

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет «Острозька академія»
Навчально-науковий інституту права ім. І. Малиновського
Кафедра державно-правових дисциплін

Кваліфікаційна робота

На здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти
на тему:

**ПРАВОВІ ЗАСАДИ УНИКНЕННЯ МІЖНАРОД-
НОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

Виконала студентка 6 курсу, групи
МП-62
Спеціальності 081 Право
Шевчук Христина Павлівна

Науковий керівник
доктор юридичних наук, професор
Скрипнюк Валентина Миколаївна

Рецензент

Роботу допущено до захисту на засіданні кафедри
державно-правових дисциплін
Протокол №__ від «__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри _____/І. В. Дробуш/

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ЯВИЩА МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ	7
1.1. Поняття, причини виникнення та способи уникнення міжнародного подвійного оподаткування.....	7
1.2. Резидентський статус.	10
РОЗДІЛ 2. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПЛАНУ ПРОТИДІЇ BEPS ЯК СПОСІБ БОРОТЬБИ З АГРЕСИВНИМ ПОДАТКОВИМ ПЛАНУВАННЯМ	22
2.1. Поняття, призначення та структура плану BEPS	22
2.2. Імплементация Плану протидії BEPS в Україні.....	35
2.2.1. Підписання та ратифікації Конвенції MLI	36
2.2.2. Зміни та новації після прийняття Закону 466-IX	47
РОЗДІЛ 3. ЗАСТОСУВАННЯ КОНВЕНЦІЙ ПРО МІЖНАРОДНЕ ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ.....	59
3.1. Застосування положень Типової конвенції ОЕСР та методи уникнення подвійного оподаткування.....	59
3.2. Принципи і алгоритми застосування КУПО	63
3.3. Судова практика з питань застосування КУПО	68
ВИСНОВКИ.....	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	80
ДОДАТКИ.....	91

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ

MAP	Mutual agreement procedure
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку
BEPS	Ерозія бази та зміщення прибутку
Конвенція MLI	Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування
ПКУ	Податковий кодекс України
ЦКУ	Цивільний кодекс України
Закон 466-IX	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»
КУПО	Конвенції про уникнення подвійного оподаткування
MNE	Багатонаціональні підприємства

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Проблема подвійного оподаткування сьогодні на сьогодні є центром дискусій та є гострою проблемою, яку держави намагаються вирішити. Справа в тому, що відсутність узгодженої політики щодо дії міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування призводить до того, що платники податків зловживають податковими конвенціями. Такі дії ведуть до значних втрат держави.

З приєднанням до Програми розширеного співробітництва у рамках Організації економічного співробітництва та розвитку, Україна взяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт Плану протидії BEPS який направлений на боротьбу з податковими зловживаннями та махінаціями. Цей крок є значущий не лише для податківців. Зміни, які вносяться до податкового законодавства в майбутньому можуть торкнутися кожного власника бізнесу. Саме тому, дослідження змін, які вносяться, а також розуміння того, навіщо вони необхідні допоможуть компаніям та підприємцям правильно побудувати та організувати власний бізнес та роботу.

Мета і завдання дослідження: основною метою даної роботи є здійснення аналізу щодо способів уникнення міжнародного подвійного оподаткування, а також виявлення і аналіз основних змін в законодавстві, що стосуються Плану протидії BEPS як способу подолання міжнародного подвійного оподаткування.

Для того, щоб глибоко і зрозуміло висвітлити мету дослідження, необхідно вирішити наступні завдання:

- 1) Здійснити загальний огляд проблеми міжнародного подвійного оподаткування, а саме :поняття, причини виникнення та способи уникнення міжнародного подвійного оподаткування;
- 2) Розглянути питання, що стосується резиденства фізичних та юридичних осіб;

- 3) Здійснити загальний огляд аналіз Плану протидії BEPS, проаналізувати причини створення цього Плану та порядок його імплементації;
- 4) Здійснити детальний аналіз основних змін в законодавстві України після прийняття Плану протидії BEPS;
- 5) Дослідити основні зміни, що відбулися після ратифікації Конвенції MLI (аналіз таких нововведень як тест основної мети, зміни що відбулися відносно постійних представництв);
- 6) Окреслити деякі змін, що були введені після прийняття Закону 466-IX (зміни що стосуються контрольованих іноземних компаній, зміна підходу до визначення поняття «бенефіціарного власника доходу»);
- 7) Здійснити загальний огляд застосування Конвенцій про міжнародне подвійне оподаткування, в тому числі проаналізувати Типову конвенцію ОЕСР;
- 8) Дослідити принципи і алгоритми застосування Конвенцій про міжнародне подвійне оподаткування, застосувати такий алгоритм на прикладі;
- 9) Дослідити судову практику, що стосується питань застосування Конвенцій про міжнародне подвійне оподаткування

Об'єктом дослідження є правові відносини, що виникають під час подвійного оподаткування або неоподаткування платників податків.

Предмет дослідження: правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування

Аналіз джерельної бази. Для дослідження теми було використано національну джерельну базу зокрема Конституцію України, Податковий кодекс України, Закони України та підзаконні нормативно-правові акти та судову практику суддів загальної юрисдикції усіх інстанції Крім того, використовувалися статті зарубіжних та українських науковців, щодо питань, які стосуються загальних аспектів проблем міжнародного подвійного оподаткування, аналізу змін, що виникли після розробки Плану протидії BEPS, а також способів та порядку застосування Концепцій про міжнародне подвійне оподаткування.

Стан розробки проблеми. Питання міжнародного подвійного оподаткування досліджувалося багатьма науковців, з яких варто виділити Михахлича

Н.М., Олейнікову Л.Г., Ходзицьку В.В. Бондаренка І.М. Однак, враховуючи те, що зміни, про які буде йти мова були прийняті досить нещодавно, дана тема створює необхідність в подальших дослідженнях. На сьогодні дане питання розглядалося спеціалістами провідних юридичних та аудиторських компаній.

Практичне значення. Враховуючи те, що ці зміни, які вносилися до податкового законодавства є досить новими, багато нововведень є незрозумілими. Дана наукова робота направлена на роз'яснення певних положень та зосереджена на найбільш важливих змін. Для кращого розуміння проблеми, в даній науковій роботі наведені зрозумілі та наочні приклади, які можуть стати ключем для осмислення змін, що були внесені до Податкового кодексу України. Наукова робота може стати коротким посібником для підприємців, які прагнуть зрозуміти нововведення і почати вести свою господарську діяльність відповідних до нових правил. Крім того, напрацьовані дослідження можуть стати корисними і в навчальних цілях, а саме під час викладання або вивчення курсу «Міжнародне податкове право».

Структура наукової роботи. Робота складається з переліку умовних позначень і скорочень, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

Обсяг роботи – 91 сторінка, з них основного тексту – 78 сторінок, у тому числі список використаних джерел (82 найменування) складає 10 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ЯВИЩА МІЖНАРОДНОГО ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Поняття, причини виникнення та способи уникнення міжнародного подвійного оподаткування

У податковому законодавстві будь-якої країни, можна виділити відносини, в яких бере участь іноземний елемент. До таких випадків відносять ситуації, які виникають на території певної країни, проте або платник податку або об'єкт оподаткування є іноземним. В такому випадку країни найчастіше стикаються з проблемою подвійного оподаткування, тобто оподаткування одного податкового об'єкта або окремого платника тим самим (чи аналогічними) податком за один податковий період. Як наслідок – виникає однаковий податковий платіж, тотожність об'єкта й суб'єкта оподаткування і термінів сплати податків. І, як результат, подвійне оподаткування стримує економічну діяльність, спричиняє підвищення цін на товари та послуги, веде до погіршення інвестиційного клімату, зменшення доходів бюджету та «відпливу капіталів» за кордон, а також порушує принцип податкової справедливості.¹

В податковій теорії та практиці розрізняють два поняття: подвійне економічне та подвійне юридичне оподаткування. Подвійне економічне оподаткування виникає тоді, коли з одного і того самого доходу податок сплачують декілька його послідовних отримувачів. При економічному подвійному оподаткуванні немає ідентичності об'єктів, суб'єктів, самих податків. Воно виявляється при оподаткуванні доходу підприємства як самостійного платника та при оподаткуванні доходу акціонера або пайовика при розподілі прибутку. Така проблема зазвичай вирішується на рівні національного податкового законодавства,

¹ Шмиголь Н. М. Уникнення подвійного оподаткування: теорія та практика ефективного використання / Н. М. Шмиголь, А. І. Кормишова, А. А. Антонюк. // Економіка та підприємництво. – 2013. – №5. – С. 98–104.

а саме під час прийняття норм, що дають змогу зарахувати податок сплачений на рівні підприємства.²

В той же час, подвійне (юридичне) оподаткування – це оподаткування одного податкового об'єкта окремого платника одним (чи аналогічним видом) податком або збором за один і той же період (податковий період).³ Дана робота присвячена саме проблемам подвійного юридичного оподаткування.

Науковці виділяють два основні види подвійного оподаткування – внутрішнє та зовнішнє. Внутрішнє подвійне оподаткування означає стягнення з одного платника (об'єкта, доходів) двох або більше податків в межах території однієї країни (на рівні різних адміністративно-територіальних одиниць однієї держави), а зовнішнє – коли на оподаткування одного платника (об'єкта, доходів) претендують відразу декілька країн.⁴

Якщо говорити про внутрішнє подвійне оподаткування, то науковці виділяють горизонтальне та вертикальне внутрішнє подвійне оподаткування. Вертикальне подвійне оподаткування означає сплата однакового податку на державному та місцевому рівнях. Прикладом цього є Швеція, де сплачується як місцевий, так і державний податок на доходи, що спеціально планується державою з метою мобілізації додаткових фінансових ресурсів. Якщо говорити про горизонтальне подвійне оподаткування, то воно виникає через різницю у визначенні об'єкта оподаткування на одному адміністративному рівні.⁵ Найкращим прикладом слугує США, де при сплаті податку на прибуток в деяких штатах доходом вважаються лише доходи громадян, отримані в межах штату; в інших доходи, що отримуються в межах штату; у третіх – усі види доходів.⁶

2 Олейнікова Л. Г. Проблеми подвійного оподаткування та методи його уникнення / Л. Г. Олейнікова, Д. О. Чорнолуцька. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №9. – С. 45–48.

³ Юридична енциклопедія: В 6 т. /Редкол.: Ю70 Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. — К.: «Укр. енцикл.», 1998. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://leksika.com.ua/13680808/legal/podviyne_opodatкування.

⁴ Михалич В. М. Правила уникнення міжнародного подвійного оподаткування в міжнародному податковому праві / В. М. Михалич. // Європейські перспективи. – 2014. – №9. – С. 171–177.

⁵ Ходзицька В. В. Уникнення подвійного оподаткування доходів: світові тенденції / В. В. Ходзицька. // Фінанси України. – 2019. – №4. – С. 79–96.

⁶ Мороз С. М. Уникнення подвійного оподаткування як засіб подолання колізій у сфері податкового регулювання / С. М. Мороз. // Університетські наукові записки. – 2008. – №4. – С. 238–240.

Зовнішнє подвійне оподаткування найчастіше виникає через наступні чинники:

- особа є резидентом однієї країни, одержує дохід або має майно (капітал) в іншій та обидві країни обкладають цей дохід чи майно;
- декілька держав піддають обкладанню весь отриманий однією особою дохід;
- кілька країн оподатковують одержаний у одній країні дохід особи, котра не є резидентом у жодній із них.⁷

Зовнішнє подвійне оподаткування може бути усунено як і самостійно так і шляхом співпраці іншими країнами. Врегулювати проблему зовнішнього подвійного оподаткування можна наступними шляхами:

1. Усі держави повинні обрати єдиний принцип оподаткування: або здійснювати оподаткування по принципу територіальності або йти за принципом резидентства. Принцип територіальності говорить, що країна може оподатковувати лише ті доходи, які пов'язані з діяльністю, яка здійснюється на її території. Доходи, які отримуються громадянами та підприємствами за межами країни – не оподатковуються. За принципом резидентства, будь-який платник податку, що визнається резидентом країни, підлягає оподаткування щодо усіх доходів з будь-яких джерел. Такий спосіб надзвичайно важко застосувати на практиці, оскільки кожна країна користується податковим суверенітетом і прагне отримати додаткові податкові доходи у свій бюджет. У зв'язку з цим, на практиці, принцип резидентства і територіальності застосовують в комбінації.

2. Прийняття державою внутрішніх законодавчих заходів щодо подвійного оподаткування в односторонньому порядку, тобто використання системи податкових кредитів та заліків. Податкове законодавство визначає податковий кредит як залік податків, які сплачені за кордоном в рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.⁸ Найбільш поширеним є приклад з ПДВ. Так, відпові-

⁷ Ходзицька В. В. УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ: СВІТОВІ ТЕНДЕНЦІЇ / В. В. Ходзицька. // Фінанси України. – 2019. – №4. – С. 79–96.

⁸ Олейнікова Л. Г. Проблеми подвійного оподаткування та методи його уникнення / Л. Г. Олейнікова, Д. О. Чорнолуцька. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №9. – С. 45–48.

дно до пп. 14.1.181. п. 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (надалі по тексту «ПКУ»), податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.⁹ В той же час податкова знижка – це податок сплачений в якості витрат, на які зменшують сума доходів, що підлягає оподаткуванню.

3. Підписання міжнародних податкових угод (договорів). Міжнародні податкові конвенції – це нормативні акти, які регулюють питання подвійного оподаткування. За своєю структурою вони досить схожі на модель Типової податкової конвенції, що була розроблена Організацією економічного співавторства та розвитку. Більш детально про порядок застосування та структури податкових конвенції буде розглянуто в Розділі 3.¹⁰

1.2. Резидентський статус

Принцип податкового резидентства є, напевно, одним із найважливіших принципів податкового законодавства як і в Україні так на міжнародному рівні. Це пояснюється тим, що правильне визначення резидентства веде до правильного оподаткування платників податків.

В Україні, цей принцип визначений у п. 14.1.213 статті 14 ПКУ, де зазначається, що резиденти - це:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;

в) фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні.

⁹ Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁰ Шмиголь Н. М. Уникнення подвійного оподаткування: теорія та практика ефективного використання / Н. М. Шмиголь, А. І. Кормишова, А. А. Антонюк. // Економіка та підприємництво. – 2013. – №5. – С. 98–104.

Таким чином, законодавець розділяє різні види резидентства. Далі поговоримо більш детально про статус резидента фізичної та юридичної особи.

1.2.1. Визначення статусу резидента юридичної особи.

Відповідно до Типової конвенції ОЕСР, принцип резидентства, визначає для юридичних осіб такі критерії резидентства, як місцезнаходження керівного органу, місце реєстрації або інший аналогічний критерій. Питання щодо визначення статусу резидента і нерезидента для юридичної особи з джерелом походження з України визначено в статті 103 ПКУ. Більш детально це питання буде розглянуто в розділі «Постійні представництва».¹¹

1.2.2. Визначення статусу резидентства фізичної особи

Вище вже були наведені випадки, коли фізична особа вважається резидентом України. Однак пункт п. 14.1.213 статті 14 ПКУ в частині про резидентство фізичних осіб в ПКУ має продовження: У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні; якщо особа має місце постійного проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі, якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року.

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України.

¹¹ Олендер І. Проблема визначення резидентства під час регулювання подвійного оподаткування / Олендер І. // Підприємництво, господарство та право. – 2019. – №6. – С. 205–208.

Якщо всупереч закону фізична особа - громадянин України має також громадянство іншої країни, то з метою оподаткування цим податком така особа вважається громадянином України, який не має права на залік податків, сплачених за кордоном, передбаченого цим Кодексом або нормами міжнародних угод України.

Якщо фізична особа є особою без громадянства і на неї не поширюються положення абзаців першого - четвертого цього підпункту, то її статус визначається згідно з нормами міжнародного права.

Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України у порядку, встановленому цим Кодексом, або її реєстрація як самозайнятої особи.¹²

Отже, з даної статті можна виокремити наступні ознаки, необхідні для визначення статусу резидента фізичної особи:

- Особа повинна мати місце постійного проживання в Україні;
- Особа повинна мати центр життєвих інтересів в Україні. Це означає, що особа зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності або ж на території України постійно проживають члени її сім'ї;
- Особа повинна перебувати на території України більше ніж 183 дні.

З усіх вищевказаних ознак, місце проживання фізичної особи варто вважати ключовою ознакою. Відповідно до статті 29 Цивільного кодексу України, місцем проживання фізичної особи є житло, в якому вона проживає постійно або тимчасово.¹³ Що стосується малолітніх та неповнолітніх осіб, то визначення їхнього проживання є важливим в рамках оподаткування, оскільки вони визначені податковим законодавством як самостійні платники податків, хоч і мають неповну дієздатність.¹⁴ Так, п. 3 ст. 29 Цивільного кодексу України вказує, що місцем проживання фізичної особи у віці від десяти до чотирнадцяти років є

¹² Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹³ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹⁴ Бондаренко І. М. Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах / Бондаренко І. М. // Право і суспільство. – 2018. – С. 127–132.

місце проживання її батьків (усиновлювачів) або одного з них, з ким вона проживає, опікуна або місцезнаходження навчального закладу чи закладу охорони здоров'я тощо, в якому вона проживає, якщо інше місце проживання не встановлено за згодою між дитиною та батьками (усиновлювачами, опікуном) або організацією, яка виконує щодо неї функції опікуна.¹⁵

Однак, в українському законодавстві фізичним особам не заборонено мати кілька місць проживання. Саме через це, законодавець встановив додаткові ознаки, про які вже говорилося раніше.

Незважаючи на те, що законодавець досить широко описав випадки, коли фізична особа вважається резидентом, або навпаки – не є резидентом України, на практиці все ж ще виникають спори щодо визначення резидентства фізичної особи. Далі розглянемо найбільш актуальні і цікаві судові спори, що стосуються статусу резидента фізичних осіб.

і. Під час визначення статусу резидента необхідно не лише всебічно враховувати тлумачення терміну «резидент», а також застосовувати двосторонні угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування.

У адміністративній справі № 576/2162/16-а Особа-1 звернулася з позовом до Сумської митниці Державної фіскальної служби про визнання протиправною та скасування постанови у справі про порушення митних правил.

Обґрунтовуючи протиправність відповідача, позивач вказав, що вона не є резидентом України і не повинна сплачувати митні платежі при тимчасовому ввезенні на митну територію України транспортного засобу особистого користування, тому у відповідача не було достатніх підстав для притягнення її до адміністративної відповідальності.

Верховний Суд, задовольняючи касаційну скаргу позивача, вказує наступне: «Суд погоджується висновками, що факт наявності посвідки на право постійного проживання на території України ще не свідчить про реалізацію цього права. Для визначення статусу резидента слід врахувати комплекс обставин,

¹⁵ Бондаренко І. М. Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах / Бондаренко І. М. // Право і суспільство. – 2018. – С. 127–132.

зокрема вирішення колізій при тлумаченні понять "резидент" та "нерезидент" врегульовуються двосторонніми угодами (конвенціями) про уникнення подвійного оподаткування, в яких уточнюється, яким чином країни, що домовляються, будуть визначати, резидентом якої з них є та чи інша фізична або юридична особа. Встановлені у справі обставини свідчать про те, що позивач має статус резидента Російської Федерації, докази наявності у позивача статусу резидента України, окрім наявності посвідки на право постійного проживання від 29 січня 2015 року, в матеріалах справи відсутні. Таким чином, висновки висновки суду апеляційної інстанції про те, що позивач є резидентом України – передчасні.¹⁶

ii. В законодавстві наявні положення про визначення резиденства особи, однак відсутні положення про підтвердження втрати статусу резидента України та набуття ним статусу нерезидента.

До Печерського районного суду м. Києва, до суду звернувся заявник із заявою про встановлення факту, що особа з 1 січня 2016 року втратила статус громадянина України - резидента та набула статусу громадянина України нерезидента. Починаючи з 01 січня 2016 року заявник відповідав критеріям громадянина України - нерезидента відповідно до пп. "в" п. 14.1.213 ст. 14 Податкового кодексу України, однак не може підтвердити цей факт, оскільки чинне законодавство України не передбачає процедури його встановлення. Печерський районний суд м. Києва, задовольняючи заяву заявника вказав, що підтвердження статусу резидента України здійснюється в порядку, передбаченому наказом ДПА України № 173 від 12.04.2002 р. "Про підтвердження статусу податкового резидента України". В той же час законодавство України не передбачає існування аналогічної юридичної процедури для підтвердження факту втрати громадянином України статусу резидента України та набуття ним статусу нерезидента.

Згідно зі статтею 4 Угоди між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження

¹⁶ Постанова Верховного суду від 21.08.2018 у справі № 576/2162/16-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/76001993>.

податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал, яка ратифікована Законом № 1013-IV від 19.06.2003 р., під терміном "резидент України" розуміється будь-яка фізична особа, яка за законодавством України є її резидентом, а під терміном "резидент ОАЕ" - будь-яка фізична особу, яка за законодавством ОАЕ є її резидентом.

У випадку, коли відповідно до цих положень фізична особа є резидентом обох Договірних Держав, її статус визначається відповідно до таких правил:

а) вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, де вона має постійне житло. Якщо вона має постійне житло в обох Договірних Державах, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, де вона має більш тісні особисті й економічні зв'язки (центр життєвих інтересів);

б) якщо Договірна Держава, в якій вона має центр життєвих інтересів, не може бути визначена, або коли вона не має постійного житла в жодній з Договірних Держав, вона вважається резидентом тієї Договірної Держави, де вона звичайно проживає.

Відповідно до частини 2 статті 19 Закону України "Про міжнародні договори України" якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

За таких обставин встановлення факту резидентності заявника має здійснюватися у відповідності до Угоди між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал, яка ратифікована Законом № 1013-IV від 19.06.2003 року.¹⁷

Апеляційний суд ухвалою від 12.04.2017 р. у цій справі залишив Рішення суду першої інстанції без змін.

¹⁷ Рішення Печерського районного суду м. Києва від 19.12.2016 у справі № 57/15441/16-ц [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/63931832>

iii. Факт перебування в громадянстві іншої держави не підтверджує статус особи як нерезидента.

У справі № 1840/2871/18 ОСОБА_3 звернувся до адміністративного суду з позовом до ГУ ДФС у Сумській області та заступника начальника ГУ ДФС у Сумській області Більбіта Ю.Л. про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. В обґрунтування позову ОСОБА_3 посилається на те, що контролюючий орган визначив суми грошових зобов'язань згідно із зазначеними податковими повідомленнями-рішеннями всупереч його статусу як нерезидента України станом на 19.05.2017 (дата ввезення ним автомобіля на митну територію України в режимі тимчасового ввезення до одного року для особистого користування), без урахування обставин щодо місця його постійного проживання в державі Ізраїль, місто Бать-Ям, та, що на момент ввезення автомобіля на митну територію України у його паспорті громадянина України для виїзду за кордон були відсутні будь-які відмітки про зняття його з постійного консульського обліку в Посольстві України в державі Ізраїль.

Верховний суд відмов позивачу у задоволенні касаційної скарги і зазначив наступне: Оскільки при ввезенні автомобіля на митну територію України позивач для підтвердження свого права на спрощений митний режим як нерезидента пред'явив паспорт громадянина України для виїзду за кордон із записом, який засвідчував перебування його на постійному консульському обліку і достовірність якого за результатами митного контролю була спростована, а позивач не надав інших доказів на підтвердження свого статусу як нерезидента станом на дату ввезення автомобіля, контролюючий орган правомірно у відповідності з частиною третьою статті 380 МК України визначив позивачу суми грошових зобов'язань з митних платежів згідно з нормами ПК України. Та обставина, що позивач в запереченнях на акт перевірки повідомив, що він отримав паспорт громадянина держави Ізраїль, обґрунтовано не була взята контролюючим органом до уваги як така, що не може вплинути на прийняття рішення, оскільки од-

не лише перебування у громадянстві іншої держави не підтверджує статус особи як нерезидента.¹⁸

Іншою цікавою справою є справа № 461/6524/16-а за позовом ОСОБА_2 до Львівської митниці ДФС про визнання протиправною та скасування постанови в справі про порушення митних правил. Під час обґрунтування своїх позовних вимог, позивач стверджував, що він є громадянином Республіки Польща, яка є місцем його постійного проживання, з огляду на що він являється громадянином-нерезидентом в розумінні п. п. в) п. 33 ст. 4 МК. Наголошує, що сукупність вищенаведених обставин надають йому право тимчасово ввозити на митну територію України транспортні засоби особистого користування на строк до одного року в порядку ч. 1 ст. 380 МК. Відтак, вважає, що жодних строків тимчасового ввезення (перебування) транспортних засобів на митну територію України ним не порушено, позаяк Постанова прийнята без належних до того підстав та підлягає скасуванню.

Верховний Суд, залишаючи касаційну скаргу позивача, стверджує наступне. Позивач протягом 2015 року перебував разом із автомобілем на території України протягом цілого календарного року, здійснивши лише виїзд за межі території України 13.04.2015, та в цей самий день в'їзд на територію України, на якій перебував до кінця 2015 року. Протягом 2016 року в період до 04.09.2016 (до часу винесення оскаржуваної постанови) позивач перебував разом із автомобілем на території України протягом 235 днів, що є більшим від 183 днів, які у відповідності до положень статті 14 Податкового кодексу України є необхідними для визнання фізичної особи резидентом.

Підсумувавши викладене, суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку, що позивач перебуває на території України у правовому статусі фізичної особи-резидента, відтак не є особою, яка в розумінні вимог статті 380 МК

¹⁸ Постанова Верховного суду від 09.07.2019 у справі № 1840/2871/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/83243805>

України може ввезти транспортний засіб у режимі "тимчасове ввезення" строком до одного року.¹⁹

iv. Проблеми під час тлумачення питання щодо життєвих інтересів фізичної особи.

У справі № 2а-5699/11/1370, Товариство з обмеженою відповідальністю "Діскавері бурове обладнання (Україна)" до Державної податкової інспекції у Стрийському районі Львівської звернулося до суду з позовом до Державної податкової інспекції у Стрийському районі Львівської області, правонаступником якої є Стрийська об'єднана державна податкова інспекція Головного Управління Міндоходів у Львівській області (про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення).

Суть спору полягала в тому, що на думку відповідача, позивач при здійсненні виплат іноземним громадянам, неправомірно застосував ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 15 % замість ставки податку у розмірі 30 %. Таким чином, контролюючий орган виніс податкове повідомлення рішення.

В свою чергу, позивач довів, що працівників-іноземців необхідно було вважати резидентами України, оскільки вони мали центр життєвих інтересів в Україні, що підтверджувалося дозволом на працевлаштування, посвідкою на тимчасове проживання, трудовим контрактом, наказом про прийом на роботу, договором оренди житла, табелями обліку робочого часу.

Постановою Львівського окружного адміністративного суду від 13.01.2012 позов був задоволений повністю. Ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду від 13.06.2013 суд залишив постанову суду першої інстанції без змін.

Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 29.10.2014 року Касаційну скаргу відповідача залишив без задоволення та залишив рішення судів нижчих інстанцій без змін. Крім того, Вищий адміністративний суд України зазначив, що посилення податкового органу на те, що факт неподання фізични-

¹⁹ Постанова Верховного суду від 15.01.2019 у справі № 461/6524/16-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/79266131>

ми особами іноземцями до 1 квітня 2010 року декларацій про доходи, які передбачені для резидентів України, є підтвердженням того, що дані особи не обрали статусу резидентів, а також посилення на те, що позивач самостійно підтвердив статус нерезидентів України, застосувавши з січня 2010 року ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 30 % як для нерезидентів, є лише припущеннями, а не фактичними даними, а тому доречно не були взяті до уваги судами попередніх інстанцій. Обов'язок подання податкових декларацій покладено на самих фізичних осіб. Тому неподання таких декларацій не може створювати жодних зобов'язань для підприємства.²⁰

До схожого висновку також суд також дійшов в ухвалі від 04.03.2014 у справі № 2а-7364/11/2670²¹.

У справі № 127/20176/16-ц, ОСОБА_1 звернувся до суду із заявою про встановлення факту, що має юридичне значення. В своїй заяві, ОСОБА_1 посилався на те, що він є громадянином США, постійно проживає на території США, має там постійне місце роботи, а саме здійснює підприємницьку діяльність. Часто перебуває на території України, має посвідку на постійне проживання та зареєстровану адресу, однак має більш тісні особисті та економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в США, а відтак, в силу вимог Податкового кодексу України вважається нерезидентом

Верховний Суд в Постанові від 19.06.2019 дійшов висновку про те, що рішення судів попередніх інстанцій підлягають скасуванню, а провадження у справі - закриттю, оскільки вимога про встановлення факту набуття статусу громадянина-нерезидента не може розглядатися у судовому порядку безвідносно до дій заінтересованих осіб щодо конкретних прав, свобод та інтересів заявника. Вказаний факт може бути встановлений судом, зокрема під час розгляду справ щодо оподаткування доходів заявника чи порушення ним митних правил,

²⁰ Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.10.2014 у справі № 2а-5699/11/1370 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/41452611>

²¹ Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.03.2014 у справі № 2а-7364/11/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/37770047>

а не в окремому чи позовному провадженні за правилами цивільного судочинства.²²

Висновки до Розділу 1

Отже, подвійне юридичне оподаткування - це оподаткування одного податкового об'єкта окремого платника одним (чи аналогічним видом) податком або збором за один і той же період (податковий період). Подвійне оподаткування поділяється на внутрішнє та зовнішнє. Для подолання внутрішнього подвійного оподаткування, держава повинна прийняти закони, які будуть запобігати його виникненню. Якщо говорити про зовнішнє подвійне оподаткування, то для його подолання необхідно співпрацювати з іншими державами. До найбільш дієвих методів уникнення такого оподаткування можна віднести наступні:

- Визначення принципів оподаткування, тобто оподаткування платника податків по принципу територіальності, резидентства або застосування цих принципів в комбінації;
- Прийняття державою внутрішніх законодавчих актів, які будуть перешкоджати виникненню такої проблеми (до прикладу, використовувати системи податкового кредиту та залік податків);
- Підписання міжнародних податкових угод, які направлені на врегулювання виникнення подвійного оподаткування.

Щодо питання визначення статус резидента, то варто вказати що воно регулюється п. 14.1.213 статті 14 ПКУ. Для визначення статусу фізичної особи, необхідно виокремити наступні ознаки:

- Особа повинна мати місце постійного проживання в Україні (ключова ознака);
- Особа повинна мати центр життєвих інтересів в Україні.;
- Особа повинна перебувати на території України більше ніж 183 дні.

²² Постанова Верховного Суду від 19.06.2019 у справі № 127/20176/16-ц [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/82542005>

Крім того, в судовій практиці існують безліч спорів, які стосуються визначення резиденства фізичної особи. До прикладу, суд вказав, що під час визначення статусу резидента необхідно не лише всебічно враховувати тлумачення терміну «резидент», а також застосовувати двосторонні угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування. Також суд звертає увагу, що законодавство України встановлює, що порядок визначення резиденства, при цьому порядок втрати цього статусу – відсутній. Суд знову наголосив, що факт перебування в громадянстві іншої держави не підтверджує статус особи як нерезидента, а також вказав, що відноситься до життєвих інтересів фізичної особи.

РОЗДІЛ 2

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПЛАНУ ПРОТИДІЇ BEPS ЯК СПОСІБ БОРОТЬБИ З АГРЕСИВНИМ ПОДАТКОВИМ ПЛАНУВАННЯМ

2.1. Поняття, призначення та структура плану BEPS

Дуже довгий час безліч країн світу стикалися з проблемою щодо сплати податків, у зв'язку з тим, що вже існуючі принципи міжнародного та національного оподаткування мали багато невідповідностей. Це означає те, що правила, які існували довгий час давали можливість для бізнесу спекулювати податковими ставками, режимами та статусами в різних країнах. Тому Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) розробила рекомендації щодо боротьби з ухилянням від оподаткування – План протидії BEPS.²³

BEPS (Ерозія бази та зміщення прибутку) відносяться до стратегій податкового планування, що використовуються міжнародними підприємствами, які використовують прогалини та невідповідності в податковому законодавстві для уникнення сплати податків. Це підриває будь-які принципи справедливості і цілісності податкових систем, оскільки підприємства, що працюють на міжнародному рівні, можуть використовувати BEPS для отримання конкурентної переваги перед підприємствами, що працюють на внутрішньому ринку. Крім того, коли платники податків бачать, що транснаціональні корпорації законно ухиляються від сплати податку на прибуток, це може призвести до того, що вони будуть також уникати від добровільної сплати податків.²⁴

За оцінками ОЕСР, втрати бюджетів країн світу від агресивного податкового планування, що ґрунтується на розмиванні бази оподаткування і переміщенні прибутків за кордон (BEPS), щороку сягають 100 — 240 млрд дол. США, або 4 — 10 % сукупних надходжень прибутку від податку

²³ 1 січня Україна приєднується до Плану BEPS по боротьбі з ухилянням від оподаткування [Електронний ресурс]. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.kmu.gov.ua/news/249514846>.

²⁴ What is BEPS? [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

на прибуток підприємств. При цьому бюджети країн, що розвиваються, втрачають більше, аніж бюджети розвинених країн.²⁵

План протидії BEPS був схвалений у вересні 2013 року лідерами G20. Розробка цього амбітного та всебічного Плану дій була здійснена разом з членами ОЕСР. На основі цього Плану, країни-члени ОЕСР та G20 розробили та узгодили на рівних умовах комплексний пакет заходів лише за два роки. Фінальний звіт щодо застосування цих правил, згрупований ОЕСР у 15 основних кроків, оприлюднений у жовтні 2015 року. Його метою є забезпечення оподаткування прибутку в тій країні, де компанія-платник податку здійснює економічну діяльність. Ці заходи були розроблені для впровадження на національному рівні та через положення податкових договорів узгоджено, дотримуючись принципів цільового моніторингу та підвищеної прозорості.

У січні 2017 року, ОЕСР було випущено Короткий інформаційний збірник щодо суті BEPS (Background Brief Inclusive Framework on BEPS).²⁶

Пакет Плану протидії BEPS складається із звітів про 15 Дій (кроків) та визначає різноманітні заходи, починаючи від нових мінімальних стандартів, перегляд існуючих стандартів, а також загальні підходи, які сприятимуть конвергенції національних практик та керівництво на основі кращих практик. Зокрема, були узгоджені чотири мінімальні стандарти для вирішення проблем в тих випадках, коли бездіяльність одних країн або юрисдикцій призвело б до негативних наслідків (включаючи несприятливий вплив конкурентоспроможності) для інших. Їх послідовні впровадження дозволить країнам захистити свою оподатковувану базу.²⁷

Існує кілька методів та способів класифікації Кроків Плану протидії BEPS.

²⁵ План дій BEPS в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>.

²⁶ BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS [Електронний ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

²⁷ BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS [Електронний ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

I. Класифікація Кроків BEPS відповідно до цілей.

План протидії BEPS був підготовлений та розроблений в рамках трьох «фундаментальних стовпів»:

1. Перший Стовп «Узгодженість» полягає у введенні узгодженості у внутрішні правила, що мають вплив на транскордонну діяльність. Міжнародна узгодженість потрібна для того, щоб доповнити вже існуючі стандарти проти запобігають подвійному оподаткуванню, новим набором стандартів, розроблених для уникнення подвійного оподаткування. Сюди відносяться Крок 2, Крок 3, Крок 4 та Крок 5.

2. Другий Стовп «Сутність». Цей стовп полягає в тому, що сучасні податкові правила повинні бути змінені для того щоб узгодити податок із сутністю. Справа в тому, що існуючі податкові договори, а також правила трансферного ціноутворення, в деяких випадках, сприяють відокремленню оподаткованого прибутку від діяльності, що створює вартість. Внутрішні та міжнародні податкові правила повинні стосуватися як доходу, так і економічної діяльності, яка його породжує. Недоліки у сфері трансфертного ціноутворення повинні бути виправлені в рамках уже існуючої системи. Сюди відносяться Крок 6. Крок 7 та Кроки 8-10.

3. Третій Стовп «Прозорість». Для оцінки впливу та масштабів BEPS необхідно досягнути більшої прозорості та покращених даних. Встановлення обов'язку для платників податків надавати звітність щодо їхніх агресивних механізмів податкового планування та правил щодо документації щодо трансфертного ціноутворення допоможе урядам визначити сфери ризику та зосередити свої стратегії аудит. А підвищення ефективності механізмів вирішення спорів забезпечить підприємствам більшу визначеність та передбачуваність.²⁸ Сюди відносяться Крок 11, Крок 12, Крок 13 та Крок 14 Плану протидії BEPS

²⁸ Taxing Multinational Enterprises BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS) [Електронний ресурс] // ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT Policy Brief. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: https://www.uscib.org/docs/policy_brief_beps.pdf.

II. Класифікація Плану протидії BEPS за п'ятьма типами результатів з різними статусами ²⁹:

Типи результату	Дії відповідно до плану протидії BEPS
<p>Мінімальні стандарти були узгоджені, особливо, для боротьби з проблемами у випадках, коли відсутність дій деяких країн призвела би до негативних наслідків для інших країн. Вони є основою реалізації BEPS. Моніторинг включатиме оцінку дотримання мінімальних стандартів у формі періодичного та публічного звіту щодо того, що країни зробили для реалізації цих результатів BEPS</p>	<p>Дія № 5 Боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування;</p> <p>Дія № 6 Запобігання наданню податкових пільг у міждержавних угодах</p> <p>Дія № 13 Перегляд підходу до звітів щодо трансфертного ціноутворення</p> <p>Дія № 14. Механізм вирішення конфліктів;</p>
<p>Загальні підходи сприятимуть конвергенції національних практик. Очікується, що з часом, при реалізації цих дій, погляди країн зближаться. Рекомендації з розробки національних правил і модельних положень угоди були узгоджені разом з детальними коментарями щодо їх втілення. У майбутньому загальні підходи можуть стати мінімальними стандартами</p>	<p>Дія № 2 Нейтралізація ефектів невідповідностей у підходах до оподаткування</p> <p>Дія № 4 Запобігання розмиванню податкової бази шляхом віднесення процентних платежів до складу витрат</p>
<p>З посиленням міжнародних стандар-</p>	<p>Дія № 7. Штучне уникнення статусу</p>

²⁹ Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) [Електронний ресурс] // Міністерство Фінансів України – Режим доступу до ресурсу: https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf.

<p>тiв iснуючi стандарти оновилися i стали бiльш ефективними для лiквiдацiї подвiйного оподаткування та припинення зловживань. Це обумовлює набiр узгоджених настанов, якi вiдображають загальне розумiння та тлумачення положень на пiдставi Модельних податкових конвенцiй ОЕСР та ООН. У цих сферах потрiбне допрацювання, яке дозволить СФА, за необхідностi, надати додатковi роз'яснення нового формулювання угоди та настанов, впроваджених у звiтах щодо Заходу 7 та Заходах 8-10. Це призведе до оновлення Модельної податкової конвенцiї ОЕСР та Рекомендацiй ОЕСР щодо трансфертного цiноутворення для мультинацiональних корпорацiй та податкових адмiнiстрацiй.</p>	<p>постiйного представництва; Дiя № 8. Трансфертне цiноутворення: нематерiальнi активи; Дiя № 9. Трансфертне цiноутворення: ризики i капiтал; Дiя № 10. Трансфертне цiноутворення: операцiї з пiдвищеним ризиком;</p>
<p>Передовi практики - були розробленi для пiдтримки країн, що мають намир посилювати своє нацiональне законодавство у певних сферах. Пiдхiд передових практик не є обов'язковим, навiть для країн-учасниць ОЕСР, проте вiдображає домовленiсть мiж учасницями, втiлення якої планується на практицi. Країна може доповнити цей пiдхiд iншими правилами.</p>	<p>Дiя № 3 Посилення правил щодо контрольованих закордонних компанiй; Дiя № 12. Обов'язкове розкриття iнформацiї про використання схем агресивного податкового планування;</p>

<p>Аналітичні звіти були випущені, при-зводячи до подальших робіт з моніторингу та реалізації. Розвиток зусиль в рамках Кроку 1 та Кроку 11 вимагати-ме моніторингу одночасно з перегово-рами щодо розробки багатосторонньо-го інструменту (відповідно до Кроку 15)</p>	<p>Дія № 1. Вирішення податкових проблем цифрової економіки</p> <p>Дія № 11. покращення аналізу да-них;</p> <p>Дія № 15. впровадження багатосто-роннього інструменту – MLI (Multilateral Instrument).</p>
--	---

Отже, тепер розглянемо основні 15 Дій Плану протидії BEPS.

Дія № 1. Вирішення податкових проблем цифрової економіки.

Вирішення податкових проблем, спричинених цифровізацією, в даний час є головним пріоритетом Програми розширеного співробітництва OECD / G20 і є ключовою сферою діяльності Проекту BEPS з моменту його створення. Ця робота дала кілька важливих результатів, що охоплюють як прямі, так і непрямі податкові питання.

Конкретні пропозиції щодо вирішення цієї проблеми можна знайти в Програмі роботи (PoW):

Перший стовп - Перерозподіл податкових прав:

- Вирішує питання про присутність у бізнесі та діяльність без фізич-ної присутності;
- Визначить, де слід сплачувати податок і на якій підставі;
- Визначатиме, яку частину прибутку можна або потрібно оподатко-вувати в юрисдикціях, де розташовані клієнти та / або користувачі.

Другий стовп - Глобальний механізм захисту бази від ерозії:

- Допоможе зупинити переведення прибутків у низькоподаткову юрисдикцію;
- Забезпечить мінімальний рівень податку, який сплачують Багатонаціональні підприємства (MNE);
- Вирівнює умови між традиційними та цифровими компаніями.

ОЕСР також надає підтримку країнам, що розвиваються, у цій роботі через низку регіональних заходів з цифровізації, що проводяться у партнерстві з регіональними організаціями та банками розвитку.³⁰

Дія № 2. Нейтралізація ефектів невідповідностей у підходах до оподаткування.

Гібридні механізми невідповідностей використовуються в агресивному податковому плануванні для використання відмінностей у податковому режимі суб'єкта господарювання або інструменту згідно із законодавством двох або більше податкових юрисдикцій для досягнення подвійного неоподаткування, включаючи довгострокову відстрочку оподаткування.

Дія 2 направлена на подолання таких невідповідностей. Рекомендації ОЕСР мають форму «пов'язаних правил», які мають бути прийняті в рамках національного законодавства: первинне правило необхідно застосовувати, коли виникають невідповідність, і, вторинне або захисне правило, застосовувати в обставинах, коли первинне правило не застосовується (як правило, до податкових доходів).³¹

Дія № 3. Посилення правил щодо контрольованих закордонних компаній.

Рекомендації Дії 3 окреслюють підходи щодо віднесення певних категорій доходів іноземних компаній до акціонерів, щоб протистояти офшорним структурам.

³⁰ Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

³¹ BEPS Action 2: Hybrid mismatch arrangements [Електронний ресурс] // Deloitte – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/tax/Action%20-%20hybrid%20mismatchabHL.pdf>.

Правила контрольованої іноземних компанії (КІК) є так званою відповіддю на ризик того, що платники податків можуть перевести доходи в іноземну компанію, яка контролюється таким платником податків, таким чином таким чином позбавити країну свого резиденства податкової бази. Без таких правил КІК отримують можливості для перерозподілу прибутку та довгострокового відстрочення оподаткування.³²

Дія № 4. Запобігання розмиванню податкової бази шляхом віднесення процентних платежів до складу витрат.

Одна з головних проблем, яка стала поштовхом для запровадження цієї дії полягає в тому, що транснаціональні групи можуть досягти сприятливих податкових результатів шляхом коригування суми боргу у суб'єкта господарювання групи.

Дія 4 спрямована на зменшення ерозії бази за рахунок відрахування відсотків та інших фінансових платежів. Ця дія включає три елементи: правило фіксованого коефіцієнта, засноване на співвідношенні чистого відсотка / ЕБІТДА; правило співвідношення груп, яке може дозволити суб'єкту господарювання відняти більше процентних витрат залежно від відносного чистого співвідношення процентів / ЕБІТДА групи в цілому; та цільові правила для вирішення конкретних ризиків.³³

Дія № 5. Боротьба з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування.

Основна проблема, яку має вирішити Дія № 5 Плану BEPS, – це пільгові правила оподаткування, які застосовуються в деяких країнах (в тому числі офшорах) до холдингів й штаб-квартир міжнародних корпорацій, до доходів від фінансування й лізингу, судноплавства, страхової та банківської діяльності, та до доходів від об'єктів інтелектуальної власності. Ті податкові режими, що ви-

³² Action 3 Controlled Foreign Company [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>.

³³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments Action 4 [Електронний ресурс] // Inclusive Framework On BEPS. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264268333-en.pdf?expires=1599664390&id=id&accname=guest&checksum=09C2C4428F94884ECBE65A72260E3510>.

знані шкідливими, повинні бути анульовані або суттєво трансформовані не пізніше 30 червня 2021 року.

Відсутність вимог щодо наявності економічної бізнес-присутності та здійснення значущої бізнес-діяльності є основним катализатором зловживання і фактором шкідливості пільгового режиму.³⁴

Дія № 6. «Запобігання наданню податкових пільг у міждержавних угодах (податкових конвенціях)» була розроблена з метою запобігання та боротьби з "податковим шоппінгом" – таким типом зловживання податковими конвенціями, при якому використовуються посередницькі компанії, що фактично не здійснюють ніякої реальної господарської діяльності, не несуть ніяких комерційних ризиків, а додаються у бізнес-модель як проміжна ланка лише з метою отримання податкових пільг, що передбачені конвенцією про уникнення подвійного оподаткування. З метою протидії таким зловживанням, було розроблено два підходи тест основної мети ("Principal Purpose Test" – PPT) і тест обмеження вигід ("Simplified Limitation on Benefits Provision" – S-LOB).³⁵

Дія № 7. Штучне уникнення статусу постійного представництва.

Податкові договори, як правило, передбачають, що прибуток від підприємницької діяльності іноземного підприємства оподатковується в юрисдикції якщо підприємство здійснює підприємницьку діяльність в цій Державі через розташоване в ній постійне представництво. Таким чином, визначення постійного представництва, включене до податкових договорів, має вирішальне значення для визначення того, чи має нерезидент платити податок на прибуток в іншій юрисдикції.

План дій BEPS передбачав перегляд цього визначення, щоб запобігти використанню певних загальних стратегій уникнення сплати податків, які використовуються з метою обходу визначення постійного представництва.

³⁴ Кузнечікова. О. На що слід звернути увагу у світлі BEPS і в умовах деофшоризації [Електронний ресурс] / Кузнечікова. О. // Юрист & Закон – Режим доступу до ресурсу: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011457.

³⁵ Action 6 Prevention of tax treaty abuse [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>.

Найбільш поширено була практика під час якої, платників податків замість того щоб діяти через дочірні компанії, які традиційно діяли як дистриб'ютори, укладали договори комісії, та в результаті переміщали прибуток за межі юрисдикції, де відбувалися продажі без суттєвої зміни функцій, що виконуються в цій юрисдикції.

Дія 7 плану протидії BEPS пропонує кілька змін до визначення постійного представництва в Модельній конвенції ОЕСР з метою протидії BEPS:

- зміни пов'язані з протидією посередницької діяльності, яка має регулярний і характер і пов'язана з виконання основних функцій іноземної компанії;
- зміни, що обмежують застосування низки винятків із визначення постійного представництва до видів діяльності, що мають підготовчий або допоміжний характер, і забезпечать неможливість скористатися цими винятками;
- зміни, спрямовані на вирішення ситуацій, коли платники податків обходять виключення, що застосовується до будівельних майданчиків, шляхом розділення контрактів між тісно пов'язаними підприємствами.³⁶

Дія 8-10 Трансферне ціноутворення.

Правила трансфертного ціноутворення, які використовуються для цілей оподаткування, стосуються визначення умов, включаючи ціну, для операцій всередині групи Багатонаціонального підприємства (MNE), що призводять до розподілу прибутку компаніям, що входять до групи в різних країнах. У зв'язку з цим, виходячи з принципу "витягнутої руки", операції між асоційованими підприємствами повинні оцінюватися так, як ніби підприємства були незалежними, працювали на відстані витягнутої руки і здійснювали подібні операції за подібних умов та економічних обставин.

У зв'язку з цим робота в рамках Дій 8-10 спрямована на узгодження результатів трансфертного ціноутворення за допомогою створенням вартості групи MNE. Іншими словами, вказівки, надані в рамках Дій 8-10, містять на-

³⁶ Action 7 Permanent establishment status [Електронний ресурс] // ОЕСР – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>.

станови щодо визначення результатів трансфертного ціноутворення відповідно до фактичної поведінки пов'язаних сторін у контексті договірних умов угоди. Ці та інші зміни зменшують стимул для MNE перекладати доходи на "каси" - компанії, що мають невелику кількість працівників, якщо вони взагалі їх мають, незначну чи відсутність економічної діяльності, які прагнуть скористатися юрисдикціями з низьким рівнем оподаткування або відсутністю оподаткування.

Звіт містить зміни до Керівних принципів трансфертного ціноутворення ОЕСР які направлені на узгодження результатів трансфертного ціноутворення зі створенням вартості. Переглянуті інструкції зосереджується на наступних трьох ключових сферах.

- Дія 8 – Нематеріальні активи - стосується питань трансфертного ціноутворення, пов'язаних з контрольованими операціями, пов'язаними з нематеріальними активами, оскільки нематеріальні активи за визначенням є мобільними, і їх часто важко оцінити. Неправильний розподіл прибутку, отриманого через нематеріальні активи, суттєво сприяв ерозії бази та зміщення прибутку.

- Дія 9 - Ризики і капітал - робота в рамках Дії 9 розглядає розподіл ризиків за контрактом та наслідки розподілу цих ризиків, які можуть не відповідати фактично здійсненій діяльності.

- Дія 10 – Операції з підвищеним ризиком - фокусується на інших сферах підвищеного ризику, включаючи сферу вирішення питань розподілу прибутку в результаті контрольованих операцій, які не є комерційно раціональними, сферу спрямованості на використання методів трансфертного ціноутворення та використання певних видів платежів між членами групи, які ведуть до знищення бази оподаткування за відсутності узгодження зі створенням вартості.³⁷

Дія № 11. Покращення аналізу даних.

В рамках Дії 11 Програми розширеного співробітництва (inclusive framework) були розроблені нові та вдосконалені аналітичні інструменти, які

³⁷ Action 8-10 Transfer Pricing [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>.

можуть допомогти у вимірюванні та моніторингу фіскальних та економічних наслідків, що виникають під час ухилення від сплати податків та наслідків впровадження заходів BEPS.

Вимірювання впливу та масштабу діяльності BEPS, а також ефекту від впровадження заходів BEPS є важливими компонентами поточної роботи Програми розширеного співробітництва OECD G20 щодо BEPS. Таке вимірювання та моніторинг необхідні для інформування як політиків, так і платників податків про ефективність заходів BEPS та про те, наскільки проблеми BEPS продовжують існувати.³⁸

Дія № 12. Обов'язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування.

Для кожної юрисдикції важливо своєчасно отримувати інформацію про дотримання податкового законодавства та політичні ризики, спричинені агресивним податковим плануванням. Відсутність своєчасної, всебічної та відповідної інформації про агресивні стратегії податкового планування є однією з головних проблем, з якими стикаються податкові органи у всьому світі. Ця інформація є важливою для того, щоб уряди могли швидко реагувати на податкові ризики шляхом обґрунтованої оцінки ризиків, аудитів або змін до законодавства чи нормативних актів.

Дія 12 містить рекомендації щодо розробки правил обов'язкового розкриття інформації для агресивних схем податкового планування, беручи до уваги адміністративні витрати та витрати необхідні для дотримання вимог податкових органів та бізнесу та спираючись на досвід країн, які запровадили такі правила.³⁹

Дія № 13. Перегляд підходу до звітів щодо трансфертного ціноутворення.

³⁸ Action 11 BEPS data analysis [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>.

³⁹ Action 12 Mandatory Disclosure Rules [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>.

Відповідно до Дії 13 BEPS всі великі Багатонаціональні підприємства (MNE) повинні підготувати звіт по країні (країна-за-країною) із сукупними даними про глобальний розподіл доходів, прибутку, сплачених податків та економічної діяльності серед податкових юрисдикцій, в яких вони функціонують. Цей звіт надається податковим органам у цих юрисдикціях для використання щодо трансфертного ціноутворення високого рівня та для оцінки ризиків BEPS.⁴⁰

Дія № 14. Механізм вирішення конфліктів (порядок взаємного погодження).

Крок 14, що відноситься до пакету мінімальних стандартів BEPS, спрямований на покращення вирішення податкових спорів, що виникають між різними юрисдикціями. Більшість податкових угод, що були укладені між країнами, містять застереження про механізм вирішення конфліктів. У статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР встановлений незалежний порядок вирішення розбіжностей щодо тлумачення або застосування Конвенції. Цей механізм має фундаментальне значення для забезпечення правильного оподаткування платників податків, які мають право на використання вигод від податкових угод.

Незважаючи на існування цього положення в податкових угодах, необхідні подальші зусилля для забезпечення доступу до механізму вирішення конфліктів та вирішення такі справи у розумні строки та забезпечення швидкого впровадження.

Дія 14 складається з 21 елементу та 12 найкращих практик, які оцінюють правову та адміністративну базу юрисдикції у наступних чотирьох ключових сферах:

- запобігання спорам;
- наявність та доступ до MAP (Процедура взаємного погодження);
- вирішення справ про MAP;

⁴⁰ Action 13 Country-by-Country Reporting [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

– виконання угод про МАР.⁴¹

Дія № 15. Впровадження багатостороннього інструменту – Конвенції MLI (Multilateral Instrument).

Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування ("Багатосторонній інструмент" або "Конвенція MLI") дозволяє урядам синхронізовано та ефективно змінювати існуючі двосторонні податкові договори для реалізації заходів податкового договору, розроблених під час BEPS Проект, без необхідності витратити ресурси на переговори щодо кожного двостороннього договору.

Крім того, Конвенція MLI є гнучким способом дотримання мінімальних стандартів BEPS щодо зловживання договорами та вирішення суперечок. Конвенція дає можливість залишити за собою право не застосовувати положення, які не відображають мінімальний стандарт BEPS, з можливістю прийняти рішення пізніше. Також вона є ясним і прозорим інструментом, таким чином сторони, що застосовують Конвенцію MLI – рівні в своїх правах та обов'язках.⁴²

2.2. Імплементация Плану протидії BEPS в Україні

Процес підготовки запровадження Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування і переміщенням прибутків за кордон (BEPS) (надалі – План протидії BEPS), для України розпочався ще у 2016 році. З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Inclusive Framework on BEPS, програми розширеного співробітництва з питань імплементации плану протидії практикам BEPS.⁴³ В рамках приєднання, Україна зобов'язується імплементувати мінімальний стандарт Плану, що включає Крок 5, Крок 6, Крок 13 та Крок 14. Крім того, Україна вирішила не зупинятися лише на цьому. Так, на форумі з міжнародного подат-

⁴¹ Action 14 Mutual Agreement Procedure [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.

⁴² Information Brochure: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>.

⁴³ План дій BEPS в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/#faq>.

кового співробітництва, який проводився 01.11.2018 році за участю представників OECD, було зазначено, що Україна взялася запроваджувати весь пакет BEPS, однак до потреб самої країни. Тобто, Україна аналізує весь пакет, і, наприклад, якщо в Україні відсутні гібридні транскордонні схеми, то Дію 2 не потрібно впроваджувати.

Для виконання і імплементації плану протидії BEPS, Україна підписала та ратифікувала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, а також прийняла Закон України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (надалі - Закон 466-IX), якими і вносилися основні зміни в ПКУ.

2.2.1. Підписання та ратифікації Конвенції MLI

В рамках втілення Плану протидії BEPS, 23.07.2018 року, Україна підписала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (надалі по тексту - Конвенція MLI), ратифікація Конвенції MLI відбулася 28.02.2019 р. Підписуючи Конвенцію MLI, Уряд України вказував на те, що це один із кроків на шляху до втілення Плану протидії BEPS. Ратифікуючи Конвенцію MLI, Україна автоматично виконує Крок 15 Плану протидії BEPS, який звучить як Впровадження багатостороннього інструменту – MLI (Multilateral Instrument).

Конвенція MLI націлена на імплементацію певних положень Плану протидії BEPS шляхом автоматичного внесення змін до конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, які підпадають під дію Конвенції MLI.⁴⁴ В Конвенції MLI закладено відразу 4 Дії Плану протидії BEPS, а саме документ дозво-

⁴⁴ Сидоренко Д. Менше 30 днів до старту BEPS: як підготуватися вже зараз? [Електронний ресурс] / Д. Сидоренко // Юридична газета. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://yur-gazeta.com/golovna/menshe-30-dniv-do-startu-beps-yak-pidgotuvatisya-vzhe-zaraz.html> .

ляє боротися з проблемою «Гібридних невідповідностей» – використання гібридних схем ухилення від оподаткування (Дія 2 Плану протидії BEPS); документ вирішує проблему зловживання договорами про уникнення подвійного оподаткування (Дія 6 Плану протидії BEPS); документ перешкоджає штучному уникненню статусу постійного представництва (Дія 7 Плану протидії BEPS); документ регламентує механізм вирішення податкових спорів (Дія 14 Плану протидії BEPS).⁴⁵

В рамках виконання Плану BEPS Конвенція MLI покликана:

- розв'язувати питання застосування певних гібридних схем зменшення податкового навантаження;
- попереджати зловживання положеннями угод;
- розв'язувати проблеми штучного уникнення статусу постійного представництва й удосконалити процедуру вирішення спорів.⁴⁶

Підписанти та Сторони, які приєдналися до Конвенції MLI, повинні визначити, які з підписаних податкових угод вони бажають змінити за допомогою Конвенції MLI, та які з положень вони бажають застосувати. Після цього, кожна країна-учасниця Конвенції MLI подає повідомлення ОЕСР, так звану «MLI Position» – документ, що містить перелік угод про уникнення подвійного оподаткування, до яких країна бажає застосовувати положення Конвенції MLI; інформація про MLI Position розміщена на сайті <https://oe.cd>. ОЕСР, в цьому випадку, виступає депозитарієм повідомлень країн щодо застосування положень Конвенції MLI. Як тільки податкова угода була відображена двома Сторонами, вона стає такою, яка охоплюється Конвенцією MLI.⁴⁷ Положення, вибране країною, не вплине на податкову угоду, якщо інша країна (сторона тієї ж податкової угоди) не обрала аналогічний варіант серед усіх, запропонованих Багатос-

⁴⁵ В УКРАЇНІ ЗАПРАЦЮЄ MLI-КОНВЕНЦІЯ: ДО ЧОГО ГОТУВАТИСЬ? [Електронний ресурс]. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://icg-seminar.com.ua/1912/?lang=uk>.

⁴⁶ Черноштан А. Що таке Конвенція MLI та яка мета її розвитку? [Електронний ресурс] / А. Черноштан // Вісник МСФЗ. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001893.

⁴⁷ Information Brochure: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>.

торонньою конвенцією. Позиції країн-сторін податкової угоди повинні співпадати щодо кожної конкретної зміни, аби вона могла бути застосовна до такої податкової угоди. При цьому Сторони зобов'язані автоматично внести до своїх податкових угод «мінімальний стандарт» змін, який включає Дію 6 «Запобігання зловживанню положеннями податкових договорів» та Дію 14 «Удосконалення процедури вирішення спорів» плану BEPS.⁴⁸

Конвенція MLI, насправді, це дуже гнучкий інструмент, який дозволяє вносити зміни в КУПО відповідно до юрисдикційних особливостей Договірних країн з дотриманням мінімальних стандартів BEPS. Так, Конвенція MLI дозволяє сторонам залишати за собою право не застосовувати положення, які не відносяться до мінімального стандарту BEPS, з можливістю застосувати такі положення BEPS у майбутньому, і навпаки, разом з мінімальним стандартом BEPS, сторони можуть застосовувати додаткові та альтернативні положення BEPS.⁴⁹ До підписання, Договірні держави повинні проаналізувати вже попередньо укладені податкові угоди і визначити як саме Конвенція MLI вплине та змінить їхні податкові угоди.

До прикладу, Україна залишила за собою право не застосовувати деякі статті Конвенції MLI до своїх договорів в повному обсязі, до них відносяться:

- Стаття 3 «Фіскально-прозорі особи»;
- Стаття 4 «Особи, які є резидентами двох юрисдикцій»;
- Стаття 5 «Застосування методів усунення подвійного оподаткування»;
- Стаття 8 «Операції з переказу дивідендів»;
- Стаття 11 «Застосування договорів про оподаткування для обмеження прав Сторони щодо оподаткування своїх резидентів»;
- Стаття 17 «Відповідні коригування»⁵⁰

⁴⁸ Сибирякова М. Тестуємо міжнародні структури на стійкість або до чого готуватись бізнесу у зв'язку з MLI [Електронний ресурс] / М. Сибирякова // Deloitte. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/multilateral-convention-tax-treaty>.

⁴⁹ Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI) [Електронний ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf>.

⁵⁰ В УКРАЇНІ ЗАПРАЦЮЄ МЛІ-КОНВЕНЦІЯ: ДО ЧОГО ГОТУВАТИСЬ? [Електронний ресурс]. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://icg-seminar.com.ua/1912/?lang=uk>.

08.08.2019 р. Україна вже повідомила депозитарій ОЕСР про внесення змін до 76 угод про уникнення подвійного оподаткування та включила низку застережень щодо залишення за собою права не застосовувати деякі положення Конвенції до угод про уникнення подвійного оподаткування, окрім угод, зазначених у повідомленні як такі, на які не розповсюджуються зазначені застереження.⁵¹

Україна впровадить наступні положення Багатосторонньої конвенції:

- доповнення тексту преамбули податкових угод положенням, згідно з яким передбачене такою угодою усунення подвійного оподаткування не створює можливостей для ухилення від сплати податків;
- запровадження тесту основної мети;
- внесення до угод положення про те, що оподаткування доходів від відчуження акцій і часток, вартість яких походить переважно з нерухомого майна, відбуватиметься у державі-стороні двосторонньої угоди, в якій таке майно знаходиться;
- внесення змін до опису випадків, коли виникає постійне представництво;
- визначення процедури взаємного узгодження спорів між сторонами податкової угоди.⁵²

Отже, далі більш детально розглянемо деякі зміни.

2.2.1.1. Застосування додаткової перевірки – тест основної мети як спосіб запобігання неправомірному застосуванню двосторонніх угод

Тест основної мети (скорочено РРТ, від англ. Principle Purpose Test, надалі – Тест) спрямований на запобігання агресивному податковому плануванню

⁵¹ Боксер І. Ратифікація MLI-конвенції: наслідки для України [Електронний ресурс] / І. Боксер // Юридична газета онлайн. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/ratifikaciya-mlikonvenciyi-naslidki-dlya-ukrayini.html>.

⁵² Сибирякова М. Тестуємо міжнародні структури на стійкість або до чого готуватись бізнесу у зв'язку з MLI [Електронний ресурс] / М. Сибирякова // Deloitte. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/multilateral-convention-tax-treaty.html>.

з боку багатонаціональних компаній та / або фізичних осіб.⁵³ Відповідно до статті 7 Конвенції MLI, незважаючи на будь-які положення Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, пільга, передбачена Угодою про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції, не надається стосовно виду доходу або капіталу, якщо існують підстави зробити висновок, з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин, що одержання цієї пільги було однією з основних цілей будь-яких домовленостей або операцій, які прямо або опосередковано призвели до цієї пільги, якщо не було визначено, що надання цієї пільги за цих обставин буде відповідати цілі і задачі відповідних положень Угоди про оподаткування, на яку поширюється дія цієї Конвенції. Тобто, якщо компанія створена в певній юрисдикції в основному задля користування податковими пільгами Міжнародної угоди, то держава-сторона Міжнародної угоди має право відмовити у наданні пільги.⁵⁴

Проте пільга надаватиметься у випадку, якщо її надання за наявних обставин відповідатиме цілям і завданням положень відповідної податкової угоди, на яку поширюється чинна MLI Конвенція. Загалом тестуванню підлягатимуть лише ті операції та компанії (утворення), що пов'язані або відкривають доступ до отримання пільг за податковими угодами.⁵⁵

Широке використання Тесту може полегшити податковим органам у застосуванні цього тесту для оскарження агресивних структур податкового планування без використання податкових договорів (договорів про уникнення подвійного міжнародного оподаткування). Введення Тесту може надати країнам інструмент для подолання агресивного податкового планування. Боротьба з аг-

⁵³ Irma Johanna Mosquera Valderrama. BEPS principal purpose test and customary international law [Електронний ресурс] / Irma Johanna Mosquera Valderrama // Leiden Journal of International Law. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/F38AD66044B3531CBE507CAB9AE8D2EA/S0922156520000278a.pdf/beps_principal_purpose_test_and_customary_international_law.pdf.

⁵⁴ Батухтіна Д. Суд ЄС про тест основної мети – чого чекати українському бізнесу? [Електронний ресурс] / Д. Батухтіна. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://ukraine.web2ua.com/sud-es-pro-test-osnovnoji-meti-chogo-chekati-ukrajinskomu-biznesu-6494/>.

⁵⁵ Рудинська А. Контроль на лінії: що тепер дозволено податківцям [Електронний ресурс] / А. Рудинська // integrites. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.integrites.com/uk/publications/line-control-what-is-allowed-for-taxpayers-now/>.

ресивним податковим плануванням може сприяти створенню «справедливої податкової системи», за якої компанії та фізичні особи сплачують свою «справедливу частку», а країни збирають більше доходів за державні послуги.⁵⁶

Під час вирішення чи має право платник податків застосовувати податкову пільгу, будуть застосовуватися суб'єктивний та об'єктивний елементи.

Суб'єктивний елемент означає, що контролюючий орган відмовить платнику податків у застосуванні пільг податкових угод, якщо буде доведено, що "основною метою" або "однією з головних цілей" для укладення угоди / домовленості (відповідно) було отримання податкової пільги. Це означає, що навіть якщо угода має багато основних / головних цілей, а отримання податкової пільги було однією з основних / головних цілей, угода, здійснена платником податків, задовольнить цей тест. Таким чином, забезпечуючи тестування "основної мети" або "однієї з головних цілей", ОЕСР передбачає низький поріг для визначення зловживання податковим договором.⁵⁷

Об'єктивний елемент означає, що платнику податків необхідно встановити, що отримання цієї пільги за цих обставин було б відповідно до об'єкта та мети відповідних положень Податкової угоди.⁵⁸

Схема того, як це працює наведена в Додатку 1.⁵⁹

Варто зауважити, що тягар доказу, що платник податку зловживає своїм правом на податкову пільгу лежить на контролюючому органу. Для аналізу того, чи є отримання податкової пільги «основною метою угоди», будуть братися до уваги різноманітні факти та обставини. На практиці таке положення означає,

⁵⁶ Irma Johanna Mosquera Valderrama. BEPS principal purpose test and customary international law [Електронний ресурс] / Irma Johanna Mosquera Valderrama // Leiden Journal of International Law. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/F38AD66044B3531CBE507CAB9AE8D2EA/S0922156520000278a.pdf/beps_principal_purpose_test_and_customary_international_law.pdf.

⁵⁷ Vikram Chand. The Guiding Principle and the Principal Purpose Test / Vikram Chand. // International Taxation. – 2015. – №12. – С. 484–490.

⁵⁸ Irma Mosquera Valderrama. What Does the PPT Say about Global Tax Governance? [Електронний ресурс] / Irma Mosquera Valderrama // Kluwer International Tax Blog. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: http://kluwertaxblog.com/2019/07/26/what-does-the-ppt-say-about-global-tax-governance/?doing_wp_cron=1595175857.1755781173706054687500/.

⁵⁹ Рудинська А. Контроль на лінії: що тепер дозволено податківцям [Електронний ресурс] / А. Рудинська // INTEGRITES. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.integrites.com/uk/publications/line-control-what-is-allowed-for-taxpayers-now/>.

що податкові органи звертатимуть увагу на цілі здійснення виплат за кордон (наприклад, виплата процентів українською компанією на користь іноземної компанії-кредитора) або створення іноземної компанії, на користь якої здійснюються виплати з України.⁶⁰

2.2.1.2. Постійні представництва

Як правило, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування передбачають, що прибуток іноземного підприємства оподатковується в іншій державі лише у випадку наявності в нього в цій іншій державі постійного представництва. Тому тлумачення терміна "постійне представництво" є дуже важливим для визначення того, чи повинна компанія-нерезидент платити податок на прибуток в іншій державі.⁶¹

Визначення «Постійного представництва» висвітлено пп. 14.1.193 п.14.1. статті 14 ПКУ, де зазначається, що постійне представництво - постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів, сервер.⁶²

До прийняття Закону 466-ІХ, визначення «постійного представництва» було недосконале, цим активно користувалися транснаціональні компанії з метою переміщення прибутку за межі країни, де відбуваються продажі. Однак, попри таку недосконалу норму, суди самостійно намагалися дійти до більш широкого тлумачення терміну «постійне представництво». Так, у справі № 2а-16434/12/2670, Представництво в Україні "Ай.Ді.Сі. Сентрал Юроп ГМБХ Інте-

⁶⁰ Сибирякова М. Тестуємо міжнародні структури на стійкість або до чого готуватись бізнесу у зв'язку з МЛІ [Електронний ресурс] / М. Сибирякова // Deloitte. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/multilateral-convention-tax-treaty>

⁶¹ Макаєва О. BEPS і Україна: є представництво — плати податки [Електронний ресурс] / О. Макаєва. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/beps-i-ukrayina-ye-predstavnytstvo-platy-podatku/>.

⁶² Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

рнаціонале Датен Дер Компютеріндустрі" вернулося до суду з адміністративним позовом до Державної податкової інспекції у Подільському районі Головного управління ДФС у м. Києві (про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. У своїх позовних вимогах позивач вказав, що діяльність представництва не відповідає ознакам постійного представництва, оскільки полягала фактично в утриманні постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента; позивач не прирівнюється до нерезидента, не проводить свою діяльність незалежно від нерезидента-засновника представництва, оскільки він використовує спосіб оподаткування шляхом розрахунку суми витрат із коефіцієнтом 0,7, а його доходи визначаються за правилами розділу III ПК України без виключень, в тому числі застосовується правило невключення до доходу сум, перерахованих в межах однієї юридичної особи як безповоротної фінансової допомоги.

В Постанові від 17.10.2019, залишаючи касаційну скаргу позивача без задоволення, Верховний Суд вказав наступне: У разі здійснення на території України представництвом господарської діяльності, зокрема, але не виключно, діяльності, направленої на надання послуг третім особам (консультацій, рекламних акцій тощо), та здійснення інших дій, які можуть свідчити про "господарський" чи "комерційний" характер діяльності представництва, представництво набуває ознак постійного та зобов'язане сплачувати податок на прибуток з доходів, отриманих із джерелом походження із України. Водночас варто зазначити й те, що основний вид діяльності самостійно не є критерієм, за яким отримані представництвом кошти можна кваліфікувати як такі, що є, або не є оподатковуваним доходом. Ключовим для визначення прибутку, що відноситься до постійного представництва, і, відповідно, підлягає оподаткуванню, є встановлення не лише видів діяльності, які повинні здійснювати згідно установчих документів головна компанія та її представництво, а й суть внутрішньогосподарських операцій між представництвом і головним офісом. Суд також надав дуже цікаву кваліфікацію діяльності позивача вказавши наступне: Таким чином, з

урахуванням наведеного необхідно погодитися із висновком судів попередніх інстанцій про необхідність кваліфікації діяльності позивача як постійного представництва, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств, зважаючи на сукупність встановлених судами попередніх інстанцій обставин, які вказують на те, що:

- діяльність представництва мала характер відокремленого підрозділу, а відтак безспірно, мала характер місця діяльності;
- види діяльності представництва та нерезидента співпадають;
- діяльність, яка здійснена представництвом, фактично дублювала діяльність, що вела його головна компанія;
- функції, здійснені позивачем, мали господарський характер, та були спрямовані на отримання доходу, зважаючи на те, що діяльність позивача полягала у зборі інформації, яка в подальшому була передана нерезидентом третім особам;
- діяльність позивача носила постійний і регулярний характер, зокрема материнська компанія фактично здійснювала свою діяльність на території України через представництво шляхом надання послуг з розповсюдження інформації про інші компанії-нерезиденти;
- діяльність представництва не мала допоміжного та підготовчого характеру;
- збір інформації здійснювався не для підприємства, а для третіх осіб.⁶³

Ця справа насправді дуже цікава в рамках питання «постійні представництва», оскільки аналізуючи постанову Верховного Суду, ми можемо зробити висновок, що суд ще в 2019 році надав детальне тлумачення і випадки, коли компанія належить до «постійного представництва».

В Постанові від 16.03.2020 у справі № 826/7675/18, Верховний Суд вказав, що якщо основний вид діяльності представництва є тотожним з видом діяльності нерезидента (материнської компанії), визначеним у статутним докумен-

⁶³ Постанова Верховного Суду від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/85153986>.

тах нерезидента, представництво в цілях оподаткування розглядається як постійне представництво. Для розмежування "постійного" представництва від "непостійного" (некомерційного), слід виділити ключові характеристики, які слугують базою для їх розмежування. Насамперед, діяльність некомерційного представництва має виключно підготовчий або допоміжний характер щодо діяльності материнської компанії і має бути відмінною від статутних функцій материнської компанії.⁶⁴ Схожа позиція була висвітлена в постанові Верховного Суду від 24.05.2019 у справі № 826/3191/13а.⁶⁵

Отже, з вищенаведеної судової практики, ми можемо побачити, що суди намагалися надати більш зрозуміле і чітке тлумачення терміну «постійне представництво».

Сьогодні, поняття «постійного представництва» в законодавстві стало більш детальним та охоплює велику кількість випадків, коли компанія вважається постійним представництвом.

Після прийняття Закону 466-ХІ, законодавцем було встановлено додаткові критерії для визначення статусу постійного представництва. Так, відповідно до нововведень⁶⁶:

I. Визначення «постійне представництво» було доповнене та 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,

⁶⁴ Постанова Верховного Суду від 16.03.2020 у справі № 826/7675/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88360094>

⁶⁵ Постанова Верховного Суду від 24.05.2019 у справі № 826/3191/13а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/81981690>

⁶⁶ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

- 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.

II. Визначенні додаткові ознаки «постійного представництва»:

- Отримання розпоряджень від нерезидента, за якими особа виконує певні дії на території України (наприклад договір доручення та видана на підставі нього довіреність).

- Наявність у осіб в Україні та використання ними електронної адреси корпоративної пошти нерезидента або його пов'язаних осіб.

- Реалізація товарів або інших активів нерезидента за його вказівками.

- Наявність у особи орендованих приміщень, де зберігається майно нерезидента або майно, придбане за кошти нерезидента, або майно, що належить третім особам та яке підлягає подальшій передачі за вказівкою нерезидента.

Як це працює в житті і чому вищевказані зміни важливі? Припустимо компанія А, зареєстрована і веде свою основну діяльність в ОАЕ, а саме виготовляє комп'ютерні ігри. Для залучення українських спеціалістів та з метою оптимізації сплати податків, замість того, що зареєструвати дочірню компанію або відкрити філію, компанія А укладає договір з ФОП 1, ФОП 2 та ФОП 3, які є резидентами України, контракти про надання консультаційних послуг. При цьому, ФОП 1, ФОП 2 та ФОП 3 мають корпоративну електронні пошти, ведуть переговори з клієнтами щодо цін, проекту контрактів. Клієнти укладають договори безпосередньо з компанією А. Раніше, така б діяльність вважалася б такою, яка не підпадає під визначення постійного представництва. Однак, у зв'язку зі змінами до законодавства, Компанія А вважатиметься такою, яка має постійні представництва на території країни.

III. Встановлення правила «анти-фрагментації». Якщо діяльність кількох пов'язаних нерезидентів у сукупності створює в Україні постійне представниц-

тво, ПП визнається для кожного з нерезидентів.⁶⁷ Що це означає? Давайте на прикладі розглянемо наступну ситуацію. За законодавством України, постійне представництво виникає, якщо термін будівельних робіт становить 12 місяців. Припустимо, що компанія А (резидент України) укладає договір з компанією Б (резидент Франції) на 11 місяців для побудови заводу. В той же час дочірня компанія Компанії Б укладає аналогічний договір з компанією А, однак на 3 місяці. Раніше, такою схемою активно користувалися, однак після прийнятих змін періоди будівництва заводу за обома договорами будуть додаватися, і як наслідок, Компанії Б (резидент Франції) буде вважатися як такою, що має постійне представництво в Україні.

IV. 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.

Таким чином, після прийняття даних норм, можна дійти до висновку, що існуючі способи, які застосовувалися платниками податків для ухилення від сплати податків стають менш доступними.

2.2.2. Зміни та новації після прийняття Закону 466-IX

23 травня 2020 року набув чинності Закон 466-IX, який Закон вносить ряд змін, важливих для компаній, що займаються міжнародною діяльністю. Більшість змін передбачені з Планом протидії BEPS.⁶⁸

Цей Закон спрямований на втілення в Україні восьми найбільш критичних для нашої країни кроків:

⁶⁷ Грегуар Д. Податковий огляд Зміни до Податкового кодексу України щодо імплементації деяких положень BEPS (закон №466-IX) [Електронний ресурс] / Д. Грегуар, М. Пасіка // Мазар Україна. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: https://ukr.mazars.ua/content/download/995332/52015096/version/file/Mazars%20Ukraine_Tax%20Alert_May_2020_UA.pdf.

⁶⁸ УКРАЇНСЬКИЙ ПОДАТКОВИЙ ОГЛЯД | ТРАВЕНЬ 2020 [Електронний ресурс] // Mazar Ukraine. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://ukr.mazars.ua/Home/Novini/Nashi-publikaciyi/Podatkoviy-visniki-Mazar/Ukrayinskij-podatkovij-oglyad-Traven-2020>.

- Крок 3: розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;
- Крок 4: обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;
- Крок 6: запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;
- Крок 7: запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва;
- Крок 8-10: удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;
- Крок 13: правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній (входить до мінімального стандарту).⁶⁹

Отже, давайте більш детально розглянемо, що змінилося для України після підписання Закону 466-ІХ.

2.2.2.1. Запровадження Дії 3 «Посилення правил щодо контрольованих іноземних компаній»

Довгий час в Україні існувала практика, відповідно до якої, резиденти України, фізичні чи юридичні особи, використовували «компанії-гаманці» в низькооподаткованих юрисдикціях. Тобто, платник податків переводив доходи в іноземну компанію, яка контролювалася тим самим платником податків. Існування даної схеми негативно впливала на економіку країн, оскільки існування Контрольованих іноземних компаній давав можливість для перерозподілу доходів та довготривалого уникнення сплати податків.⁷⁰

З метою боротьби з ухиленням від оподаткування прибутку та на виконання Дії 3 Плану протидії BEPS, Україна внесла певні зміни, щодо Контрольованих іноземних компаній, які були висвітлені в Законі 466-ІХ.

⁶⁹ План дій BEPS в Україні [Електронний ресурс] // Національний банк України. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>.

⁷⁰ Action 3 Controlled Foreign Company [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>.

Отже, що таке КІК?

Контрольована іноземна компанія (надалі по тексту «КІК») - це іноземна компанія (утворення без статусу юридичної особи), що знаходиться під контролем українського резидента (фізичної або юридичної особи). Визначення та інформація, яка стосується, хто відноситься до КІК зазначена в п.п. 39².1.2., статті 39² ПКУ.

Іноземна компанія буде відноситися до КІК за наступних умов:

- резидент України або має частку в цій особі понад 50 відсотків, або володіє часткою понад 10 відсотків, якщо разом з іншими резидентами вони колективно володіють понад 50 відсотками, або резидентом фактичний контроль за іноземною юридичною особою;⁷¹
- податковий резидент України (юридична або фізична особа) здійснює «фактичний контроль» над такою іноземною компанією (самостійно або разом з іншими податковими резидентами України).⁷²

Здійснювати фактичний контроль означає:

- а) надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління іноземної компанії;
- б) ведення особою перемовин щодо укладення правочинів іноземної компанії та узгодження суттєвих умов таких правочинів, які в подальшому лише формально затверджуються органами управління іноземною компанією або виконуються органами управління іноземної компанії без подальшого додаткового затвердження;
- в) наявність у особи довіреності на здійснення суттєвих правочинів від імені іноземної компанії, що видана на термін більш ніж один рік, та не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління іноземної компанії;

⁷¹ Рубля О. КІК-законодавство: кінець епохи офшорів? [Електронний ресурс] / О. Рубля // Вісник. Офіційно про податки.. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018411-kik-zakonodavstvo-kinets-epokhi-ofshoriv>.

⁷² Сибирякова М. Власникам іноземних компаній приготуватись [Електронний ресурс] / М. Сибирякова – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/rules-for-controlled-companies.html>.

г) здійснення особою операцій за банківськими рахунками іноземної компанії або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;

г) зазначення особи в якості засновника (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) іноземної компанії під час відкриття рахунків такою іноземною компанією, крім випадків, якщо активи такої іноземної компанії є частиною активів трасту, фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) якого є така особа.⁷³

У разі, якщо іноземна компанія підпадає під вищевказані вимоги, вона визнається КІК. В такому разі, особі-резиденту України, яка контролює КІК необхідно буде платити податки з прибутку КІК.

Однак, існують випадки, коли не потрібно платити податки з прибутку КІК. Відповідно до в п.п. 392.4.1., статті 392 ПКУ, звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії наступних випадках:

1. Між Україною та іноземною юрисдикцією місцезнаходження (реєстрації) КІК є чинний договір про уникнення подвійного оподаткування або про обмін податковою інформацією та

2. Виконується будь-яка з таких умов: а) КІК фактично сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою, що є не меншою за базову (основну) ставку податку на прибуток підприємств в Україні, визначену пунктом 136.1 ПКУ, або є меншою за таку ставку не більше, ніж на п'ять відсоткових пунктів, або б) частка пасивних доходів КІК становить не більше 50 відсотків загальної суми доходів КІК зі всіх джерел.

Крім того, прибуток КІК не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств КО у разі, якщо виконується будь-яка з таких умов:

⁷³ Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

1. Загальний сукупний дохід усіх КІК однієї КО зі всіх джерел за даними фінансової звітності не перевищує **еквівалент 2 мільйони євро** на кінець звітного періоду;

2. КІК є публічною компанією, акції (частки) якої перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі. Перелік бірж та вимоги до визнання акцій (часток) публічних компаній такими, що перебувають в обігу на зазначеній фондовій біржі, встановлюються КМУ;

3. КІК є організацією, яка відповідно до законодавства відповідної іноземної юрисдикції здійснює благодійну діяльність та не розподіляє доходи на користь її засновників (учасників).⁷⁴

Таким чином, можна дійти до висновку, що з прийняттям Закону 466-ІХ, КІК більше не будуть працювати як це було до того, а виведення доходу стає неможливим.

2.2.2.2. Зміна підходу до визначення бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходів

У пункті 103.3. статті 103 Податкового кодексу в редакції від 02.04.2020 року, Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для цілей застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів.

Після прийняття Закону 466-ІХ, це поняття було значно розширено. Тепер Бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу (.) вважається особа, що має право на отримання таких доходів та є вигодоотримувачем щодо них (має право фактично розпоряджатися таким доходом).

У статті Офісу великих платників податків «Ризики при оподаткуванні нерезидентів. Які документи допоможуть підтвердити бенефіціарність власника?» контролюючий орган звертає увагу, що підтвердженням визнання особи

⁷⁴ Томаш Т. КІК: чого чекати українському бізнесу [Електронний ресурс] / Т. Томаш. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.tomashconsulting.com/post/kik-chogo-chekaty-ukrainskomu-biznesu>.

фактичним власником доходу може бути документ, який свідчить про фактичне право особи на такий дохід, зокрема, але не виключно документ, який виданий компетентним органом країни, з якою укладено міжнародний договір України, ліцензія, патент, офіційно оформлений торговий знак тощо. Крім того, аналізуються відповідні ліцензійні угоди про надання права використання об'єктів інтелектуальної власності, а також договори франчайзингу тощо.⁷⁵

Також контролюючий орган посиляється на судову практику, зокрема на Рішення Вищого адміністративного суду України від 24.03.2014 № К/800/52155/13, де суд практично виходить з того, що для визнання особи фактичним одержувачем доходу (бенефіціарним власником) необхідна не лише наявність правових підстав для безпосереднього одержання доходу, але і того, що така особа також повинна бути безпосереднім вигодонабувачем, тобто особою, яка фактично одержує вигоду від отриманого доходу і визначає його подальшу економічну долю.⁷⁶ Висновок Вищого адміністративного суду України і надалі активно застосовувався судами. Наприклад, у Постанові Верховного Суду від 28.04.2020 р. у справі 815/94/16 Суд вказав, що "фактичний отримувач доходу" не має тлумачитися в вузькому, технічному сенсі. Його значення слід визначати виходячи з мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.⁷⁷ У Постанові Верховного Суду від 27.07.2020 р., справі № 826/5911/18 за позовом приватного підприємства "Комплекс Сервіс Центр" до Офісу великих платників податків ДФС про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, суд також вказав, що для визначення особи як фактичного отримувача доходу, така особа повинна володіти не тільки

⁷⁵ Ризики при оподаткуванні нерезидентів. Які документи допоможуть підтвердити бенефіціарність власника? [Електронний ресурс] // Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/380601.html>.

⁷⁶ Постанова Вищого адміністративного суду України від 07.07.2014 у справі № 805/7337/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/39699253>

⁷⁷ Постанова Верховного Суду від 28.04.2020 у справі № 815/94/16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89013094>

правом на отримання доходу, але повинна бути і особою, яка визначає подальшу економічну долю доходу.⁷⁸

Що стосується українських судів та українського законодавства, то варто згадати справу №1540/4891/18 за позовом Приватного підприємства "Торгівельно-дистриб'юторська компанія СІС" до Головного управління ДФС в Одеській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. У Рішенні від 05.12.2018 р., Одеський окружний адміністративний суд вказує, що в момент виплати доходу достатньою підставою для застосування зниженої ставки податку є наявність резидентності, адже крім такого сертифікату, чинним законодавством не встановлено форми єдиного документу, що підтверджує статус контрагента як бенефіціарного власника доходу, та який повинна була б мати особа на момент виплати. Термін "бенефіціарний власник доходу" є скоріше економічною категорією і при визначенні статусу бенефіціарного власника, зокрема, має аналізуватись і фінансова звітність отримувача доходу. Кінцевий термін для складання та надання фінансової звітності може встановлюватися до 31 грудня року, наступного за звітним. Отже на момент виплати доходу можуть бути відсутні документи за поточний рік і при виникненні спору із податковим органом платник податку вправі надавати будь-які додаткові документи і докази, в тому числі, які були відсутні на момент виплати і були отримані платником в майбутньому.⁷⁹

У Постанові від 24.01.2020 у справі № 803/188/17 Верховний Суд, дійшов до такого ж висновку, а також зазначив, що позивач не зобов'язаний мати фінансову звітність чи висновки аудиту фірми-нерезидента та надавати такі під час проведення перевірки. Так, ні правила міжнародного договору, ні податкове законодавство не вимагає від податкового агента мати фінансову звітність фірми-нерезидента.⁸⁰

⁷⁸ Постанова Верховного Суду від 27.07.2020 у справі № 826/5911/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/90804192>

⁷⁹ Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 05.12.2018 у справі № 1540/4891/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78315075>.

⁸⁰ Постанова Верховного Суду від 24.01.2020 у справі № 803/188/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/87144610>.

Як визначається бенефіціарний власник доходу в інших юрисдикціях? Найбільш доречним буде навести приклад з практики суду Канади у справі *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012 TCC 57. Відповідно до обставин справи, Нідерландська компанія надала Канадській компанії ліцензію на використання різних об'єктів ІВ, на підставі чого Канадська компанія протягом декількох років сплачувала роялті. При виплаті роялті застосовувалась ставка податку відповідно до Конвенції, оскільки Нідерландська компанія була власником цих об'єктів ІВ, вона мала право на отримання доходів у вигляді роялті та розглядалась як бенефіціарний власник таких доходів. Проте пізніше Нідерландська компанії змінила юрисдикцію на Нідерландські Антильські острови (НАО), а у Нідерландах заснувала дочірню компанію, якій передала право на використання об'єктів ІВ. Дочірня компанія, у свою чергу, передала Канадській компанії права на використання об'єктів ІВ за суб-ліцензійним договором. При цьому, дочірня компанія сплачувала приблизно 90% отриманих роялті материнській компанії (НАО). Незважаючи на це, при виплаті роялті з Канади сторони продовжували застосовувати знижену ставку податку відповідно до Конвенції.

Схема, того як це працювало, наведена в Додатку № 2

У даній справі, суд повинен був вирішити, чи можна кваліфікувати нідерландську дочірню компанію як бенефіціарного власника доходів, і, отже, чи мала вона право на застосування податкового договору з Канадою, зокрема, застосування статті 12 цього договору, яка передбачає зменшення податку, що утримується від роялті, з 25% (ставка за податковим законодавством Канади) до 10% (ставка за договором між Канадою та Нідерландами).⁸¹

Під час розгляду справи, Канадський суд застосував «тест бенефіціарності», який включає 4 основні складові:

- бенефіціарний власник доходу повинен нести ризики щодо отриманого доходу;

⁸¹ Mr. W.R. Munting. “Beneficial Ownership: handle with care” [Електронний ресурс] / Mr. W.R. Munting – Режим доступу до ресурсу: https://www.ohp.nl/sites/default/files/documenten/Beneficial_ownership_-_handle_with_care.pdf.

- бенефіціарний власник доходу має право використовувати отриманий дохід;
- бенефіціарний власник здійснює контроль щодо отриманого доходу;
- бенефіціарний власник володіє отримуваним доходом.

На підставі цього тесту, суд дійшов до висновку, що дочірня компанія є бенефіціарним власником.⁸² Варто зауважити, що враховуючи те, що спосіб визначення фактичного власника доходів в Україні є не зовсім легким процесом, застосування такого тесту українськими контролюючими органами, судами та платниками податків допомогло б у вирішенні питання щодо цього питання.

Повертаючись до українського законодавства, то варто вказати, що законодавець більш повно описав випадки, хто не відноситься до бенефіціарного отримувача доходу. Так, до бенефіціарного власника доходу не відноситься фізична або юридична особа, яка є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або виконує лише посередницькі функції щодо такого доходу, про що, зокрема, можуть свідчити такі ознаки:

- зазначена особа не має достатньо повноважень або у випадку, підтверженому фактами та обставинами, не має права користуватися та розпоряджатися таким доходом, та/або
- зазначена 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 зазначена 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 пок-

82 Розкриття інформації про бенефіціарних власників: податкові аспекти [Електронний ресурс] // intergrities – Режим доступу до ресурсу: https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce/uploads/2018/04/2_Rozkryttia-informatsii-pro-benefitsiariiv-vlasnykiv.-Podatkovi-aspekty.-Fomenko-Viktoriiia-radnyk-kerivnyk-praktyky-podatkovoho-i-mytneho-prava-MIuF-Integrites.pdf.

ладаються (використовуються, приймаються) на зазначену особу у зв'язку із здійсненням операції з такої передачі.

Варто зауважити, що обов'язок доведення того, що компанія не є бенефіціарним власником доходу покладається саме на контролюючий орган.

Далі, у абз. 5 пункту 103.3. статті 103, Законодавець застосовує «наскрізний підхід» під час визначення бенефіціарного власника. Це положення було прийнято на користь платників податків і є надзвичайно важливим:

Якщо нерезидент - безпосередній отримувач доходу з джерелом походження з України не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такого доходу, під час виплати такого доходу застосовуються положення міжнародного договору України з країною, резидентом якої є відповідний бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник) такого доходу. У випадку, передбаченому цим абзацом, обов'язок доведення того, що нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такого доходу покладається на такого нерезидента або на нерезидента, який звертається із заявою до контролюючого органу про повернення зайво утриманого податку.

Що це означає? Припустимо, Українська компанія А сплачує роялті за користування торговою маркою компанії Б, яка є резидентом Італії, однак не є бенефіціарним власником доходу. При цьому, бенефіціарним власником доходу є Компанія С, резидент США. До прийняття закону 466-XI, Компанія А не змогла б застосувати міжнародний договір України про уникнення подвійного оподаткування, і була б змушена б сплатити податок на репатріацію за ставкою 15 %, а не 7% як це передбачено в Конвенції між Урядом України і Урядом Італійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу та попередження податкових ухилень. Проте, після прийняття цього закону, така ситуація змінилася. Тепер, компанія А, яка сплачує роялті компанії Б, може застосовувати конвенцію Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал для зни-

ження податкової ставки, оскільки бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) є компанія С, резидент США.

При цьому, обов'язок доведення бенефіціарності лежить на нерезиденті, який визначив себе як бенефіціарний власник.

Для кращого розуміння, у Додатку 3 наведена схема того, як це працює.

Для того, щоб застосувати вищевказану податкову вигоду, отримувач доходу-нерезидент, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу, відповідно до п.103.2., статті 103 ПКУ, повинен надати наступні документи:

а) від отримувача доходу - заяви у довільній формі про відсутність у нього статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, а також про наявність такого статусу у нерезидента, який надав документи, зазначені у підпункті "б" цього пункту;

б) від бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу - заяви у довільній формі про наявність у такого нерезидента статусу бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу та документів, які підтверджують такий статус (зокрема, але не виключно, ліцензії, договори, офіційні листи компетентних органів), а також документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 цієї статті.⁸³

Висновки до розділу 2

BEPS (Ерозія бази та зміщення прибутку) це стратегія податкового планування, що використовуються міжнародними підприємствами, які використовують прогалини та невідповідності в податковому законодавстві для уникнення сплати податків. З метою протидії цьому явищу, Організація економічного співробітництва та розвитку розробила План протидії BEPS, який складається з 15 Дій. З них важливо виділити мінімальні стандарти (Дія 5, Дія 6, Дія 13 та Дія 14), які стали основою реалізації Плану протидії BEPS.

⁸³ Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Україна вирішила імплементувати цей План, і це було виражено через прийняття Закону 466-IX та ратифікації Конвенції MLI.

З усіх нововведень варто виділити наступні:

- введений тест основної мети, який передбачає, що пільги за податковою угодою не надаватимуться стосовно прибутку чи капіталу, якщо є підстави вважати, що отримання такої пільги було однією з основних цілей транзакції/операції або створення структури;
- був змінений підхід до постійних представництв. Поняття постійного представництва було розширено та включає додаткові ознаки, за якими контролюючий орган зможе ідентифікувати таке представництво;
- змінений підхід до визначення контрольованої іноземної компанії, а також змінився порядок оподаткування таких компаній;
- змінився підхід до визначення бенефіціарного власника доходу, а саме був застосований «наскрізний підхід» під час визначення бенефіціарного власника доходу. Це положення було прийняте на користь платників податків.

РОЗДІЛ 3

ЗАСТОСУВАННЯ КОНВЕНЦІЙ ПРО МІЖНАРОДНЕ ПОДВІЙНЕ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Застосування положень Типової конвенції ОЕСР та методи уникнення подвійного оподаткування

В Розділі 1 «Правова характеристика явища міжнародного подвійного оподаткування» була наведена коротка характеристика щодо існуючих проблем подвійного оподаткування та шляхи їх вирішення. Одним з таких кроків було підписання міжнародних податкових угод.

Для вирішення питання щодо здійснення оподаткування доходів як нерезидентів та резидентів застосовується не лише Податковий кодекс України, а й міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування.⁸⁴ Відповідно до статті п. 3.2. статті 3 Податкового кодексу України, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору. З контексту даної статті можна дійти до висновку, що КУПО превалює над нормами ПКУ. Таким чином, якщо норми конвенції відрізняються від норм податкового кодексу, то необхідно застосовувати норми конвенції.

Інформація щодо переліку країн, у відносинах з якими Україна застосовує міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, щороку (на початку року) доводиться ДПС України до відома та виконання податковим службам та розміщується на веб-сайті ДПС України.⁸⁵

Відповідно до листа ДПСУ від 04.02.2020 р. №1852/7/99-00-09-02-02-07, станом на 01.01.2020 р. набрали чинності міжнародні договори про уникнення

⁸⁴ Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення [Електронний ресурс] / Ю. В. Городніченко // ЕКОНОМІКА І СУСПІЛЬСТВО. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/99.pdf.

⁸⁵ Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12#Text>.

подвійного оподаткування з 70-ма країнами.⁸⁶ Конвенції про уникнення подвійного оподаткування (надалі по тексту – КУПО), не однакові, однак мають схожу структуру та правову природу. Система КУПО була сформована на основі типових модельних конвенції, з яких варто відзначити Типову конвенцію ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, Типову конвенцію ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу, Типовий договір США про уникнення подвійного оподаткування. Проте, саме Типову конвенцію ОЕСР було покладено в проект Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухилення від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України.

Після ратифікації Конвенції MLI та прийняття Закону 466-IX, змінився підхід до застосування Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (надалі по тексту – КУПО). Про деякі зміни вже було зазначено в Розділі 2, а інші будуть більше детально проаналізовані далі.

Типова конвенція ОЕСР про усунення подвійного оподаткування доходів та капіталу (надалі по тексту – Типова конвенція ОЕСР) в редакції від 21.11.2017 року, складається з 7 розділів. Конвенція включає в себе преамбулу, в якій визначається ціль укладення Конвенції

Перший розділ під назвою «Сфера застосування конвенції» (Scope of the Convention) включає в себе дві статті, які є важливими для визначення сфери поширення дії Конвенції, а також до яких податків можна застосувати цю конвенцію.

Розділ № 2, під назвою «Загальні визначення» (Definitions), включає в себе чотири статті, у яких наведенні основні визначення, а також розкритті поняття такі як резидент та постійні представництва.

Розділ № 3 «Оподаткування доходу» (Taxation of income), включає в себе в себе 16 статей. В яких описується порядок оподаткування пасивних та активних доходів фізичних та юридичних осіб.

⁸⁶ Лист ДПСУ від 04.02.2020 р. №1852/7/99-00-09-02-02-07 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://news.dtkr.ua/taxation/common/60905>.

Розділ № 4 «Оподаткування майна (капіталу)» містить лише Статтю 22 «Капітал» (Капітал), яка встановлює порядок оподаткування капітал, що представлений нерухомим, рухомим майном.

Розділ № 5 «Методи усунення подвійного оподаткування» містить Статтю 23А «Спосіб звільнення» та 23В «Кредитний метод». Кожна Договірна Держава має право застосовувати той метод усунення подвійного оподаткування, який застосовується відповідно до її внутрішнього законодавства.

Розділ № 6 «Спеціальні положення», охоплює Статті 24-30, та встановлює такі положення як гарантія щодо недискримінації, порядок взаємного узгодження спорів, спосіб обміну інформацією, сприяння у зборі податків, інформацію щодо членів дипломатичних представництв і консульських постів, право на переваги, територіальне поширення. Розділ № 7 «Фінальні положення» складається з Статті 31-32, які встановлюють порядок набрання чинності та завершення чинності конвенції.⁸⁷

Щодо особливостей застосування Типової конвенції, то варто вказати, що за загальним правилом, 7 та 8 статті відносяться до доходів юридичних осіб, статті 14-20 – до доходи фізичних осіб, статті 6, 10-13, 21 можуть відноситися як і до доходів фізичних та і юридичних осіб. Якщо у конвенції відсутня, яка б відповідала Статті 14 «Незалежні особисті послуги», то її функцію виконуватиме Стаття 7 «Доходи від підприємницької діяльності». Стаття 7 в свою чергу врегульовує оподаткування будь-яких доходів юридичних осіб від підприємницької (комерційної) діяльності, а стаття 21 – оподаткування будь-яких доходів, які не відносяться до підприємницької діяльності, і не згадані в будь-яких інших статтях конвенцій.

До інших способів та методів уникнення подвійного оподаткування відносять наступні:

⁸⁷ Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [Електронний ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

- **Метод податкового кредиту**, якщо платник податків із вищої податкової юрисдикції отримує доходи з країн із нижчими податковими ставками, то така особа буде сплачувати в своїй країні лише суму перевищення податків своєї країни над податками іншої країни. При цьому, якщо закордоном доходи платника податків оподатковуються за вищою ставкою, ніж в його країні, то він не зможе отримати жодні відшкодування або компенсації.⁸⁸

- **Метод звільнення іноземних доходів від оподаткування** здебільшого поширюється на деякі визначені доходи, а саме на прибутки закордонних "ділових підприємств" ("business establishment"), доходи від нерухомої власності, що розташована за кордоном, дивіденди та інвестовані в інших країнах капітали. Під час застосування цього методу, звільнена країна-експортер капіталу поступається правом оподаткування іноземного доходу країні - джерелу такого доходу. Використання такого методу допомагає забезпечити рівність між місцевими і закордонними інвесторами в країні-джерелі доходу, при цьому для інвесторів країни-експортера капіталу зберігається відмінність податкових режимів для внутрішніх і закордонних інвестицій.

- **Метод податкових заліків** - передбачає, що сума податку, що була сплачена в іноземній (закордонній) юрисдикції за принципом територіальності утворення доходу (прибутку) іноземної юридичної чи фізичної особи вираховуються у підрахуванні прибутку компанії (чи доходу фізичної особи), що підлягає оподаткуванню в юрисдикції їх резидентства.

Вищевказані методи відносяться до основних методів, які застосовуються для уникнення подвійного оподаткування. При цьому існують також й інші методи, які застосовуються рідше:

- **Метод повного звільнення** це така ситуація у якій, держава резидентства не обкладає податком прибуток, який відповідно до КУПО може оподатковуватися в іншій державі. Це означає, що прибуток, який може оподатко-

⁸⁸ Устинова І. П. Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Устинова І. П., Мединська Т. Ю. // Юридичний вісник. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: http://www.law.nau.edu.ua/images/Наука/Наукovid_jurnal/2017/statji_n_3_44_2017/13.pdf.

уватися в одній із договірній державі, не обліковується іншою державою, що не має права враховувати в такий спосіб звільнений дохід при визначенні податку, стягнутого з частини доходу, що залишилася

- **Метод прогресивного звільнення** - це метод, при якому дохід, який може оподатковуватися в одній з договірних держав, не оподатковується в іншій країні, але залишає за собою право враховувати цей дохід при визначенні податку, що накладається на іншу частину доходу.

- **Метод повного заліку** – під час застосування цього методу, держава-резидент нараховує податок на сукупний дохід платника податків враховуючи доходи отримані в інших державах, які відповідно до КУПО можуть обкладатися податком в іншій державі. Після цього вона дозволяє платнику податків вирахувати із цього податку суму, яка вже була попередньо сплачена в іншій державі.⁸⁹

Отже, з вищевказаного можна дійти до висновку, що крім укладення КУПО, існує ряд методів, які можна застосовувати для уникнення подвійного оподаткування.

3.2. Принципи і алгоритми застосування КУПО

Як вже зазначалося раніше, КУПО мають переважне право над нормами ПКУ. Для застосування положень КУПО необхідно виконати наступні умови:

1) Особа, що одержує дохід є бенефіціарним власником доходу. Проблеми, що виникають під час визначення бенефіціарного власника доходу, а також основні зміни щодо цього поняття вже були висвітленні у Розділі 2.

2) Нерезидент надав довідку, яка підтверджує його податкове резиденство країни, з якому укладено міжнародний договір.

Відповідно до п. 103.4. статті 103 ПКУ, підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є по-

⁸⁹ Демянчук Ю. Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Демянчук Ю. Г. // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2011. – Режим доступу до ресурсу: <https://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf>.

дання нерезидентом довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (далі – довідка). Довідка повинна видаватися компетентним органом за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, і повинна бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.⁹⁰ Відповідно до листа Державної податкової служби України №38/6/12-0016 від 03.01.12, офіційні документи, які будуть використовуватись на території держав-учасниць Конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом „Apostille” (далі - апостиль), проставленим компетентним органом держави, в якій був складений документ. Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації).⁹¹

Якщо нерезидент ненадасть довідку, що підтверджує податкове резидентство, то доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню відповідно до ПКУ, а застосування КУПО – неможливе. Важливо зауважити, що довідка повинна бути надана на момент перерахування коштів нерезиденту.

3) Інші документи, що передбачені міжнародними договорами та ПКУ.

Враховуючи обмежувальний характер конвенції, вирішення питання щодо оподаткування або неоподаткування доходів нерезидента, має здійснюватися за наступним алгоритмом, який включає в себе три кроки:

Крок 1. – автономна кваліфікація ситуації з точки зору законодавства України. Така кваліфікація має включати визначення платника, об'єкту оподаткування, ставки податку та особи, яка має сплачувати відповідний податок (зокрема – податкового агента);

⁹⁰ Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁹¹ Лист ДПС України від 03.01.12 №38/6/12-0016 "Про розгляд листа" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/mijnarodni/62176.html>.

Крок 2. – автономна кваліфікація певної ситуації з точки зору конвенції. Така кваліфікація включає визначення межі, до якої Україна може оподатковувати той чи інший дохід нерезидента. Якщо здійснюється кваліфікації юридичної особи, то необхідно також застосувати наступну послідовність:

- 1) визначення виду доходу, що отримує нерезидент (фрахт, інжиніринг, орендна плата тощо);
- 2) оцінка наявності ознак постійного представництва нерезидента в Україні в розумінні термінів Конвенції;
- 3) оцінка можливості застосування статей з 6 по 13 (окрім 7) з урахуванням наявності ознак постійного представництва;
- 4) оцінка можливості застосування ст. 7 «Доходи від підприємницької діяльності» з урахуванням наявності ознак постійного представництва;
- 5) застосування ст. 21 «Інші доходи» з урахуванням наявності ознак постійного представництва.⁹²

Крок 3. – застосування норм законодавства України в тій частині, в якій вони не суперечать конвенції, тобто визначення того, чи є невідповідність у кваліфікаціях на 1 та 2 кроках такою, що прямо заборонена конвенцією або такою, що конвенцією не заборонена.

Розглянемо застосування такого алгоритму на прикладі Постанови Одеського апеляційного адміністративного суду по справі №815/1294/17 від 06.12.2017 р.

Суть спору. Позивач відповідно до умов кредитної угоди та додаткової угоди сплатив на користь "Meipi Bank Aktiengesellschaft" (Австрія, Відень) відсотки за користування кредитними коштами у сумі 114800 дол. США (еквівалентно 268292 грн.) згідно платіжних доручень по перерахуванню валютних коштів. У зв'язку з цим Головне управління ДФС в Одеській області винесло податкове повідомлення-рішення, яке позивач вирішив оспорити у цій справі.

⁹² Васілієва І. Уникнення подвійного оподаткування: чи правильно ви застосовуєте норми міжнародних договорів? [Електронний ресурс] / І. Васілієва // Вісник. Офіційно про податки. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100017180-uniknennya-podviynogo-opodatkuvannya-chi-pravilno-vi-chitayete-normi-mizhnarodnikh-dogovoriv>.

Варто звернути увагу, що довідка про статус податкового резидента "Meinl Bank Aktiengesellschaft" (Австрія, Відень) була надана безпосередньо до суду.⁹³

Крок 1. Кваліфікуємо дану ситуацію відповідно до вимог ПКУ. Відповідно до пп. 141.4.1., п. 141.4 ст 14 Податкового кодексу, доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, оподатковуються в порядку і за ставками, визначеними пунктом 141.4 статті 141 цього Кодексу.

Відповідно до п. 141.4 ст. 141 ПК України під доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, розуміються зокрема проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за позиками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом.⁹⁴

Згідно вищезазначеними статтями, з такий дохід повинен оподатковуватися за ставкою в розмірі 15 відсотків.

Крок 2. Кваліфікуємо ситуацію згідно з Конвенцією між Урядом України і Урядом Республіки Австрія.

Оскільки йдеться мова про юридичну особу, то необхідно провести додаткову кваліфікацію:

- 1) Юридична особа отримує відсотки (проценти);
- 2) Ознаки постійного представництва в розумінні ПКУ та термінів Конвенції – відсутні;
- 3) Враховуючи те, що мова йдеться про проценти, ми можемо застосувати статтю 11 Конвенції;
- 4) Неможливо застосувати статтю 7 «Прибуток від підприємницької діяльності»;
- 5) Неможливо застосувати статтю 21 «Інші доходи».

⁹³ Постанова Одеського апеляційного адміністративного суду від 06.12.2017 у справі № 815/1294/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/67551360>.

⁹⁴ Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Отже, ми з'ясували, що у цьому випадку необхідно застосовувати статтю 11 Конвенції, яка говорить, про центи, що виникають в одній договірній державі і сплачуються резиденту другої договірної держави, будуть оподатковуватись у цій другій державі. Однак такі проценти можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач є фактичним власником процентів, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 2 відсотки від валової суми процентів, що сплачуються за позиками будь-якого виду, що надаються банком або другою фінансовою установою або 5 відсотків від валової суми процентів в усіх інших випадках.⁹⁵

Таким чином, країна, в якій виникають проценти, має право на оподаткування таких дивідендів (якщо внутрішнім законодавством передбачене оподаткування цього виду доходу) (п. 2 ст. 11 Конвенції), але це право обмежується ставкою 2 або 5 відсотків загальної суми процентів.

Крок 3. Застосування вимог ПКУ в частині, що не суперечить конвенції. Відповідно до положень п. 103.2 ст. 103 ПК України особа (податковий агент) має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. Підставою для застосування положень Конвенції при виплаті доходу є наявність на цей момент довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладений міжнародний договір. Таким чином, оскільки позивачем була надана довідка про статус податкового резидента "Meinl Bank Aktiengesellschaft" (Австрія, Відень), за відповідний звітний період, він має право на застосування пониженої ставки податку на

⁹⁵ Конвенція між Урядом Республіки Австрія і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно ратифікована 17.03.1999 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/040_015.

прибуток згідно норм Конвенції, тобто 2 або 5 відсотків загальної суми процентів.

3.3. Судова практика з питань застосування КУПО

Попри те, що в законодавстві є порядок та вимоги, які застосовуються під час застосування Конвенції, а також є певні вимоги, контролюючий орган не завжди звертає увагу на документи, що підтверджують резидентський статус нерезидента і виносить неправомірні податкові повідомлення рішення.

У справі № № 813/5611/15 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю "Галичина-Захід" до Стрийської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. Підставою для нарахування позивачу грошового зобов'язання з податку на доходи іноземних юридичних осіб згідно податкового повідомлення-рішення стало те, що позивач не нарахував податку на виплачений компанії SKIOLD A/S дохід, з огляду відсутності документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу України.

В Постанові від 06.05.2020 Верховний Суд вказав, що Суди встановлено, що на виконання вимог пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу України, нерезидент, компанія SKIOLD A/S надала позивачу довідку, що підтверджує статус резидента Королівства Данії, копія якої є в матеріалах справи та була надана під час проведення перевірки. Відтак в силу наведених вище положень законодавства нерезидент компанія SKIOLD A/S звільнена від сплати податку в Україні.

Суди встановлено, що на виконання вимог пункту 103.4 статті 103 Податкового кодексу України, нерезидент, компанія SKIOLD A/S надала позивачу довідку, що підтверджує статус резидента Королівства Данії, копія якої є в ма-

теріалах справи та була надано під час проведення перевірки. Відтак в силу наведених вище положень законодавства нерезидент компанія SKIOLD A/S звільнена від сплати податку в Україні.⁹⁶

Ще однією подібною справою є справа № 1740/2063/18, у якій ПрАТ "Рокитнівський скляний завод" звернулося до до суду з позовом до Головного управління Державної фіскальної служби у Рівненській області в якому просило визнати протиправними та скасувати податкові повідомлення-рішення.

У цій справі між позивачем та ООО "ЭМ ЭС СИ - ЭС ДЖИ СИ СИ Рус" (Російська Федерація) укладено Контракт, відповідно до якого нерезидентом було надано послуги з установки, настройки і запуску в роботу пристрою-системи. В період з 5 березня по 18 квітня 2018 року Головним управлінням Державної фіскальної служби у Рівненській області проведено планову виїзну документальну перевірку, під час якої контролюючий орган зафіксував, що при виплаті доходу нерезиденту ООО "ЭМ ЭС СИ - ЭС ДЖИ СИ СИ Рус" (Російська Федерація) позивач не утримав та не перерахував до бюджету податок з доходу нерезидента за ставкою 15 відсотків. Верховний суд, в Постанові від 21.05.2020 р. вказує наступне. З аналізу наведених вище приписів ПК України вбачається, що в залежності від наявності та відповідності означеної довідки резидент, який виплачує на користь нерезидента дохід із джерелом походження з України, може утримати податок за нижчою ставкою або взагалі його не утримувати, якщо це передбачено міжнародним договором з країною резиденції отримувача доходу. Позивач є особою (податковим агентом), що виплатила доходи нерезиденту, який є фактичним отримувачем доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. У такому разі позивач має право застосувати правила міжнародного договору (в даному випадку - Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації) на підставі поданої останнім довідки з інформацією за попередній звітний податковий період, виданої компетентним органом. Як встановили суди попередніх інстанцій позивач

⁹⁶ Постанова Верховного Суду від 06.05.2020 у справі № 813/5611/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89111988>

є особою (податковим агентом), що виплатила доходи нерезиденту, який є фактичним отримувачем доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. У такому разі позивач має право застосувати правила міжнародного договору (в даному випадку - Угоди між Урядом України та Урядом Російської Федерації) на підставі поданої останнім довідки з інформацією за попередній звітний податковий період, виданої компетентним органом. Верховний суд справу на новий розгляд.⁹⁷

Іншою цікавою справою є справа № 140/2734/19, у якій Товариство з обмеженою відповідальністю "Торговий дім "АВАНТА" (звернулося з позовом до Головного управління ДФС у Волинській області (правонаступник Головне управління ДПС у Волинській області) про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. У цій справі контролюючий орган дійшов висновку про порушення позивачем підпункту 141.4.1 "г", підпункту 141.4.4 пункту 141.4 статті 141 ПК України та заниження податку на прибуток іноземних юридичних осіб із доходу, виплаченого на користь компанії Asstra Forwarding Ag (Швейцарія), оскільки позивачем не було надано не було надано довідку (або її нотаріально засвідчену копію) про підтвердження місця знаходження компанії Asstra Forwarding Ag (Швейцарія) для податкових цілей.

Восьмий апеляційний адміністративний суд в Постанові від 17.08.2020 р. дійшов до наступного висновку. Оскільки нерезидентом надано позивачу довідку від 17 січня 2018 року відповідно до пункту 103.4 статті 103 ПК України, то позивач не має обов'язку доходи такого нерезидента із джерелом їх походження з України оподатковувати відповідно до законодавства України з питань оподаткування. Наявність у позивача такої довідки від 17 січня 2018 року ставить під сумнів неможливість її надання під час перевірки, яка проводилася у травні - липні 2019 року. Тому суд не може не взяти її до уваги при вирішенні питання про наявність підстав для звільнення від оподаткування відповідно до пункту 103.4 статті 103 ПК України. Довідка видана компетентним органом саме в

⁹⁷ Постанова Верховного Суду від 21.05.2020 у справі № 1740/2063/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89352968>.

цілях підтвердження компанією Asstra Forwarding Ag (Швейцарія) резидентського статусу в країні за місцем реєстрації і місцезнаходженням на 2018 рік та лише ненадання нерезидентом довідки може бути підставою для оподаткування виплаченого йому доходу із джерелом походження з України відповідно до законодавства України з питань оподаткування. Саме нерезидент зацікавлений у тому, щоб уникнути подвійного оподаткування, тому цілком логічно та зрозуміло, що отримавши довідку від компетентного органу, він надав її позивачу для цих цілей. Сам по собі переклад довідки, яка підтверджує резидентський статус нерезидента для застосування переваг міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування, не має такої самої юридичної сили, як її оригінал; законом вимагається наявність перекладу при цьому відсутні застереження стосовно дати його виконання.⁹⁸

Справа № 420/5859/19 за позовом Приватного акціонерного товариства "Виробниче об'єднання "Стальканат-Сілул" до Офісу великих платників податків Державної податкової служби про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення - рішення також стосується довідки про статус резидента. У цій справі податковий орган, заперечуючи правомірність застосування позивачем при оподаткування виплачених нерезиденту доходів ставки податку 2 %, замість 15 %, посилався на те, що на запит до компетентного органу Республіки Кіпр було отримано відповідь, згідно якої жоден із сертифікатів про статус податкового резидента податковими органами Кіпру не видавався.

П'ятий апеляційний адміністративний суд, в постанові від 16.07.2020 р. зазначає, що офіційний переклад вказаного листа, засвідчений нотаріально, був наданий відповідачем лише під час розгляду даної справи - 03.02.2020 року, тоді як на момент проведення перевірки та винесення оскаржуваного рішення такий переклад був відсутній.

Також колегія суддів звертає увагу на те, що з наданих матеріалів справи вбачається, що запит фіскального органу до компетентних органів Республіки

⁹⁸ Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17.08.2020 у справі № 140/2734/19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/91049028>.

Кіпр щодо правомірності застосування позивачем зменшеної ставки податку при оподаткуванні доходу нерезидента був здійснений наприкінці квітня 2019 року, тоді як перевірка позивача проводилась на підставі наказу Офісу великих платників податків ДФС з 19.07.2019 року по 30.08.2019 року. Таким чином, вказаний запит взагалі здійснювався не у рамках здійснюваної планової перевірки позивача.

Згідно акту перевірки, підприємством саме до перевірки були надані перевіряючим свідоцтва податкового резидента Республіки Кіпр. Відповідачем жодним чином не обґрунтовано взагалі наявності у податкового органу на момент вчинення запиту (до моменту проведення перевірки) належних копії спірних свідоцтв.⁹⁹

Як результат, апеляційний суд залишив Апеляційну скаргу Офісу великих платників податків Державної податкової служби без задоволення.

Щодо інших важливих висновків, до яких дійшли суди під час вирішення спорів по застосуванню КУПО, то варто вказати наступні.

У Постанові Верховного Суду від 27.03.2018 у справі № 818/47/17, ПАТ «Сумське машинобудівне науково-виробниче об'єднання» звернулося до суду з позовом до контролюючого органу про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, яким позивачу визначено суму грошового зобов'язання з податку на прибуток іноземних юридичних осіб. В обґрунтування позовних вимог позивач зазначив, що контролюючий орган під час перевірки дійшов помилкового висновку про порушення ним вимог податкового законодавства при виплаті нерезиденту доходу з джерелом походження з України шляхом неутримання та несплати при цьому податку з такого доходу, оскільки агентська винагорода, розрахована як процент від суми отриманої оплати за експортними контрактами, не являється доходом у вигляді процентів в силу положень пп. 14.1.206 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - ПК України). Відповідач наполягав, що доходи, виплачені позивачем на користь нерези-

⁹⁹ Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 16.07.2020 у справі № 420/5859/19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/90475914>.

дента є доходами, отриманими нерезидентом з джерелом походження з України у вигляді процентів та підлягає оподаткуванню згідно з двостороннім договором. Суд першої інстанції позов задовольнив. Суд апеляційної інстанції погодився з рішенням. Відповідач подав касаційну скаргу.

Агентська винагорода, що розраховується у відсотках від суми оплати за експортними контрактами не є доходом нерезидента із джерелом походження з України, отриманих у вигляді процентів. Прокенти ж є доходом, який сплачується позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна. У зв'язку з цим посилення відповідача на статтю 11 «Проценти» Угоди між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень щодо податків на доходи і капітал є безпідставними.

При цьому, факт укладання договорів про переуступку права вимоги до зазначених агентських угод не змінює характер цивільно-правових договорів, укладених між сторонами з надання агентських послуг, а свідчить лише про заміну сторони в зобов'язанні, а саме кредитора, на користь якого позивач зобов'язався сплатити дебіторську заборгованість.¹⁰⁰

У справі № 2а/0370/1070/12 Верховний суд звертає увагу на важливість правильного трактування КУПО. У даній справі, ТОВ "Вілк Україна" звернулось до суду з адміністративним позовом до контролюючого органу, в якому просило визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення.

У касаційній скарзі відповідач просить скасувати ухвалені у справі рішення судів першої та апеляційної інстанцій та прийняти нове рішення, яким відмовити у задоволенні позову, посилаючись на порушення судами попередніх інстанцій пункту 2 ст. 11 Конвенції між Урядом України та Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попере-

¹⁰⁰ Постанова Верховного суду від 27.03.2020 у справі № 818/47/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/73044545>.

дження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно від 12.01.93 року (далі - Конвенція). Доводи касаційної скарги дублюють висновки акту перевірки, які стали підставою для прийняття оспорюваного податкового повідомлення-рішення.

Суд вказав, що нормами пунктів 1 і 2 статті 11 Конвенції визначено, що проценти, що виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, будуть оподатковуватися в цій другій Державі, якщо такий резидент має фактичне право на ці проценти.

Однак, такі проценти можуть також оподатковуватись у тій Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач фактично має право на проценти, податок, що стягується, не повинен перевищувати 10 процентів від загальної суми процентів. Компетентні органи Договірних Держав за взаємною згодою встановлюють спосіб застосування такого обмеження.

Незважаючи на положення пункту 2 цієї статті, проценти, що виникають у Договірній Державі, повинні звільнитись від оподаткування в цій Державі, якщо вони одержуються і дійсно належать Уряду другої Договірної Держави або її місцевому органу влади, або будь-якому агентству, або за допомогою цього Уряду чи місцевого органу (пункт 8 ст. 11 Конвенції).

Аналізуючи вищезазначені норми права, проценти, сплачені позивачем за кредитними договорами резиденту Республіки Польща, можуть оподатковуватись в Україні відповідно до її законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування за цими угодами. *Положення статті 11 Конвенції стосовно оподаткування процентів, виплачених на користь нерезидента не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту цієї міжнародної*

*угоди та суті податку з доходів, виплачених нерезиденту, із джерелом походження в Україні.*¹⁰¹

Схожа позиція висвітлена в Постанові Верховного Суду від 05.04.2016 у справі № 826/17223/14. У цій справі Товариством було перераховано відсотки за кредитним договором на користь нерезидента. Позивач вказує на те, що відповідно до Конвенції та Закону № 334/94-ВР він в повному обсязі дотримався порядку оподаткування операцій з виплати нерезиденту процентів по договору. Однак, на думку контролерів не перерахування податку з доходів нерезидента є порушенням порядку оподаткування.

Верховний суд вказав наступне: Прокенти, сплачені позивачем за кредитним договором резиденту Латвійської Республіки, можуть також оподатковуватись в Україні відповідно до її законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування за цими угодами. Положення статті 11 Конвенції не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод та суті податку, наведеному у статті 2 Закону № 334/94-ВР.¹⁰²

Отже, проаналізувавши вищевказані Постанови, можна дійти до надзвичайно важливих висновків. Під час вирішення спорів щодо наявності чи відсутності довідки про податкове резидентство, якщо нерезидент надав довідку резиденту України вчасно, то суд стоїть на захисті платника податків. Незважаючи на те, що існує вимога здійснити переклад, не має чіткого застереження щодо дати здійснення такого перекладу. Під час здійснення перевірки, контролюючий орган, у разі винесення податкового повідомлення-рішення щодо протиправного застосування платником КУПО (тобто застосування зменшеної ставки при оподаткуванні доходів нерезидента) повинен надати обґрунтування та-

¹⁰¹ Постанова Верховного суду від 31.08.2018 № 2а/0370/1070/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/76221788>.

¹⁰² Постанова Верховного суду від 05.04.2016 № 826/17223/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/57515173>.

ким діям. Крім того, суд звертає увагу, що при використанні положень Конвенції, а саме статті 11 платники податків не отримують право вибору в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу.

Висновки до Розділу 3

Під час здійснення оподаткування доходів нерезидентів та резидентів застосовується не лише ПКУ, а також Конвенції про уникнення подвійного оподаткування (КУПО). Станом на 2020 рік, Україна уклала близько 70 конвенцій. В проект Конвенцій була покладена Типова конвенція ОЕС, яка складається з семи розділів та 32 статті.

КУПО має переважне право над нормами ПКУ. Застосування КУПО відбувається за наступним алгоритмом:

Крок 1. Необхідно здійснити автономну класифікацію ситуації з точки зору законодавства України.

Крок 2. Необхідно здійснити кваліфікацію певної ситуації з точки зору конвенції.

Крок 3. Необхідно застосувати норм законодавства України в тій частині, в якій вони не суперечать конвенції.

Варто вказати, що крім укладення КУПО, існує ряд методів для уникнення подвійного оподаткування (метод податкового кредиту, Метод звільнення іноземних доходів від оподаткування, метод повного звільнення тощо).

Крім того, наразі існує безліч судових спорів, в яких розглядається застосування КУПО. З ним варто виділити судові спори, які стосуються підтвердження резидентського статусу нерезидента, наприклад, якщо платник податків вчасно надає довідку про резидентство, а контролюючий орган виніс податкове повідомлення-рішення, то в такому випадку суд стоїть на стороні платника податків.

ВИСНОВКИ

1. Подвійне юридичне оподаткування – це оподаткування одного податкового об'єкта окремого платника одним (чи аналогічним видом) податком або збором за один і той же період (податковий період). Подвійне оподаткування це проблема, яка призводить до підвищення цін на товари та послуги, веде до зменшення доходів бюджету та до погіршення інвестиційного клімату в Україні. Подвійне оподаткування поділяється на внутрішнє та зовнішнє. Якщо внутрішнє подвійне оподаткування держава може подолати самостійно через прийняття нормативно-правових актів, щодо подолання зовнішнього подвійного оподаткування все набагато складніше. Врегулювання проблеми зовнішнього подвійного оподаткування можна необхідно за допомогою наступних шляхів: усі держави повинні обрати єдиний принцип оподаткування; держава повинна прийняти внутрішні законодавчі акти; підписання міжнародних податкових угод.

2. Резидентський статус грає ключову роль як в податковому законодавстві України та і на міжнародному рівні. Для визначення статусу резидента юридичної особи використовуються принципи резиденства, місцезнаходження керівного органу, місце реєстрації. Щодо визначення статусу резидента фізичної особи, то варто вказати наступні ключові ознаки: особа повинна мати постійного проживання в Україні; особа повинна мати центр життєвих інтересів в Україні; особа повинна перебувати на території України більше ніж 183 днів. Крім того, на разі в Україні є велика кількість судових рішень, що стосуються визначення статусу резидента фізичної особи. Варто вказати, що суд дійшов до висновку, що під час визначення статусу резидента необхідно не лише всебічно враховувати тлумачення терміну «резидент», а також застосовувати двосторонні угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування; факт перебування в громадянстві іншої держави не підтверджує статус особи як нерезидента; В законодавстві наявні положення про визначення резиденства особи, однак

відсутні положення про підтвердження втрати статусу резидента України та набуття ним статусу нерезидента.

3. BEPS (Ерозія бази та зміщення прибутку) це стратегія податкового планування, що використовуються підприємствами, які використовують прогалини та невідповідності в податковому законодавстві для уникнення сплати податків. Щороку, втрати бюджетів країн світ від агресивного оподаткування сягають 100 — 240 млрд дол. США, при цьому, бюджети країн, що розвиваються – страждають найбільше. З метою боротьби з таким явищем, Організація економічного співробітництва та розвитку розробила План протидії BEPS. Цей План складається з 15 Дій, з них обов'язковими до виконання є так звані «Мінімальні стандарт», до яких відносяться Дія 5, Дія 6, Дія 13 та Дія 14. Щодо інших Дій, держави можуть добровільно виконувати і інші Дії.

4. Для імплементація Плану протидії BEPS, Україна підписала та ратифікувала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, а також прийняла Закон України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (надалі - Закон 466-IX), якими і вносилися основні зміни в ПКУ.

5. Щодо основних змін, які відбулися після імплементації Плану протидії BEPS в Україні, то варто вказати виокремити наступні: запроваджується тест основної мети, який направлений на запобігання агресивному податковому плануванню з боку багатонаціональних компаній та / або фізичних осіб. Відповідно до цього тесту, якщо є підстави вважати, що отримання пільги за податковою угодою було однією з основних цілей транзакції/операції, то така пільга не надається; визначення терміну «постійне представництво» було розширено та доповнено, визначені додаткові ознаки та встановлення правила анти-фрагментації; посилено правила щодо Контрольованих іноземних компаній та встановлені додаткові умови, за яких такі дохід таких компанії буде оподат-

ковуватися; змінився підхід до визначення бенефіціарного власника доходу, а саме з'явився наскрізний підхід до визначення цього поняття.

6. Станом на початок 2020 рік Україна уклала близько 70 Конвенції про міжнародне подвійне оподаткування. Ці конвенції направлені на подолання подвійного оподаткування між країнами. Типова конвенція ОЕСР була покладена в проект Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухилення від сплати податку, розроблену Міністерством фінансів України. Типова Конвенція ОЕСР складається з 7 розділів, які в свою чергу складаються на 32 статті. Щодо застосування методів для уникнення подвійного оподаткування, то варто виокремити наступні: метод податкового кредиту, метод звільнення іноземних доходів від оподаткування, метод податкових заліків, метод повного звільнення метод прогресивного звільнення, метод повного заліку.

7. Якщо говорити щодо порядку і принципів застосування податкових конвенцій, то варто вказати, що цей процес складається з 3 основних кроків: Крок 1 - автономна кваліфікація ситуації з точки зору законодавства України; Крок 2 - автономна кваліфікація певної ситуації з точки зору конвенції; Крок 3 - застосування норм законодавства України в тій частині, в якій вони не суперечать конвенції. Щодо судової практики, яка виникає під час застосування податкових конвенцій, то необхідно зазначити, що на разі часто виникають спори щодо резиденства особи, наприклад, щодо надання довідки про резиденство та підтвердження того, що платник податків мав право користуватися конвенцією про уникнення подвійного оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Нормативно-правові акти та законопроекти

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

2. Конвенція між Урядом Республіки Австрія і Урядом України про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і на майно ратифікована 17.03.1999 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/040_015.

3. Лист ДПС України від 03.01.12 №38/6/12-0016 "Про розгляд листа" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/mijnarodni/62176.html>.

4. Лист ДПСУ від 04.02.2020 р. №1852/7/99-00-09-02-02-07 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://news.dtkr.ua/taxation/common/60905>.

5. Податковий кодекс України від 01.12.2010 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1274810-12#Text>.

7. Рекомендації щодо застосування положень конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна (капіталу) [Електронний

ресурс]. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-mijnarodne-/normativno-pravovi-atty/80816.html>.

8. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 [Електронний ресурс] // База даних "Законодавство України". – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

2. Судові рішення

9. Постанова Верховного Суду від 06.05.2020 у справі № 813/5611/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89111988>.

10. Постанова Верховного суду від 09.07.2019 у справі № 1840/2871/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/83243805>.

11. Постанова Верховного суду від 15.01.2019 у справі № **461/6524/16-а** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/79266131>.

12. Постанова Верховного Суду від 16.03.2020 у справі № 826/7675/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88360094>.

13. Постанова Верховного Суду від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/85153986>.

14. Постанова Верховного Суду від 19.06.2019 у справі № 127/20176/16-ц [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/82542005>.

15. Постанова Верховного Суду від 21.05.2020 у справі № 1740/2063/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89352968>.

16. Постанова Верховного суду від 21.08.2018 у справі № 576/2162/16-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/76001993>.

17. Постанова Верховного Суду від 24.01.2020 у справі № 803/188/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/87144610>.

18. Постанова Верховного Суду від 24.05.2019 у справі № 826/3191/13а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/81981690>.

19. Постанова Верховного Суду від 27.07.2020 у справі № 826/5911/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/90804192>.

20. Постанова Верховного Суду від 28.04.2020 у справі № 815/94/16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89013094>.

21. Постанова Вищого адміністративного суду України від 07.07.2014 у справі № 805/7337/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/39699253>.

22. Постанова Верховного суду від 27.03.2020 у справі № 818/47/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/73044545>.

23. Постанова Верховного суду від 31.08.2018 № 2а/0370/1070/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/76221788>.

24. Постанова Верховного суду від 05.04.2016 № 826/17223/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/57515173>.

25. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17.08.2020 у справі № 140/2734/19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/91049028>.

26. Постанова Одеського апеляційного адміністративного суду від 06.12.2017 у справі № 815/1294/17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/67551360>.

27. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 16.07.2020 у справі № 420/5859/19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/90475914>.

28. Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 05.12.2018 у справі № 1540/4891/18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78315075>.

29. Рішення Печерського районного суду м. Києва від 19.12.2016 у справі № 57/15441/16-ц [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/63931832>.

30. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.03.2014 у справі № 2а-7364/11/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/37770047>.

31. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.10.2014 у справі № 2а-5699/11/1370 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://verdictum.ligazakon.net/document/41452611>.

3. Монографії, підручники, наукові статті та навчальні посібники

32. 1 січня Україна приєднується до Плану BEPS по боротьбі з ухилянням від оподаткування [Електронний ресурс]. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.kmu.gov.ua/news/249514846>.

33. Батухтіна Д. Суд ЄС про тест основної мети – чого чекати українському бізнесу? [Електронний ресурс] / Д. Батухтіна. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://ukraine.web2ua.com/sud-es-pro-test-osnovnoji-meti-chogo-chekati-ukrajinskomu-biznesu-6494/>.

34. Боксер І. Ратифікація МЛІ-конвенції: наслідки для України [Електронний ресурс] / І. Боксер // Юридична газета онлайн. – 2019. – Режим доступу

до ресурсу: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/ratifikaciya-mlikonvenciyi-naslidki-dlya-ukrayini.html>.

35. Бондаренко І. М. Особливості податкового резидентства фізичних осіб у сучасних умовах / Бондаренко І. М. // Право і суспільство. – 2018. – С. 127–132.

36. В УКРАЇНІ ЗАПРАЦЮЄ МЛІ-КОНВЕНЦІЯ: ДО ЧОГО ГОТУВАТИСЬ? [Електронний ресурс]. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://icg-seminar.com.ua/1912/?lang=uk>.

37. Васілієва І. Уникнення подвійного оподаткування: чи правильно ви застосовуєте норми міжнародних договорів? [Електронний ресурс] / І. Васілієва // Вісник. Офіційно про податки. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100017180-uniknennya-podviynogo-opodatkuvannya-chi-pravilno-vi-chitayete-normi-mizhnarodnikh-dogovoriv>.

38. Городніченко Ю. В. Подвійне оподаткування: його сутність та методи усунення [Електронний ресурс] / Ю. В. Городніченко // ЕКОНОМІКА І СУСПІЛЬСТВО. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/99.pdf.

39. Грегуар Д. Податковий огляд Зміни до Податкового кодексу України щодо імплементації деяких положень BEPS (закон №466-IX) [Електронний ресурс] / Д. Грегуар, М. Пасіка // Мазар Україна. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: https://ukr.mazars.ua/content/download/995332/52015096/version/file/Mazars%20Ukraine_Tax%20Alert_May_2020_UA.pdf.

40. Демянчук Ю. Г. Методи уникнення міжнародного подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Демянчук Ю. Г. // Часопис Національного університету "Острозька академія". Серія "Право". – 2011. – Режим доступу до ресурсу: <https://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n1/11dyhmpo.pdf>.

41. Кузнечікова. О. На що слід звернути увагу у світлі BEPS і в умовах деофшоризації [Електронний ресурс] / Кузнечікова. О. // Юрист & Закон – Режим доступу до ресурсу: https://uz.ligakon.ua/ua/magazine_article/EA011457.

42. Макаєва О. BEPS і Україна: є представництво — плати податки [Електронний ресурс] / О. Макаєва. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/beps-i-ukrayina-ye-predstavnytstvo-platy-podatky/>.

43. Михалич В. М. Правила уникнення міжнародного подвійного оподаткування в міжнародному податковому праві / В. М. Михалич. // Європейські перспективи. – 2014. – №9. – С. 171–177.

44. Мороз С. М. Уникнення подвійного оподаткування як засіб подолання колізій у сфері податкового регулювання / С. М. Мороз. // Університетські наукові записки. – 2008. – №4. – С. 238–240.

45. Олейнікова Л. Г. Проблеми подвійного оподаткування та методи його уникнення / Л. Г. Олейнікова, Д. О. Чернолуцька. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №9. – С. 45–48.

46. План дій BEPS в Україні [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>.

47. План дій BEPS в Україні [Електронний ресурс] // Національний банк України. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/>.

48. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) [Електронний ресурс] // Міністерство Фінансів України – Режим доступу до ресурсу: https://mof.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf.

49. Ризики при оподаткуванні нерезидентів. Які документи допоможуть підтвердити бенефіціарність власника? [Електронний ресурс] // Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/380601.html>.

50. Розкриття інформації про бенефіціарних власників: податкові аспекти [Електронний ресурс] // intergrities – Режим доступу до ресурсу: https://lhs.net.ua/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2018/04/2_Rozkryttia-

informatsii-pro-benefitsiariv-vlasnykiv.-Podatkovi-aspekty.-Fomenko-Viktoriiia-radnyk-kerivnyk-praktyky-podatkovoho-i-mytneho-prava-MIuF-Integrites.pdf.

51. Рубля О. КІК-законодавство: кінець епохи офшорів? [Електронний ресурс] / О. Рубля // Вісник. Офіційно про податки.. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100018411-kik-zakonodavstvo-kinets-epokhi-ofshoriv>.

52. Рудинська А. Контроль на лінії: що тепер дозволено податківцям [Електронний ресурс] / А. Рудинська // INTEGRITES. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.integrites.com/uk/publications/line-control-what-is-allowed-for-taxpayers-now/>.

53. Сибирякова М. Тестуємо міжнародні структури на стійкість або до чого готуватись бізнесу у зв'язку з MLI [Електронний ресурс] / М. Сибирякова // Deloitte. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/multilateral-convention-tax-treaty>.

54. Сидоренко Д. Менше 30 днів до старту BEPS: як підготуватися вже зараз? [Електронний ресурс] / Д. Сидоренко // Юридична газета. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: <https://yur-gazeta.com/golovna/menshe-30-dniv-do-startu-beps-yak-pidgotuvatisya-vzhe-zaraz.html>.

55. Томаш Т. КІК: чого чекати українському бізнесу [Електронний ресурс] / Т. Томаш. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.tomashconsulting.com/post/kik-chogo-chekaty-ukrainskomu-biznesu>.

56. УКРАЇНСЬКИЙ ПОДАТКОВИЙ ОГЛЯД | ТРАВЕНЬ 2020 [Електронний ресурс] // Mazars Ukraine. – 2020. – Режим доступу до ресурсу: <https://ukr.mazars.ua/Home/Novini/Nashi-publikaciyi/Podatkoviy-visniki-Mazars/Ukrayins-kij-podatkovij-oglyad-Traven-2020>.

57. Устинова І. П. Міжнародна практика усунення подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Устинова І. П., Мединська Т. Ю. // Юридичний вісник. – 2017. – Режим доступу до ресурсу:

http://www.law.nau.edu.ua/images/Nauka/Naukovij_jurnal/2017/statji_n_3_44_2017/13.pdf.

58. Ходзицька В. В. Уникнення подвійного оподаткування доходів: світові тенденції / В. В. Ходзицька. // Фінанси України. – 2019. – №4. – С. 79–96.

59. Черноштан А. Що таке Конвенція МЛІ та яка мета її розвитку? [Електронний ресурс] / А. Черноштан // Вісник МСФЗ. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001893.

60. Шмиголь Н. М. Уникнення подвійного оподаткування: теорія та практика ефективного використання / Н. М. Шмиголь, А. І. Кормишова, А. А. Антонюк. // Економіка та підприємництво. – 2013. – №5. – С. 98–104.

61. Юридична енциклопедія: В 6 т. /Редкол.: Ю70 Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. — К.: «Укр. енцикл.», 1998. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://leksika.com.ua/13680808/legal/podviyne_opodatкування.

62. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

63. Action 12 Mandatory Disclosure Rules [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>.

64. Action 3 Controlled Foreign Company [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>.

65. Action 6 Prevention of tax treaty abuse [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>.

66. Action 7 Permanent establishment status [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>.

67. Action 8-10 Transfer Pricing [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>.

68. Action 11 BEPS data analysis [Електронний ресурс] // OECD – Режим доступу до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>.

69. Action 13 Country-by-Country Reporting [Электронный ресурс] // OECD – Режим доступа до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

70. Action 14 Mutual Agreement Procedure [Электронный ресурс] // OECD – Режим доступа до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.

71. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital [Электронный ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступа до ресурсу: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

72. BACKGROUND BRIEF Inclusive Framework on BEPS [Электронный ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступа до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

73. BEPS Action 2: Hybrid mismatch arrangements [Электронный ресурс] // Deloitte – Режим доступа до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/tax/Action%20-%20hybrid%20mistmatchabHL.pdf>.

74. Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI) [Электронный ресурс] // OECD. – 2017. – Режим доступа до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf>.

75. Information Brochure: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // OECD – Режим доступа до ресурсу: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-BEPS-tax-treaty-information-brochure.pdf>.

76. Irma Johanna Mosquera Valderrama. BEPS principal purpose test and customary international law [Электронный ресурс] / Irma Johanna Mosquera Valderrama // Leiden Journal of International Law. – 2020. – Режим доступа до ресурсу: <https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge->

core/content/view/F38AD66044B3531CBE507CAB9AE8D2EA/S0922156520000278a.pdf/beps_principal_purpose_test_and_customary_international_law.pdf.

77. Irma Mosquera Valderrama. What Does the PPT Say about Global Tax Governance? [Электронный ресурс] / Irma Mosquera Valderrama // Kluwer International Tax Blog. – 2019. – Режим доступа до ресурсу: http://kluwertaxblog.com/2019/07/26/what-does-the-ppt-say-about-global-tax-governance/?doing_wp_cron=1595175857.1755781173706054687500).

78. Mr. W.R. Munting. “Beneficial Ownership: handle with care” [Электронный ресурс] / Mr. W.R. Munting – Режим доступа до ресурсу: https://www.ohp.nl/sites/default/files/documenten/Beneficial_ownership_-_handle_with_care.pdf.

79. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments Action 4 [Электронный ресурс] // Inclusive Framework On BEPS. – 2016. – Режим доступа до ресурсу: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264268333-en.pdf?expires=1599664390&id=id&accname=guest&checksum=09C2C4428F94884ECBE65A72260E3510>.

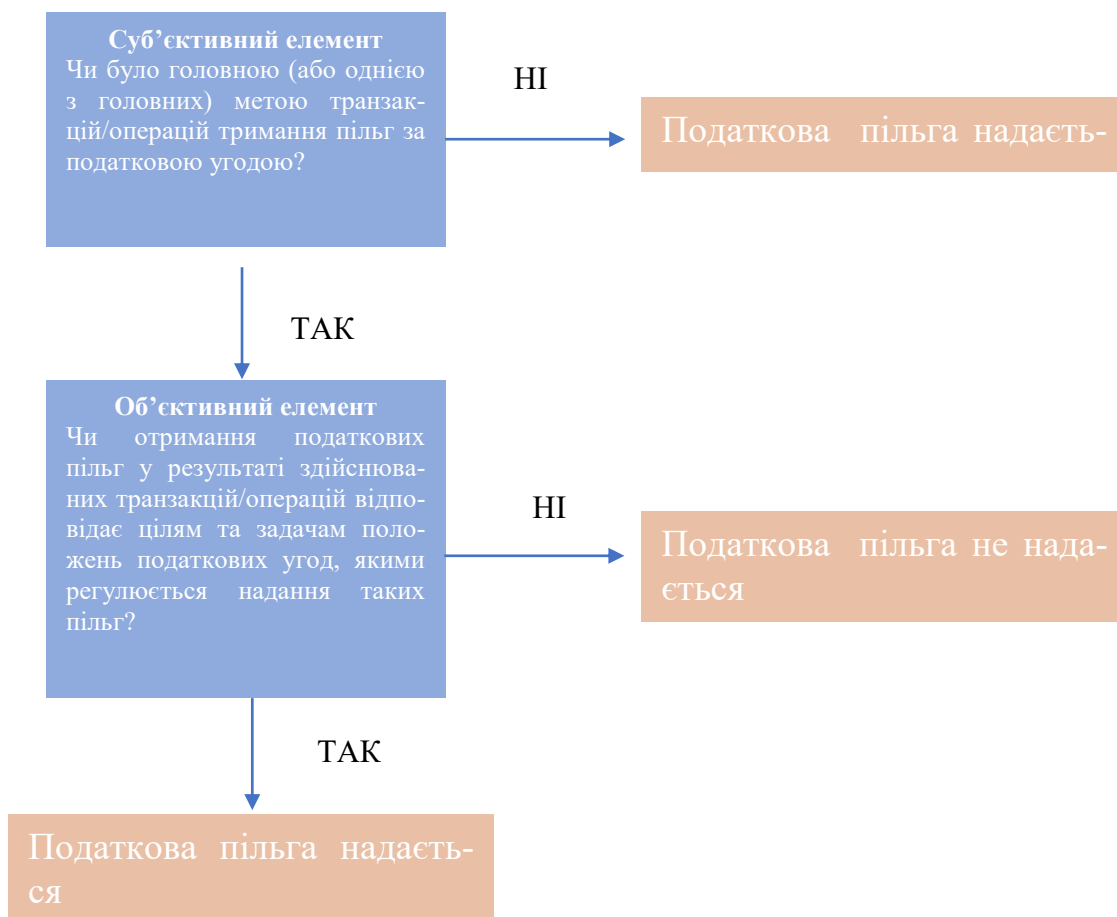
80. Taxing Multinational Enterprises BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS) [Электронный ресурс] // ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT Policy Brief. – 2014. – Режим доступа до ресурсу: https://www.uscib.org/docs/policy_brief_beps.pdf.

81. Vikram Chand. The Guiding Principle and the Principal Purpose Test / Vikram Chand. // International Taxation. – 2015. – №12. – С. 484–490.

82. What is BEPS? [Электронный ресурс] // OECD – Режим доступа до ресурсу: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

ДОДАТКИ

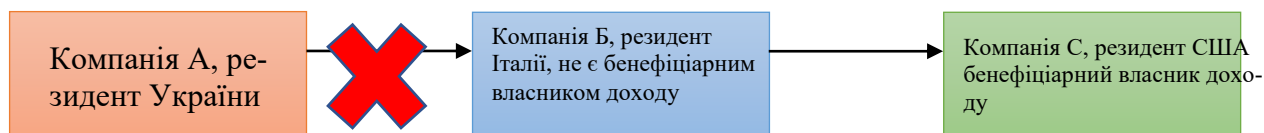
Додаток 1





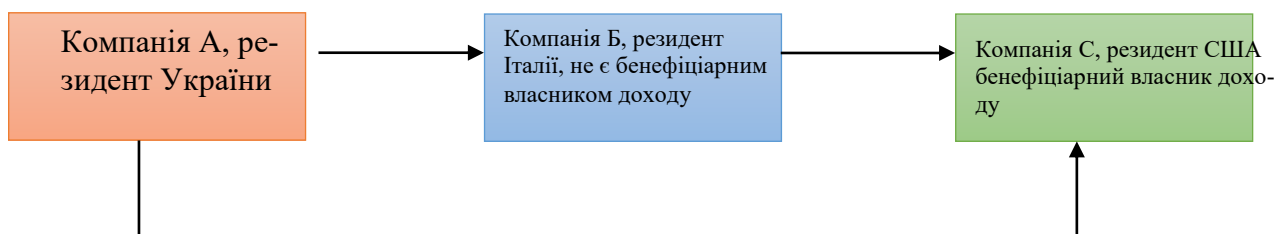
Додаток 3

До прийняття Закону № 466-XI:



Застосовується ставка 15 %, Конвенція не застосовується.

Після прийняття Закону № 466-XI:



Застосовується Конвенція між урядом США та Урядом України про уникнення міжнародного подвійного оподаткування, ставка податку на репатріацію становить 10 %, а не 15%.