відповідних положень у міжнародній угоді України про уникнення подвійного оподаткування. Процедура взаємного узгодження має бути ініційована платником податків не пізніше 1095 календарних днів з дати узгодження грошового зобов'язання, визначеного за результатами податкової перевірки, у тому числі перевірки з питань дотримання платником податків принципу "витягнутої руки". Платнику податків може бути відмовлено у прийнятті заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження за наявності розпочатого, але не закінченого оскарження в адміністративному або судовому порядку з тих самих питань (ст. 108¹ ПКУ).

2. Зміни в оподаткуванні постійних представництв

- Змінилися правила визначення прибутку постійних представництв нерезидентів. Відтепер прибуток постійного представництва визначається виключно у загальному порядку (за прямим методом) відповідно до принципу "витягнутої руки". Розмір прибутку постійного представництва має відповідати прибутку незалежного підприємства, що здійснює таку саму або аналогічну діяльність у таких самих або аналогічних умовах і діє в повній незалежності від нерезидента, постійним представництвом якого воно є (пп. 141.4.7 ПКУ).
- Застосування прямого методу може бути більш вигідним для представництв, які раніше застосовували непрямий метод, за яким прибуток представництва дорівнював 30% від суми доходу, адже розмір прибутку, визначений за прямим методом згідно із принципом «витягнутої руки», може виявитися меншим порівняно з прибутком, що визначався за непрямим методом. Слід зауважити, що угоди про уникнення подвійного оподаткування дозволяють при визначенні прибутку представництва враховувати витрати, понесені для цілей представництва, незалежно від того, чи були такі витрати понесені в Україні, чи за межами України. Така можливість є особливо актуальною для нерезидентів, які виконують будівельні чи інші проекти в Україні, і які несуть витрати, пов'язані з такими проектами, не лише через постійні представництва в Україні, а й за межами України.
- З 6 до 12 місяців збільшено тривалість діяльності нерезидента на будівельному майданчику, будівельному, складальному або монтажному об'єкті чи пов'язану з ними наглядову діяльність (в рамках одного проекту або пов'язаних між собою проектів), яка призводить до виникнення постійного представництва (пп. 14.1.193 ПКУ).
- Запроваджено вимоги до розрахунку періоду діяльності нерезидента в Україні, тривалість якого має значення для виникнення постійного представництва (пп. 14.1.193 ПКУ). При розрахунку загального періоду діяльності до повних послідовних або непослідовних календарних місяців тривалості проекту (або пов'язаних між собою проектів), виконання робіт або надання послуг нерезидентом в Україні додаються:
 - (i) тривалість діяльності нерезидента в Україні, що здійснюється протягом кількох послідовних або непослідовних періодів, які окремо є меншими за повний календарний місяць, але в сукупності перевищують 30 днів, та
 - (ii) тривалість діяльності пов'язаних осіб цього нерезидента в Україні, якщо така діяльність тісно пов'язана з діяльністю нерезидента.
- Уточнено критерії виникнення постійного представництва у зв'язку із діяльністю особи, яка діє в інтересах нерезидента в Україні. До виникнення постійного представництва призводить, зокрема, діяльність особи, яка на підставі договору, іншого правочину або фактично має та звичайно реалізує повноваження вести переговори щодо суттєвих умов правочинів, внаслідок чого нерезидентом укладаються договори (контракти) без суттєвої

зміни таких умов, та/або укладати 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 (пп. 14.1.193 ПКУ).

- Передбачено ознаки, які можуть свідчити про наявність в особи фактичних повноважень діяти в інтересах нерезидента (пп. 14.1.193 ПКУ). Такими ознаками є:
 - (i) надання нерезидентом обов'язкових до виконання вказівок (у тому числі засобами електронного зв'язку або шляхом передачі електронних носіїв) та їх виконання особою;
 - (ii) наявність в особи та використання нею електронної адреси корпоративної електронної пошти нерезидента та/або його пов'язаних осіб для комунікації з нерезидентом та/або з третіми особами, з якими нерезидент уже уклав або в подальшому буде укладати договори чи інші правочини.
- Запроваджено нове правило, згідно з яким постійне представництво нерезидента в Україні визнається також у разі, якщо діяльність в Україні здійснюють декілька нерезидентів пов'язаних осіб, якщо така діяльність у сукупності становить взаємодоповнюючі функції тісно пов'язаного бізнес-процесу і 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 (пп. 14.1.193 ПКУ).
- Запроваджено нові вимоги щодо податкової реєстрації нерезидентів в Україні. Податкова реєстрація нерезидентів в Україні передбачена у випадках (i) придбання нерухомого майна або отримання майнових прав на таке майно в Україні, (ii) відкриття банківського рахунку в Україні, а також (iii) у разі створення відокремленого підрозділу в Україні. Податковим органам надано право приймати рішення про взяття на облік нерезидента в Україні без заяви нерезидента, а також накладати штраф на нерезидента в розмірі 100 тис. грн., якщо нерезидент не виконав обов'язок щодо податкової реєстрації (п. 64.5, п. 117.4 ПКУ).
- Нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність в Україні та/або які зареєстрували відокремлені підрозділи в Україні, у тому числі постійні представництва, і станом на 1 липня 2020 року не перебувають на обліку в контролюючих органах, зобов'язані протягом трьох місяців (до 1.10.2020р.) подати до контролюючих органів документи для податкової реєстрації в Україні (п. 60 підрозділу 10 Розділу XX ПКУ).

3. Зміни у правилах трансфертного ціноутворення

- Збільшено обсяг звітності з трансфертного ціноутворення. Крім звіту про контрольовані операції платнику податків, який входить до міжнародної групи компаній, необхідно також подавати повідомлення про участь у міжнародній групі компаній (пп. 39.4.2 ПКУ). Повідомлення подається вперше починаючи з 2021 року за 2020 звітний рік.
- Запроваджено трирівневу структуру документації з трансфертного ціноутворення (пп. 39.4.7, 39.4.10 ПКУ):
 - 1) документація з трансфертного ціноутворення – за змістом це документація, яка складалася до внесення змін Законом № 466; надається на запит контролюючого органу протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту;
 - 2) глобальна документація з трансфертного ціноутворення (майстер-файл) – ця документація містить інформацію про діяльність групи в цілому; надається на запит контролюючого органу протягом 90 календарних днів з дня отримання запиту. Запит може бути надісланий платнику податків, який входить до міжнародної групи компаній, сукупний консолідований дохід якої за фінансовий рік, що передує звітному року, дорівнює або перевищує еквівалент 50 млн. євро. Запит надсилається не раніше 12

- місяців і не пізніше 36 місяців з дати закінчення фінансового (або звітного) року. Вперше запит може бути надісланий щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році;
- 3) звіт у розрізі країн – подається платником податків, який входить до міжнародної групи компаній, якщо сукупний консолідований дохід групи за фінансовий рік, що передує звітному, перевищує еквівалент 750 млн. євро та за наявності однієї з обставин, передбачених Податковим кодексом (платник податків є материнською компанією групи або був уповноважений материнською компанією на подання звіту в Україні, та інші). Цей звіт подається вперше щодо фінансового року, який закінчується у 2021 році, але не раніше ніж у рік, в якому Україна приєднується до багатосторонньої угоди про автоматичний обмін міждержавними звітами (CbC MCAA).
- Збільшено обсяг інформації, яку має містити документація з трансфертного ціноутворення. Додаткова інформація включає (пп. 39.4.6 ПКУ):
 - 1) дані про кінцевих бенефіціарних власників платника податків (за наявності);
 - 2) опис ланцюга постачання (створення вартості) товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції;
 - 3) обґрунтування економічної доцільності і наявності ділової мети в операціях з придбання робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів;
 - 4) копії істотних внутрішньогрупових угод, що впливають на ціноутворення в контрольованій операції, а також копії договорів про попереднє узгодження ціноутворення, податкових роз'яснень компетентних органів держав (територій), що застосовуються в угодах між учасниками міжнародної групи компаній, якщо платник податків входить до міжнародної групи і податкові органи України не брали участі в підготовці таких документів;
 - 5) копія аудиторського висновку щодо фінансової звітності платника податків за звітний період (звітні періоди), за які подається документація (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків).
 - Частка володіння капіталом для визнання осіб пов'язаними була підвищена з 20% до 25%. При цьому не вважаються пов'язаними особами із платником податків міжнародні фінансові організації, які відповідно до міжнародних договорів України наділені привілеями та імунитетами, та суб'єкти господарювання, власником істотної участі у розмірі 75 і більше відсотків у яких є такі міжнародні фінансові організації, незалежно від розміру участі в капіталі платника податків та суми наданих чи гарантованих кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги (пп. 14.1.159 ПКУ).
 - Перелік контрольованих операцій доповнено операцією, в результаті якої обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок передачі функцій іншій особі, разом з передачею активів (або без передачі активів), вигід, ризиків та можливостей, якщо між непов'язаними особами така передача не здійснювалася б без компенсації (пп. 39.2.1.4 ПКУ).
 - Скасовано пріоритетність методів трансфертного ціноутворення. Відтепер платник податків може застосовувати будь-який із методів, передбачених Податковим кодексом, який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції (виняток становлять операції із сировинними товарами, для яких застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни є пріоритетним) (пп. 39.3.2.1, 39.3.3.4 ПКУ).
 - Для операцій з нематеріальними активами (роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо) та операцій з передачі функцій визначення вартості нематеріальних активів чи суми компенсації за передачу функцій може здійснюватися за методикою зіставної оцінки вартості, яка ґрунтується на розрахунку поточної вартості (дисконтованої вартості) майбутніх грошових потоків (пп. 39.3.10 ПКУ).
 - Запроваджено нові штрафи (п. 120.3 ПКУ):

- 1) 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи – за неподання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній;
 - 2) 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи – за неподання глобальної документації;
 - 3) 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи – за неподання звіту у розрізі країн.
- Врегульовано процедуру здійснення пропорційного коригування податкових зобов'язань за контрольованими операціями. Передумовами такого коригування є фактичне проведення контрагентом платника податків коригування податкових зобов'язань виходячи з умов, що відповідають принципу «вितягнутої руки», та наявність відповідного міжнародного договору між Україною і країною, резидентом якої є контрагент платника податків (пп. 39.5.5 ПКУ).

Rödl & Partner GmbH
Mykoly Pymonenka Straße 13
Gebäude 1B, Büro 31
04050 Kyiv
Ukraine
T +38 044 586 23 03
www.roedl.net/ua/uk
www.roedl.com