

24 лютого 2020 року

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ №4



БАГАТОСТОРОННЯ КОНВЕНЦІЯ **МЦІ** – НАСЛІДКИ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

ДЕРЖАВНА
ПОДАТКОВА
СЛУЖБА УКРАЇНИ

Дайджест носить інформаційний характер та не є індивідуальною податковою консультацією, оскільки не базується на особливостях фактичних обставин операцій конкретного платника податку. Дайджест ґрунтується на положеннях чинного законодавства України та практики його застосування, які можуть змінитися в майбутньому. Кожен платник податку у порядку ст. 52-53 ПКУ може звернутися до контролюючого органу із наведенням фактичних обставин операцій та наданням відповідних матеріалів для отримання індивідуальної податкової консультації.

ЩО ТАКЕ MLI?

MLI - багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (протидії BEPS).

Прийняття MLI передбачено Дією 15 Плану протидії BEPS і направлено на імплементацію наступних **4 Дій Плану протидії BEPS**:

Дія 2 «Усунення відмінностей у оподаткуванні гібридних інструментів»;

Дія 6 «Запобігання зловживанням положеннями Угод про уникнення подвійного оподаткування»;

Дія 7 «Запобігання штучного уникнення статусу постійного представництва»;

Дія 14 «Поліпшення механізму вирішення спорів». Станом на кінець січня 2020 року, Конвенцію MLI вже підписали близько 94 країн світу.

Верховна Рада України ратифікувала MLI 28 лютого 2019 року, 8 серпня 2019 року було подане повідомлення про ратифікацію в Депозитарій ОЕСР, а вже з 1 грудня 2019 року Багатостороння конвенція набула чинності в Україні.

При цьому, положення MLI будуть застосовуються щодо податку на доходи нерезидентів, починаючи з 01 січня 2020 року, а щодо інших податків – з 01 червня 2020 року.



ЯК ПРАЦЮЄ MLI? ЧИ ЗАМІНЮЄ MLI УГОДИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ?

Для того, щоб юридична сила Багатосторонньої конвенції MLI поширювалася на відповідну угоду про уникнення подвійного оподаткування, необхідно, аби договірна юрисдикція внесла відповідну угоду про уникнення подвійного оподаткування до свого Протоколу про приєднання до MLI.

Разом з цим, відповідне положення Багатосторонньої конвенції буде застосовуватися до конкретної угоди про уникнення подвійного оподаткування тільки у разі, якщо обидві договірні юрисдикції внесуть таке положення до своїх Протоколів.

Наприклад, Україна внесла Угоду про уникнення подвійного оподаткування з ФРН до переліку угод, на які бажає розповсюдити дію MLI.

При цьому, ФРН не внесла до свого переліку Угоду з Україною. Таким чином, MLI до Угоди про уникнення подвійного оподаткування між Україною та ФРН застосовуватися не буде.

На сайті ОЕСР розташований інструмент, який дозволяє визначити, чи застосовується MLI до тих чи інших угод про уникнення подвійного оподаткування та які правила MLI будуть застосовуватися між юрисдикціями.

З вищезазначеним інструментом можна ознайомитися за наступним посиланням:

<https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

Зокрема, під дію Багатосторонньої конвенції підпадатимуть угоди про уникнення подвійного оподаткування з такими «популярними» юрисдикціями, як наприклад, Кіпр, Мальта, Естонія, Люксембург, Сінгапур, Великобританія та ін.



ЩО ПЕРЕДБАЧАЄ МЛІ ДЛЯ УКРАЇНСЬКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ?

Ратифікувавши Багатосторонню конвенцію МЛІ, Україна зобов'язалася імплементувати мінімальний стандарт Багатосторонньої конвенції, який передбачає наступне:

- Зміни до преамбул угод про уникнення подвійного оподаткування;
- Застосування правила основної мети;
- Поліпшення ефективності механізму вирішення спорів.

Також Україна погодилася застосовувати деякі опціональні положення МЛІ, зокрема:

- Правила щодо оподаткування доходів від продажу акцій, вартість яких одержується переважно з нерухомого майна;
- Правила щодо протидії зловживанню положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування в частині уникнення сплати податку постійними представництвами;

- Правила щодо запобігання штучному уникненню статусу постійного представництва.

Важливо також пам'ятати, що те чи інше правило Багатосторонньої конвенції МЛІ не буде застосовуватися, якщо на його застосування не погодилася інша договірна юрисдикція, з якою укладено угоду про уникнення подвійного оподаткування.



СТАТТЯ 6 МЛІ – МЕТА УГОДИ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Правила щодо протидії зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування передбачають зміну формулювання назви угод про уникнення подвійного оподаткування, доповнення преамбули з метою їх актуалізації у відповідності із стандартом, передбаченим Планом протидії BEPS.

Відтепер у преамбулах таких угод буде згадуватися про недопущення створення можливостей для

повного звільнення від оподаткування або пільгового оподаткування за рахунок зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування.

Ці зміни необхідні для правильного тлумачення положень угод про уникнення подвійного оподаткування, оскільки відповідно до Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 року, міжнародна угода має тлумачитися відповідно до своєї мети та цілей.

СТАТТЯ 7 МЛІ - ПРАВИЛО ОСНОВНОЇ МЕТИ

MLI встановлено правило основної мети ("Principal purpose test, PPT"), відповідно до якого особа не може скористуватися перевагами, передбаченими положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування, якщо отримання таких переваг було основною або однією з основних цілей укладеної такою особою угоди або будь-яких інших дій платника податків.

Правило основної мети є одним з ключових положень MLI, що направлене на протидію зловживанням при застосуванні міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування.

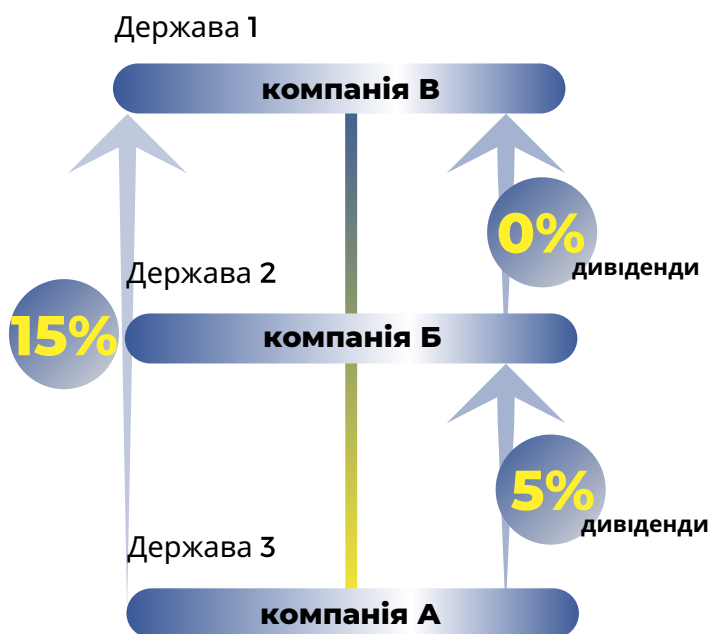
Наприклад, між Державами 1 та 3 не укладено Угоди про уникнення подвійного оподаткування, тому при виплаті дивідендів ставка податку становить 15%.

При цьому, між Державами 1 та 2 укладена Угода про уникнення

подвійного оподаткування, а виплати дивідендів іноземним компаніям звільнені у Державі 2 на рівні національного законодавства.

Для того, щоб отримати пониженою ставку за Угодою (5%) Компанія А створює Компанію Б у Державі 2.

Якщо основною метою створення Компанії Б є отримання переваг за Угодою, то виплати доходів на користь нерезидентів не відповідають правилу основної мети.



ЯКИМ ЧИНОМ ВИЗНАЧИТИ, ЩО Є ОСНОВНОЮ МЕТОЮ ТІЄІ ЧИ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЇ?

Коментарі до Модельної Конвенції ОЕСР та Фінальний Звіт щодо застосування Заходу 6 Плану протидії BEPS рекомендують при визначенні відповідності тієї чи іншої операції/структури правила основної мети аналізувати наступні:

- наявність податкової переваги, яка надається платнику податків конкретною угодою про уникнення подвійного оподаткування.

Під податковою перевагою розуміється або понижена ставка податку або звільнення доходу від оподаткування, що передбачено конвенцією.

- суб'єктивний елемент, який передбачає, зокрема, розмежування податкових та неподаткових цілей операцій платників податків та визначення того, яка з цих цілей має переважний характер.

При цьому під податковими цілями розуміється отримання податкової переваги за угодою, а неподаткові цілі можуть мати різне обґрунтування (наприклад, використання тієї чи іншої юрисдикції через зручну логістику і близьке розташування до контрагентів);

- об'єктивний елемент, який передбачає, що надання податкових переваг відповідає цілям відповідних положень угод про уникнення подвійного оподаткування.

Для цього рекомендується аналізувати так звані "substance", або економічну присутність нерезидента у юрисдикції, що визначається, наприклад, за наявністю у такого нерезидента офісних приміщень, кваліфікованого персоналу, адміністративних витрат, можливістю нести комерційні ризики за власними операціями, підтвердження фактів здійснення реальної господарської діяльності у юрисдикції тощо.

СТАТТЯ 9 МЛІ – ПРОДАЖ АКЦІЙ\ЧАСТОК, ВАРТІСТЬ ЯКИХ ОДЕРЖУЄТЬСЯ ПЕРЕВАЖНО З НЕРУХОМОГО МАЙНА

Відповідно до статті 13 Модельної конвенції ОЕСР, доходи, які отримані резидентом однієї держави внаслідок відчуження нерухомості, що розташована в іншій державі, мають оподатковуватися у державі, де таке нерухоме майно розташоване. Але на практиці нерухомість може також відчужуватися через продаж корпоративних прав юридичної особи, яка володіє нерухомістю, уникаючи таким чином оподаткування у державі, де така нерухомість розташована.

Положення статті 9 MLI покликані боротися з такою практикою. Доходи від продажу акцій і подібних прав, вартість яких більш ніж на 50% прямо\опосередковано формується за рахунок нерухомого майна (у будь-який день протягом 365 днів до моменту продажу), оподатковуються податком у юрисдикції, де розташоване таке нерухоме майно.

Наприклад, якщо нерезидент продає акції чи подібні права компанії, вартість яких у будь-який день протягом 365 днів до моменту продажу формується за рахунок нерухомого майна в Україні, то доходи від продажу таких акцій чи подібних прав мають оподатковуватися в Україні.

СТАТТЯ 10 МЦІ - ПРАВИЛО ПРОТИДІЇ ЗЛОВЖИВАНЬ ПОСТІЙНИМИ ПРЕДСТАВНИЦТВАМИ, РОЗТАШОВАНИМИ В ТРЕТІХ ЮРИСДИКЦІЯХ

Це положення передбачає правило щодо застосування пільгових ставок щодо доходів нерезидентів, які отримуються його постійними представництвами, розташованими у третіх юрисдикціях.

Передбачається, що пільгова ставка відповідно до угоди про уникнення

подвійного оподаткування не буде застосовуватися, якщо дохід нерезидента буде переноситися на постійне представництво у іншій державі, і такий дохід буде звільнений від оподаткування або буде оподатковуватись за значно нижчою ставкою на рівні постійного представництва, а також одночасно такий дохід буде звільнений від оподаткування у країні нерезидента.

СТАТТЯ 12 - ШТУЧНЕ УНИКНЕННЯ СТАТУСУ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА ШЛЯХОМ ДОГОВОРІВ КОМІСІЙ ТА ПОДІБНИХ СТРАТЕГІЙ

Згідно з цим положенням, у разі, якщо особа діє в договірній юрисдикції і систематично укладає контракти або систематично грає основну роль, що призводить до укладання контрактів з нерезидентом, ця особа буде вважатися постійним представництвом такого нерезидента в цій договірній юрисдикції.

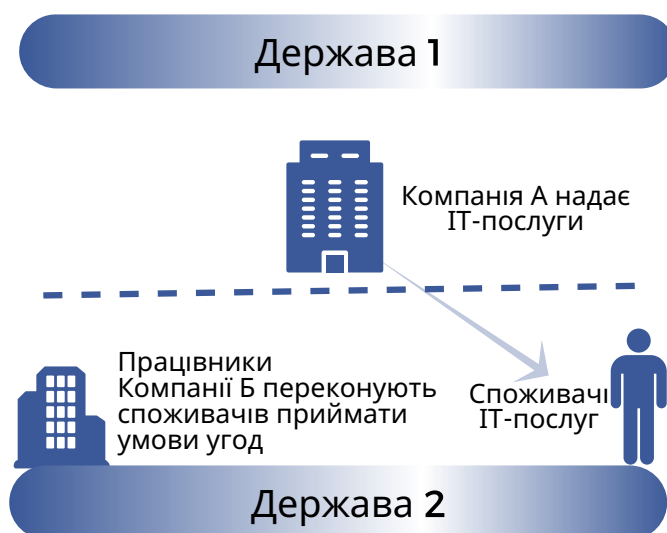
Розглянемо наступний приклад структури з використанням агентських угод. Компанія А у Державі 1 здійснює постачання програмної продукції та послуг через веб-сайти.

Для здійснення своєї діяльності Компанія А залучає співробітників Компанії Б у Державі 2, які переконують клієнтів Компанії А у Державі 2 приймати стандартні умови угод з Компанією А.

клієнтів Компанії А у Державі 2 приймати стандартні умови угод з Компанією А.

Таким чином, якщо співробітники Компанії Б будуть здійснювати свою діяльність переважно на користь Компанії А, що буде вести до укладення угод між Компанією А та контрагентами або споживачами у Державі 2, то виходячи з аналізу Статті 12 Багатосторонньої конвенції, Компанія А буде вважатися такою, що має постійне представництво у Державі 2.

При цьому, постійне представництво не виникатиме, якщо співробітники компанії Б матимуть незалежний статус у своїх діях.



СТАТТЯ 13 - ШТУЧНЕ УНИКНЕННЯ СТАТУСУ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА ШЛЯХОМ ВИКЛЮЧЕНЬ, ПЕРЕДБАЧЕНИХ ДЛЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ

Це правило передбачає, що у випадках, коли потенційне постійне представництво здійснює діяльність,

що носить допоміжний або підготовчий характер, проте така діяльність є одним з ключових чинників, що впливає на отримання прибутку, така діяльність може розглядатись як така, що призводить до появи постійного представництва.

СТАТТЯ 14 - РОЗДІЛЕННЯ КОНТРАКТІВ

Відповідно до статті 5 Модельної конвенції ОЕСР, будівельний майданчик, або складальний або монтажний проєкт, чи пов'язана з таким майданчиком або проєктом наглядова діяльність утворюють постійне представництво, лише якщо вони існують більше ніж 12 місяців. Але на практиці платники податків часто уникають постійного представництва, укладаючи угоди щодо здійснення таких проєктів з різними нерезидентами на періоди, які тривають менше 12 місяців (або іншому періоду, який встановлений внутрішнім законодавством тієї чи іншої юрисдикції).

Правило статті 14 Конвенції MLI покликане боротися з подібною практикою і полягає у тому, що період (періоди) протягом якого (або яких) здійснювалася діяльність щодо певного проєкту, одним або декількома

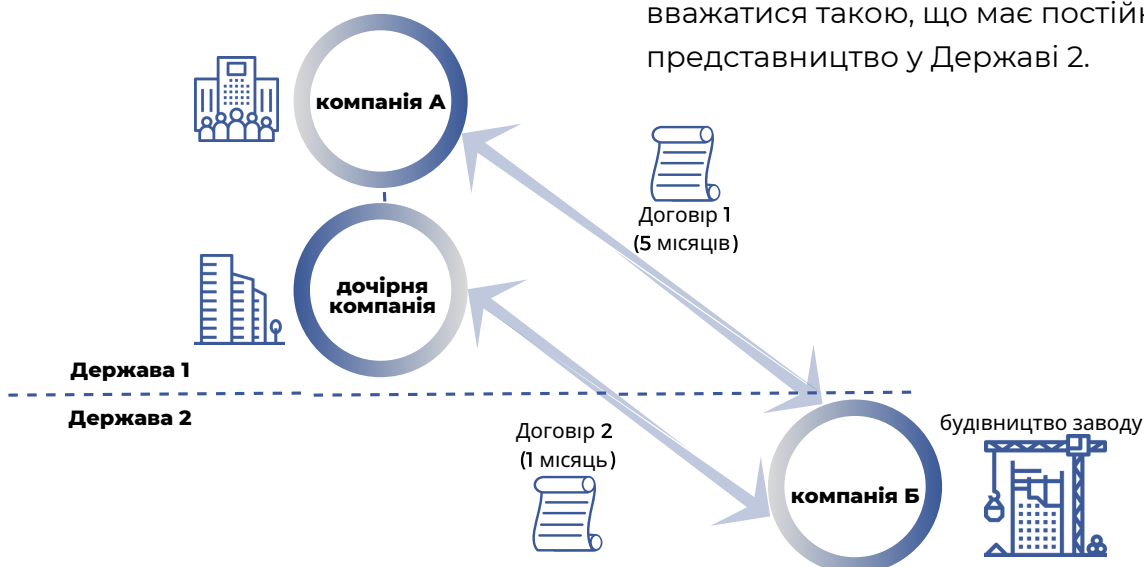
пов'язаними підприємствами, додаються до сукупного періоду часу виконання такого проєкту.

Розглянемо наступний приклад. Припустимо, що за законодавством Держави 2 постійне представництво виникає, якщо тривалість будівельних робіт триває 6 місяців.

Компанія А у Державі 1 уклала угоду строком на 5 місяців з Компанією Б у Державі 2, згідно з якою Компанія А побудує завод для Компанії Б.

При цьому, дочірня компанія Компанії А уклала аналогічну угоду з Компанією Б строком на 1 місяць, щоб уникнути статусу постійного представництва для Компанії А у Державі 2.

Враховуючи положення Статті 14 Конвенції MLI, періоди будівництва заводу за обома угодами будуть додаватися та Компанія А буде вважатися такою, що має постійне представництво у Державі 2.



СТАТТЯ 16 МЛІ – ПРОЦЕДУРА ВЗАЄМНОГО УЗГОДЖЕННЯ

В рамках мінімального стандарту Україна зобов'язана імплементувати положення Багатосторонньої конвенції МЛІ, яке врегульовує загальні засади проведення Процедури взаємного узгодження.

Якщо платник вважає, що договірні юрисдикції порушують правила оподаткування, встановлені угодою про уникнення подвійного оподаткування, такий платник може розпочати процедуру розгляду власної справи уповноваженим органом однієї з держав.

Якщо держава не може вирішити питання самостійно, вона має вжити заходів щодо узгодження спірної ситуації з іншою державою. Разом з тим, для того, щоб процедура взаємного узгодження була ефективною у своїй практичній реалізації, відповідний механізм повинен міститись в чинному законодавстві. Слід зазначити, що така процедура міститься в проекті закону № 1210, що був схвалений Верховною Радою 16 січня 2020 року.

ДЕРЖАВНА
ПОДАТКОВА
СЛУЖБА УКРАЇНИ