

УДК 347.73:336.027

Д. М. Стародуб,
кандидат юридичних наук,
І. А. Шавло,
Університет ДФС України

ПРОТИДІЯ НЕНАЛЕЖНОМУ ВИКОРИСТАННЮ ПОДАТКОВО-ПРОЗОРИХ ОРГАНІЗАЦІЙНО- ПРАВОВИХ ФОРМ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ У КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

Взаємозв'язок між оподаткуванням та корпоративним правом має першочергове значення для структурування транснаціональних компаній. Диспропорції у національних податкових системах, які викликають гібридну поведінку, часто виникають унаслідок відмінностей у корпоративному праві. Структурування бізнесу здійснюється так, що завдяки особливостям організаційно-правових форм суб'єктів господарювання у різних податкових юрисдикціях суттєво можна зменшити чи виключити податкове навантаження. Ця проблема завжди була предметом обговорення на міжнародному рівні та стала особливо актуальною у світлі реалізації плану дії анти-BEPS.

Ключові слова: податок на прибуток підприємств, податково-прозорий суб'єкт, нерезидент, корпоративне оподаткування, агресивне податкове планування.

Д. Н. Стародуб,
кандидат юридических наук,
І. А. Шавло,
Університет ГФС України

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ НЕНАДЛЕЖАЩЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВО-ПРОЗРАЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫХ ФОРМ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ОПЫТА

Взаимосвязь между налогообложением и корпоративным правом имеет первостепенное значение для структурирования транснациональных компаний. Диспропорции в национальных налоговых системах, которые вызывают гибридное поведение, часто возникают вследствие различий в корпоративном праве. Структурирование бизнеса осуществляется так, что благодаря особенностям организационно-правовых форм субъектов хозяйствования в разных налоговых юрисдикциях существенно можно уменьшить или исключить налоговую нагрузку. Эта проблема всегда была предметом обсуждения на международном уровне и стала особенно актуальной в свете реализации плана действий анти-BEPS.

Ключевые слова: налог на прибыль предприятий, налогово-прозрачный субъект, нерезидент, корпоративное налогообложение, агрессивное налоговое планирование.

D. M. Starodub,
Candidate of Judicial Sciences,
I. A. Шавло,
University of SFS of Ukraine

COMBATING MISUSE OF TAX-TRANSPARENT ORGANIZATIONAL AND LEGAL FORMS OF BUSINESS ENTITIES IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL EXPERIENCE

The relationship between taxation and corporate law has first priority in structuring multinational companies. On the one hand, disproportions in national tax systems that cause hybrid behavior often results from differences in corporate law. Business structuring is carried out so that due to the peculiarities of the organizational and legal forms of economic entities in different tax jurisdictions, it is possible to reduce significantly or exclude the tax burden. This issue has always been the subject of discussion at the international level and has become particularly relevant in the light of the implementation of the anti-BEPS action plan.

Key words: corporate income tax, tax transparent entity, nonresident, corporate taxation, aggressive tax planning

Взаємозв'язок між оподаткуванням та корпоративним правом є першочерговим при структуруванні багатонаціональних компаній. З одного боку, диспропорції в національних податкових системах, які викликають гібридне поведіння, часто впливають із розбіжностей у корпоративному праві. З іншого, – для стимулювання нововведень у сфері корпоративного права може знадобитися чітка податкова політика. Разом з тим обидві галузі права взаємодіють без домінування одна над одною. Корпоративне право забезпечує ефективну структуру, яка дозволяє підприємцям легко здійснювати транзакції через корпоративні структури та створює основу для зниження вартості агентських послуг. Таким чином, оптимальна бізнес-форма зменшує агентські витрати та задовольняє інтереси залучених сторін. Бізнес-структурування здійснюється так, щоб за рахунок особливостей організаційно-правових форм суб'єктів господарювання у різних податкових юрисдикціях значно зменшити або виключити податкове навантаження. Це питання завжди було предметом обговорення на міжнародному рівні та набуло особливої актуальності у світлі реалізації плану заходів анти-BEPS. Так, одним з кроків цього плану є боротьба з гібридними механізмами, до яких належить питання недобросовісного використання організаційно-правових форм суб'єктів господарювання (далі – ОПФ СГ). Такими ОПФ СГ, зазвичай, є податково-прозорі у контексті корпоративного оподаткування суб'єкти.

Питання, пов'язані з використанням різних ОПФ СГ з метою зменшення податкового навантаження, досліджувалися в працях А. Суббота, Ю. Оніщика, С. Брехова [1], Г. Хансмана [2], Ф. Бейкера, Н. Тобіаса, М. Россі [3]. У зв'язку із затвердженням постановою

КМУ від 4 липня 2017 р. № 480 Переліку ОПФ СГ, операції з якими будуть вважатися контрольованими, виникає потреба проаналізувати міжнародний досвід вирішення питання використання податково-прозорих ОПФ СГ.

Визнання компанії податково-прозорою означає, що податки від доходів таких організацій сплачуються на рівні їх власників (учасників, партнерів). Тобто дохід є частиною податкової декларації учасника. Хоча можливі також і ситуації (Франція), коли дохід одного з учасників оподатковується на рівні компанії корпоративним податком, а інший – сплачує податок відповідно до своєї особистої податкової декларації. Багато країн взагалі не розглядають можливості існування прозорих для цілей оподаткування компаній з точки зору свого національного законодавства (Угорщина, Румунія, Мексика), навіть якщо вони створені у формі партнерства. Поширеним є також підхід, коли всі іноземні партнерства розглядаються як податково-прозорі за замовчуванням без можливості зміни їх статусу для цілей оподаткування (Швеція).

Сама природа податково-прозорих компаній обумовлена значним досвідом економічної активності фізичних осіб у країнах Європи та Америки та бажанням уникнути економічного подвійного оподаткування (коли дохід безпосереднього власника оподатковується двічі – при оподаткуванні доходу компанії та окремо особистого доходу при нарахуванні дивідендів). Так, на прикладі LLC, створеного за законодавством США, передбачено декілька схем оподаткування, які залежать від кількості учасників LLC та вибору статусу для цілей оподаткування відповідно до форми 8832. За замовчуванням будь-який суб'єкт створений за національним чи іноземним законодавством і не включений до переліку організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, що сплачують податок на прибуток, визнається як поточний, тобто права та обов'язки перетікають до учасників (аналог терміна податково-прозорий у США). Якщо власник один, тоді це особиста підприємницька діяльність; двоє і більше учасників – партнерство або компанія. Партнерство може обирати чи оподатковуватись йому податком на прибуток на рівні організації чи податком з доходів, який сплачують кожен з учасників окремо. У першому випадку виникає подвійне оподаткування податком на прибуток та податком з дивідендів одного й того ж доходу. У другому випадку кожен з них сплачує податок навіть з нерозподіленої суми доходу партнерства. Критики правил вибору класифікації зазначають, що така система стала одним з інструментів податкового планування [4, с. 491].

Порівняно із США Німеччина ніколи не визначала фіксованих критеріїв, за якими визначатиметься статус іноземного суб'єкта господарювання для цілей оподаткування, що пов'язано з необхідністю мати гнучку систему класифікації, що буде ефективною при появі нових видів партнерства та інших форм господарювання [5, с. 42]. Італія має свої правила «check the box» [3, с. 329], які передбачають малу та велику прозорість, проте вони не тотожні одноіменним правилам у США.

Проблема податково-прозорих компаній полягає у використанні ними переваг як резидентами однієї з договірних держав, які виникають на основі договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому самі учасники партнерства виступають нерезидентами країни, відповідно до законодавства якої створено такий податково-прозорий об'єкт. Така ситуація виникає з британськими LLP. У Франції будь-яка компанія, яка реєструється відповідно до французького законодавства, повинна мати доміцилій, а інформація щодо неї вноситься до єдиного реєстру компаній, тобто компанія не буде

визнаватися податково-прозорою за договорами про уникнення подвійного оподаткування і може користуватися вигодами за ними.

У тексті звіту до другого кроку анти-БЕПС зазначається, що внаслідок такого податкового планування, коли платники податків отримують надмірні переваги податкових договорів, «зменшується загальний податок, сплачений усіма зацікавленими сторонами в цілому, що шкодить конкуренції, економічній ефективності, прозорості та справедливості» [6, с. 4].

Регулювання використання податково-прозорих ОПФ СГ здійснюється на національному та міжнародному рівнях. У випадку гібридних юридичних осіб одночасно три держави [7, с. 27] можуть потенційно вимагати застосування своїх податкових законів до тих самих осіб: держава, де генерується дохід (тобто держава джерела), держава реєстрації організації та держава проживання власника такого суб'єкта. Вирішення питання пов'язане зі ставленням держави до конкретної ОПФ СГ та домовленістю між державами щодо обмеження можливостей зловживання через відмінності у податковому законодавстві країн.

Країни Європи мають тривалий досвід регулювання податково-прозорих ОПФ СГ, адже завдяки їхнім правовим системам такі об'єкти стали можливими. Разом з тим використання таких ОПФ СГ у Європі для податкового планування сьогодні значно ускладнене та у багатьох випадках є неможливим або нерациональним. Так, наприклад, Швеція, законодавство якої передбачає створення партнерств, подібних для всіх країн Європи (крім Східної, де їх створення не передбачено внутрішнім законодавством), не розглядається як приваблива для мінімізації оподаткування через доступність будь-якої інформації про господарську діяльність компаній податковим органам, відкриті реєстри компаній та правила CFC. Крім того, зареєстровані у Швеції компанії витрачають 32 % своїх доходів на соціальні відрахування та заробітну плату, що робить утримання такої компанії з метою оптимізації не вигідним.

Більшість країн ЄС мають у своєму законодавстві правила CFC, GAAR, SAAR, які дозволяють протидіяти «treaty shopping» серед суб'єктів господарювання, з одного боку, та ускладнюють ведення бізнесу – з іншого, через збільшення кількості звітності та відсутність впевненості підприємця у тому, як податковий орган розтлумачить його дії. Наприклад, податкові органи Німеччини після впровадження CFC (2008 р.) та «Passive Foreign Investment Corporation («PFIC») rules» (правила пасивної іноземної інвестиційної корпорації) у 2009 році почали краще розуміти і запитувати більше деталізованої інформації для класифікації суб'єкта [8]. Також одним з превентивних заходів є визнання іноземної компанії податково-прозорою на основі проведення аналізу (класифікації або типологізації) шляхом отримання відповіді на питання про суттєві організаційні атрибути партнерства як-то наявність повної чи часткової відповідальності, порядок прийняття рішень та ін. і порівняння їх із подібними організаційними формами відповідно до внутрішнього законодавства. Так, Швейцарія [9] класифікує іноземні суб'єкти як податково-прозорі чи непрозорі, порівнюючи їх із власними ОПФ СГ, виходячи з наявності/відсутності статусу юридичної особи та чи оподатковується її прибуток у країні резидентства.

У Канаді класифікація іноземних юридичних осіб у податкових цілях базується на законних правах та зобов'язаннях учасників за іноземним законодавством, до яких застосовується порівняння з канадським правом. Наприклад, коли стикаються з невідомим типом партнерства [10, с. 39–40], визначають, чи є присутні істотні елементи партнерства,

які існують на основі канадського законодавства [11, с. 38]. Канадське податкове відомство зазначає, що наявність статусу юридичної особи (раніше це було ключовою особливістю) більше не є визначальною ознакою корпорацій [12, с. 9].

На міжнародному рівні регулювання використання ОПФ СГ здійснюється за допомогою дво- та багатосторонніх домовленостей. Кожна держава має мережу двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування (наприклад, 128 договорів у Франції, 96 у Німеччині). Податкові договори є основними для вирішення питання про доходи між кількома юрисдикціями. Вони можуть служити для захисту та збереження податкової бази, дозволяють обмінюватися інформацією та допомагати у зборі податків і взагалі сприяють інвестиціям. Запобігання зловживанню податковими договорами та ерозії податкової бази чітко пов'язані з урахуванням таких питань [13, с. 7] і вимагають дотримання принципу рівності/справедливості в оподаткуванні.

Оскільки політичні та економічні позиції держав-учасниць договорів про уникнення подвійного оподаткування часто суттєво відрізняються, а процес їх укладання та зміни є тривалим та може бути розтягнутим на роки, часто такі договори мають відмінності, що залежать від домовленостей між договірними державами. Основою для таких договорів є типові податкові конвенції ООН та ОЕСР, що є практично тотожними між собою, про що зазначає П. Селезень [14, с. 109–119], адже перша створена на основі Модельної конвенції ОЕСР. У дусі тексту першого документа суттєво враховуються інтереси країни імпортера капіталу, в ролі якого, зазвичай, виступають країни, що розвиваються, це також слідує із закріплення права оподатковувати пасивні доходи у країні джерела їх походження. Директор відділу фінансового розвитку Департаменту з економічних та соціальних питань ООН А. Трепелков з цього приводу зазначає [15]: «Модельна конвенція ООН спрямована на допомогу країнам, що розвиваються, у розробці та обговоренні двосторонніх податкових угод з метою збереження бажаного балансу між отриманням більшої частини податкових надходжень від іноземних інвестицій та збереження сприятливого для інвестиційного клімату з метою розвитку».

Модельна конвенція ОЕСР у новій редакції [16, с. 10] рекомендує, щоб прибуток, одержаний суб'єктом господарювання або угоди, який вважається повністю або частково фіскально-прозорим відповідно до податкового законодавства будь-якої договірної держави, вважався доходом резидента договірної держави, але тільки в тому обсязі, в якому доходи розглядаються для цілей оподаткування цієї держави як дохід резидента цієї держави. Конвенція ОЕСР у цій частині може застосовуватися до трастів та інших подібних організаційно-правових форм суб'єктів господарювання, про що зазначається у коментарі до неї.

Аналізуючи розробки звітів плану BEPS, ООН у своїх настановах «Захист бази оподаткування країн, що розвиваються» (далі – настанови ООН) [17] розглядає їх через призму можливості застосування у країнах, що розвиваються. Зокрема, пропонується вирішення ситуації з гібридними інструментами, що виникають через різне тлумачення транзакцій та класифікацію юридичних осіб. У настановах ООН пропонують: «Як відповідь на різний підхід до транзакцій, країна, що розвивається, може відмовити у вирахуванні будь-яких платежів, які не оподатковуються в руках іноземного одержувача. Аналогічний підхід може бути застосований і у випадку різної класифікації юридичних осіб».

На XV сесії комітету з податкових питань ООН було обговорено ряд питань, серед яких проаналізовано внесення змін до положень Модельної конвенції ОЕСР та коментарю до

неї. Нова редакція статті 1 (2), запропонована на засіданні експертного комітету ООН у жовтні 2016 року, полягає у тому, що право оподатковувати доходи, отримані через прозору організацію чи договірну організацію (обидва терміни невизначені), буде розподілятися між державами-учасниками відповідно до податкового договору, навіть якщо цей дохід оподатковується як дохід іншої особи, що проживає в договірній державі. Це вирішує проблему подвійного оподаткування, яка може бути спричинена тоді, коли «прозора» організація розглядається як «особа», оскільки вона є «органом осіб», але не вважається резидентом, оскільки це не «підлягає оподаткуванню» відповідно до статті 4 (1) Конвенції. Характерно, що якщо звіт про партнерство стосується лише партнерських фірм, стаття 1 (2) стосується будь-якої гібридної організації.

На думку експерта ООН D. Sanghavi (Д. Сангаві), [18, с. 357] стаття 1 (2) не передбачає, що суб'єкт господарювання є прозорим у державі, в якій він організований, а також нічого не повідомляє про юридичні або фактичні обставини, за яких дохід оподатковується в руках резидента договірної держави. Отже, не має значення, чи суб'єкт організовано/інкорпоровано в третій державі, навіть якщо така держава вважає суб'єкт непрозорим. Так, якщо держава-джерело вважає цей об'єкт непрозорим, тоді податкові договори застосовуватимуться, якщо держава приписує дохід резиденту цієї держави. Ставлення до податково-прозорого суб'єкта може бути результатом конкретної юридичної фікції (наприклад, вибору платника податку чи CFC) або законодавчої норми (наприклад, товариства можуть бути визнані прозорими на основі законодавства, при цьому привласнюючи доходи партнерів).

Визначаючи в конкретних ситуаціях, чи існує зловживання чи неналежне [17, с. 22] використання договору, Коментар до Типової конвенції Організації Об'єднаних Націй схвалює такий «керівний принцип»:

«Керівним принципом є те, що переваги, передбачені конвенцією про подвійне оподаткування, не повинні бути доступними, якщо головною метою укладання певних угод чи угод є забезпечення більш сприятливої податкової позиції та отримання більш сприятливого податкового режиму в цих умовах суперечить об'єкт і мета відповідних положень» [19].

ЄС паралельно Плану BEPS ОЕСР у 2013 році прийняв рішення щодо внесення змін до Директиви про материнські та дочірні компанії щодо Правил GAAR, які значно обмежили можливість зловживання договірними перевагами. Згідно з новим правилом GAAR «держави-члени не повинні надавати переваги, передбачені Директивою про материнські та дочірні компанії до угоди або серії домовленостей, якщо основною метою або однією з головних цілей їх виникнення було отримання податкової пільги» [20]. На початку 2016 року Радою ЄС було прийнято Anti-Tax Avoidance Directive (EU) 2016/1164 [21] (ATAD II). Цим документом передбачається розвиток заходів проти уникнення від оподаткування до 2024 року.

Можна зробити висновок, що проблема використання податково-прозорих організаційно-правових форм полягає у включенні їх до бізнес-структур та схем з метою невідповідного отримання вигод за договорами про уникнення подвійного оподаткування. Вирішення цього питання на міжнародному рівні займаються ОЕСР, ООН та ряд неурядових організацій, а також держави шляхом підписання та зміни двосторонніх угод. Міжнародні організації здійснюють розробку заходів, покликаних на усунення можливості невідповідного використання договорів та отримання пільг за ними. Попри значний тиск

міжнародної спільноти, визначальна воля до встановлення перешкод недобросовісному використанню ОПФ СГ належить державам, які на національному рівні встановлюють правила створення та діяльності компаній і укладають та змінюють свої договори про уникнення подвійного оподаткування. Тому Україні необхідно докладати більше зусиль для удосконалення системи міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування з урахуванням національних інтересів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брехов С. С. Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України: монографія / [С. С. Брехов, В. І. Коротун, О. Є. Сушкова, Н. В. Новицька, Д. М. Стародуб та ін.]; за заг. ред. С. С. Брехова та В. І. Коротуна – Київ : Видавництво Алерта, 2017. – 344 с.
2. Hansmann H. What is Corporate Law? / H. Hansmann, R. Kraakman// Center for Law, Economics and Public Policy – Research Paper No. 300,. – Yale Law School, February 2004, p. 2.
3. Rossi M. Italy's New Check-the-Box Rules / M. Rossi // Reprinted from Tax Notes July 25, 2005, p. 329 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.lawrossi.com/images/stories/docs/39TI0329.pdf>
4. Field H. Checking in on «Check-the-Box» / H. Field //Loyola of Los Angeles Law Review. – Vol. 42:451, 2008. – P. 491.
5. Herrmann H. How to Classify Foreign Entities in Germany / H. Herrmann / 14 Int'l Tax Rev. 42 (2003) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/intaxr14&div=16&id=&page=>
6. BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Treaty Issues), OECD Public Discussion Draft, 19 10 March 2014 – 2 may 2014. – P. 4.
7. Lang M. Introduction to the Law on Double Tax Conventions / M. Lang. – Wien: Linde Verlag, 2013. – P. 27.
8. German Hot Topics Felix von der Planitz and André Gloede, PwC Germany [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.pwc.com/jg/en/publications/pwc-seminar-german-tax-risk_july-2012.pdf
9. New rules – Swiss tax perspective on foreign entities [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://domizilplus.ch/blog/2016/04/27/new-rules-swiss-tax-perspective-on-foreign-entities/>
10. Ault H., Arnold B. Comparative Income Taxation, third edition / H. Ault and B. Arnold. – New York: Aspen Publishers, 2010. – Pp. 39–40
11. Tobias N. Taxation of Corporations, Partnerships and Trusts: 4th Edition / N. Tobias. – Toronto: Carswell, 2013, p. 38.
12. Income Tax Technical News, No. 38, September 22 2008 Canada Revenue Agency, p. 9.
13. Lang M. The Role of Tax Treaties in Facilitating Development and Protecting the Tax Base / M. Lang // WU International Taxation Research 36 Paper Series. – No. 2013 - 03, 2013. – P. 7–38.
14. Селезень П.О. Міжнародно-правове співробітництво держав у сфері оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.011 / П. О. Селезень. – Київ : Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2010. – 249 с.

15. Trepelkov A. The United Nations Model Double Taxation Convention in the context of Financing for Development / A.Trepelkov. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ICTM2012_Presentation_Trepelkov.pdf

16. Draft Contents Of The 2017 Update To The Oecd Model Tax Convention [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf>

17. United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries Second Edition [Електронний ресурс] / Edited by A. Trepelkov, H. Tonino and D. Halka - un. NY 2017. – 796 p. – Режим доступу : www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/08/handbook-tax-base-second-edition.pdf

18. Sanghavi D. BEPS Hybrid Entities Proposal: A Slippery Slope, Especially for Developing Countries [Електронний ресурс] / D. Sanghavi // Application Of Treaty Rules To Hybrid Entities. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Fifteenth session. Geneva, 17–20 October 2017. – Режим доступу : http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP28_Hybrid-Entities.pdf

19. Paragraph 23 of the Commentary on Article 1 of the United Nations Model Convention, quoting paragraph 9.5 of the Commentary on Article 1 of the OECD Model Convention.

20. GAAR rising Strengthening the European Union Parent-Subsidiary Directive with a new general anti-abuse rule [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vw0LUAssets/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsiadiary-directive/\\$FILE/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsiadiary-directive.pdf](http://www.ey.com/Publication/vw0LUAssets/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsiadiary-directive/$FILE/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsiadiary-directive.pdf)

21. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content>