



ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ В СВЯЗИ С ВСТУПЛЕНИЕМ В СИЛУ ЗАКОНА УКРАИНЫ 1117-IX ОТ 17.12.2020

Принятие Верховной Радой Украины Закона Украины 1117-IX от 17.12.2020 г. «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и другие законы Украины относительно обеспечения сбора данных и информации, необходимой для декларирования отдельных объектов налогообложения» привело к следующим ключевым нововведениям:

1. Налогообложение дохода нерезидента от отчуждения корпоративных прав, стоимость которых преимущественно сформирована за счет недвижимости в Украине

Ключевое изменение коснулось условия касательно владения или использования юридическим лицом-резидентом недвижимости в Украине. В частности, ранее законодатель указывал как на нормативное основание такого владения или использования только на долгосрочную аренду, финансовый лизинг или аналогичный договор. Теперь же, кроме технических правок касательно замены упомянутых нормативных оснований на *«операционную или финансовую аренду (лизинг) или аналогичный договор»*, указывается на необходимость соблюдения еще одного условия – *«такое использование должно отражаться в учете такого юридического лица как актив, в т.ч. актив по праву пользования, согласно с требованиями национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета или международных стандартов финансовой отчетности»*.

Отдельно следует отметить, что пункт «и» вместе с пунктом «і» пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 НКУ вступают в действие, начиная с налоговых (отчетных) периодов *после 1 января 2021 г.*

2. Разумная экономическая причина (деловая цель)

Сфера применения положений о разумной экономической причине (деловой цели) в пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 НКУ уточнена за счет дополнения касательного того, что они *применяются для целей ст. 39 НКУ «в т.ч. при доказывании обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии деловой цели в случаях, определенных п. 140.5 ст. 140 НКУ, которые предполагают применение соответствующих положений»* указанной ст. 39 НКУ.

По сути, такие изменения дополняют изменения в п. 140.5 ст. 140 НКУ касательно пп. 140.5.4 и 140.5.5¹, которыми предполагается возможность *увеличения финансового результата к налогообложению на всю сумму стоимости товаров, работ и услуг, полученных от нерезидента или реализованных в его пользу, если такие операции, не являющиеся контролируруемыми, не имеют деловой цели и соблюдается любое из следующих условий:*

- a) юрисдикция инкорпорации нерезидента включена Кабинетом Министров Украины в соответствующий перечень согласно пп. 39.2.1.2 п. 39.2.1 ст. 39.2 ст.39 НКУ;
- b) такой нерезидент имеет организационно-правовую форму, включенную в соответствующий перечень Кабинета Министров Украины согласно пп. 39.2.1.1 п. 39.2.1 ст. 39.2 НКУ.



В то же время, *обязанность доказывания соответствующих обстоятельств возлагается на контролирующий орган с применением ст. 39.* Возможность применения других корректировок в таком случае ограничена.

Кроме того, *риск увеличения финансового результата к налогообложению при выплате роялти нерезиденту также предполагает необходимость соблюдения аналогичных требований касательно разумной экономической причины (деловой цели) (пп. 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 НКУ).*

Изменения в п. 140.5.4, 140.5.5¹ и 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 НКУ вступают в силу *только с 1 января 2022 г.*

3. Трансфертное ценообразование

Положения НКУ касательно трансфертного ценообразования были изменены в следующих аспектах:

- a) *Определено, что функции, риски и активы распределяются в пользу той стороны, которая является резидентом Украины в отсутствие достаточного обоснования фактического поведения сторон* в контролируемой операции или ее фактических условий проведения;
- b) *Закреплены последствия несоблюдения требований разумной экономической причины (деловой цели) в контролируемых операциях*, в частности, контролирующий орган имеет право не учитывать (не признавать) контролируемую операцию или заменить ее альтернативным вариантом с целью определения условий договора (контракта), которые были бы согласованы между несвязанными лицами, действующими коммерчески рационально в сопоставимых условиях, в случае одновременного соблюдения следующих условий:
 - I) *если коммерческие и/или фактические характеристики контролируемой операции для целей трансфертного ценообразования, которые определены в соответствии с фактическими действиями сторон операции и фактическими условиями их проведения, отличаются от условий, применяющихся между несвязанными лицами с учетом наличия разумной экономической причины (деловой цели) в сравнимых условиях;*
 - II) *установлено, что несвязанные лица, действующие в сравнимых условиях и коммерчески рационально с учетом альтернативных вариантов, реально доступных для каждой из сторон соглашения, не вступили бы в такую операцию;*
- c) *Расширен перечень информации, предоставляемой в составе документации о трансфертном ценообразовании*, поскольку описание операций по покупке (продаже) товаров, работ (услуг), нематериальных активов, других предметов хозяйственных операций, должно также включать обоснование экономической целесообразности¹ и наличие деловой цели их покупки (продажи);

¹ Экономическая выгода, получаемая в результате осуществления контролируемой операции в сравнении с неконтролируемыми операциями, которые являются реально доступными альтернативными вариантами такой контролируемой операции



- d) Дополнены условия для выбора надлежащего метода трансфертного ценообразования за счет введения следующих критериев: I) целесообразности с учетом характера контролируемой операции; II) наличия полной и достоверной информации, необходимой для применения выбранного метода; III) уровня сопоставимости между контролируемыми и неконтролируемыми операциями.

4. Обязанность становится на учет для нерезидентов, приобретающих корпоративные права других нерезидентов, преимущественно формирующих свою стоимость за счет участия в украинских компаниях, владеющих недвижимостью в Украине

Такие нерезиденты до даты проведения первой оплаты другому нерезиденту за приобретаемый инвестиционный актив обязаны подать заявление о постановке на учет в контролирующий орган по местонахождению украинской компании, акции или корпоративные права которой формируют стоимость такого приобретаемого актива.

Напомним, что такие требования для нерезидента применимы только в том случае, если стоимость украинской компании более чем на 50 % образована за счет недвижимости в Украине, которая принадлежит ей или используется ею на основании операционной или финансовой аренды (лизинга) или аналогичного договора, если такое использование отражается в учете как актив, в т.ч. актив по праву пользования, согласно с требованиями национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета или международных стандартов финансовой отчетности.

Указанные нововведения в отношении обязанности постановки на учет нерезидентов в соответствии ст. 64.5 НКУ вступают в силу с 1 января 2021 г.

5. Налоговые последствия ликвидации нерезидентных структур

Законодатель уточнил, что доходы, полученные вследствие ликвидации (прекращения) иностранного юридического лица или иностранного образования без статуса юридического лица не будут облагаться НДФЛ за 2020-2021 налоговые (отчетные) периоды, но только при одновременном соблюдении следующих условий:

- a) процедура ликвидации (прекращения) начата не ранее 1 января 2020 г. и завершена не позднее 31 декабря 2021 г. ;
- b) налогоплательщик предоставил вместе с налоговой декларацией за соответствующий налоговый (отчетный) период: I) заявление об освобождении полученных доходов от налогообложения с указанием характеристик полученного имущества и ликвидированной (прекращенной) нерезидентной структуры; II) документы, содержащие информацию о стоимости полученного имущества в соответствии с финансовой отчетностью нерезидентной структуры согласно МСФО на дату принятия решения о распределении имущества в качестве выплаты дохода в связи с ликвидацией (прекращением) нерезидентной структуры;
- c) ликвидированная (прекращенная) нерезидентная структура создана (зарегистрирована) не позднее 23 мая 2020 г.



В случае использования номиналов предполагается, что освобождение от НДС доступно в том случае, *если доходы от ликвидации (прекращения) нерезидентной структуры получены конечным бенефициарным собственником (контролером) от номинального держателя (номинального собственника) при условии предоставления документов, подтверждающих получение таких доходов от номинала в связи с ликвидацией (прекращением) нерезидентной структуры.*

Отдельного внимания заслуживает то, что *доходы могут быть получены как денежной, так и другой имущественной форме* (ранее использовалась в качестве альтернативы привязка к натуральной форме).

Вместе с тем, *остался открытым вопрос о применимости положений касательно уплаты военного сбора в размере 1,5 % от дохода, полученного вследствие ликвидации (прекращения) нерезидентных структур в 2020-2021 налоговых (отчетных) периодах.*

В том случае, если решение о ликвидации (прекращении) принято в период 1 января 2020 г. – 31 декабря 2021 г., но сама *процедура не была завершена до 31 декабря 2021 г.* в связи с:

- a) применимыми ограничениями и/или требованиями, сформулированными в личном законе нерезидентной структуры, или
- b) участием в судебном споре, –

то условие о сроках завершения процедуры ликвидации (прекращения) нерезидентной структуры считается выполненным, если такая процедура *завершена на протяжении 365 календарных дней после даты прекращения действия указанных ограничений (требований) или завершения судебного спора.* Дополнительным преимуществом в данном случае является то, что *военный сбор к получению дохода от ликвидации (прекращения) нерезидентной структуры после 31 декабря 2021 г.* не будет применим в силу пп. 1.7 п. 16¹ подраздела 10 раздела XX НКУ.

6. Изменения в правилах о контролируемых иностранных компаниях (КИК)

Правила о КИК должны начать применяться *только с 1 января 2022 г.*

Первым отчетным (налоговым) годом для отчета о КИК является 2022-й год (если отчетный год не совпадает с календарным годом – отчетный период, начавшийся в 2022-м году).

Контролирующие лица имеют право подать отчет о КИК за 2022-й год одновременно с подачей годовой декларации об имущественном состоянии и доходах или налоговой декларации по налогу на прибыль за 2023 год с включением указанной в таком отчете скорректированной прибыли КИК, подлежащей налогообложению в Украине, к показателям соответствующих деклараций за 2023-й год. При этом штрафные санкции и/или пеня не применяются.

Увеличен срок, *по истечению которого контролирующий орган имеет право требовать предоставления письменного отчета аудиторской компании, подтверждающий финансовую*



отчетность КИК, с 12 месяцев до 15 месяцев после окончания отчетного периода, в отношении которого производится расчет скорректированной прибыли КИК.

В связи с перенесением сроков введения в действие положений о КИК (а) *особенности расчета скорректированной прибыли КИК*, предусмотренные в пп. 39² п. 39².3 ст. 39² НКУ, применяются к отчетным периодам, начинающимся после 1 января 2023 г., а (б) *штрафные санкции и пеня за нарушение требований ст. 39² НКУ* при определении и расчете прибыли КИК не применяются по результатам 2022-2023 отчетных (налоговых) годов.

Кроме того, к налогоплательщику (его должностным лицам) *не применяется по результатам 2022-2023 отчетных (налоговых) периодов административная и уголовная ответственность за любые нарушения, связанные с применением норм ст. 39² НКУ.*

Дополнительно предусмотрено, что информация и/или документы, полученные контролирующими органами в соответствии с ст. 39² НКУ, по результатам 2022-2023 отчетных (налоговых) годов:

- а) является информацией с ограниченным доступом, которая *не может быть истребована и/или передана правоохранным органам по их запросу* или в рамках процедур, предусмотренных Уголовно-процессуальным кодексом Украины (УПК Украины);
- б) *не может считаться доказательством в уголовном производстве* в понимании ст. 84 УПК Украины.

Действие увеличенных пороговых значений при определении контролирующего лица для целей КИК, в свою очередь, перенесено на 2022-2023 отчетные (налоговые) года, т.е. контролирующее лицо должно владеть не менее чем 25 % при условии, что вместе с другими резидентами Украины суммарная доля владения в нерезидентной структуре превышает 50 %.

7. Обязанность постановки на налоговый учет для нерезидентов, осуществляющих хозяйственную деятельность в Украине

Нерезиденты, осуществляющие хозяйственную деятельность в Украине и/или надлежащим образом аккредитовавшие (зарегистрировавшие, легализовавшие) в Украине обособленные подразделения, в т.ч. постоянные представительства, *до вступления в силу соответствующих законодательных изменений, но которые не состоят на учете в налоговых органах по состоянию на 1 января 2021 г.*, обязаны подать соответствующие документы для постановки на учет *на протяжении трех месяцев.*

Отдельного внимания заслуживает то, что *возможность самостоятельного признания иностранных компаний резидентами* в случае наличия места эффективного управления в Украине пока еще останется недоступной, поскольку ее использование должно стать возможным только после 1 января 2022 г.

8. Постоянные представительства

Расширенное определение понятия «постоянное представительство» согласно Закону Украины 466-IX от 16 января 2020 г. должно будет начать применяться только с 1 января



2021 г., а до указанной даты будет использоваться прежняя редакция, действовавшая до вступления в силу указанных изменений.

Кроме того, до 31 декабря 2020 г. плательщиком налога на прибыль остается постоянное представительство нерезидента, получающее доходы с источником происхождения в Украине, а не сам нерезидент, как предполагается в соответствии с Законом Украины 466-IX от 16 января 2020 г.

Аналогичным образом введение в действие обязанности взыскания налога на репатриацию перенесено на 1 января 2021 г. при выплате постоянным представительством суммы фрахта нерезиденту.

Кроме того, применение ранее действовавшего механизма налогообложения прибыли постоянного представительства также продлено до 31 декабря 2020 г., а уже с 1 января 2021 г. должен использоваться исключительно принцип «вытянутой руки» в таких целях.

9. Тонкая капитализация

В правилах тонкой капитализации предусмотрено уточнение, что сумма долговых обязательств, возникших по операциях с нерезидентами, и сумма собственного капитала для целей применения соответствующих положений определяется как *среднее арифметическое значение таких долговых обязательств и, соответственно, собственного капитала на начало и на конец отчетного налогового периода* с учетом процентов, указанных в п. 140.3 ст. 140 НКУ.

Кроме того, *расширен перечень исключений* за счет указания на то, что корректировка не применяется относительно как суммы процентов, признанных не отвечающими принципу «вытянутой руки», так и суммы процентов, начисленных в пользу международных финансовых организаций по кредитам, обеспеченным государственными или местными гарантиями, а также суммы процентов, начисленных в пользу иностранных банков.