

Адреса матеріалу: [//yur-gazeta.com/dumka-eksperta/zvernennya-podatkviv-za-kordon-riziki-opodatkuvannya-za-operacijami-z-nerezidentami.html](http://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/zvernennya-podatkviv-za-kordon-riziki-opodatkuvannya-za-operacijami-z-nerezidentami.html)

, ПОНЕДІЛОК, 05 ТРАВНЯ 2025 Р., 19:07

Звернення податківців за кордон: ризики оподаткування за операціями з нерезидентами

ОЛЕКСАНДР МІНІН, —, СТАРШИЙ ПАРТНЕР ЮРИДИЧНОЇ ФІРМИ КМ ПАРТНЕРИ / «ВТС КОНСАЛТИНГ»

Рівень податкових ризиків по операціях, пов'язаних зі здійсненням виплат нерезидентам (процентів, дивідендів, фрахту, плати за певні види послуг тощо), підвищився, зокрема, через суттєве збільшення строків, у межах яких податкові органи можуть проводити перевірки і донарахування податків по таких операціях. Зі стандартних трьох років строки давності збільшені до семи, тобто більш ніж удвічі. Влітку 2024 року набули чинності зміни до п. 102.1 ст. 102 «Строки давності та їх застосування» Податкового кодексу (далі — ПКУ), який тепер має такий вигляд:

«102.1. Контролюючий орган, крім випадків, визначених п. 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня — у разі проведення перевірки відповідно до ст.ст. 39 і 39–2, застосування вимог п. 141.4 ст. 141 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації».

Дотичні зміни були внесені до ПКУ і в частині зберігання інформації та документів із цих питань, для чого п.п. 44.3.1 набув такого змісту:

«44.3. Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів та інформації, визначених п. 44.1 цієї статті, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом визначених законодавством строків, але не менше:

44.3.1. 2555 днів — для документів та інформації, необхідних для здійснення податкового контролю, відповідно до ст.ст. 39 і 39–2, п. 141.4 ст. 141 цього Кодексу».

А п. 141.4 — це про оподаткування доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України.

Це збільшення строків розширює не просто «вікно в часі», а й реальний потенціал податківців щодо проведення перевірок і донарахувань із вказаних питань. Адже для повноти картини бувають потрібні певні дані по нерезиденту — отримувачу виплат з України, і такі дані найчастіше можна забезпечити шляхом звернення до податкових органів тих країн. А це забирає час. Тож більше часу — більше можливостей для відповідних спроб податківців.

Зауважимо, що навіть якщо український платник податків вже пройшов перевірку відповідних періодів і за її результатами не отримав зауважень і донарахувань по відносинах із нерезидентами, це ще не значить, що такі питання по цих періодах закриті остаточно.

Відповідно до п.п. 78.1.21 ПКУ податківцям надається право на проведення позапланової документальної перевірки у разі, якщо «контролюючим органом після проведення документальної планової перевірки або документальної позапланової перевірки отримано інформацію та/або документи від іноземних державних органів, які стосуються питань, що були охоплені під час попередніх перевірок платника податків та свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Така перевірка проводиться виключно щодо питань, що стали підставою для проведення такої перевірки».

Зараз у фокусі подібної роботи податківців є питання бенефіціарності (статусу фактичного вигодонабувача) нерезидента — отримувача виплат, умовою зменшення оподаткування в Україні яких за конвенціями з уникнення подвійного оподаткування є визнання такого нерезидента фактичним бенефіціаром цих виплат.

Проте подекуди є й інші аспекти, як-от тестування з погляду основної мети, можливі зловживання в застосуванні права. Наприклад, як впливає з постанови Верховного Суду (далі — ВС) від 13 вересня 2024 року у справі №640/3584/19, касаційне провадження №К/990/15606/22, якою скасовані позитивні для платника податку рішення першої і апеляційної інстанції і справу направлено на новий розгляд, увагу привернуло можливе зловживання положеннями угод. Так, у рішенні вказано:

«...В обґрунтування своїх вимог відповідач посиляється на порушення судами норм матеріального та процесуального права. При цьому наголошує на безпідставному недослідженні судом апеляційної інстанції листа компетентного органу Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії від 17 лютого 2021 року №Eol/F42153/LS, де зазначено про розгляд ним операцій, здійснених компанією CRH (UK) Limited за участі компаній з Нідерландів та України, на предмет причетності до неправомірного використання конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (treaty shopping). Зокрема, зазначає, що у витязі з презентації податкового департаменту CRH, що є додатком до листа від 17 лютого 2021 року №Eol/F42153/LS, наводяться конкретні дані результатів податкової політики групи, які вказують на економію податкових витрат, а не на скорочення адміністративних витрат. Наведені документи, на переконання контролюючого органу, достеменно засвідчують, що операції платника та нерезидента CRH (UK) Limited є складовою схеми податкового планування та штучного отримання переваг Конвенції між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна від 10 лютого 1993 року (далі — Конвенція)».

Якщо повернутися до основного напрямку звернень — бенефіціарності, то питання за кордон ставляться, як правило, не прямо — «чи вважаєте бенефіціаром», а запитується інформація, на підставі якої українські податківці вже самі роблять висновки, слід вважати бенефіціаром чи ні.

Які аспекти буде охоплювати запит, можна уявити, виходячи, наприклад, із напрямів, визначених у постанові ВС від 2 квітня 2024 року у справі №826/6241/17, адміністративне провадження №К/9901/54021/18, при спрямуванні справи на новий розгляд:

«...Безпосередній отримувач процентів не вважається бенефіціарним власником, оскільки право отримувача вільно розпоряджатись такими процентами обмежено в силу наявності договірних або інших юридичних обов'язків передати отриманий платіж іншій особі. Такий обов'язок зазвичай впливає з юридичних документів, однак також може з'ясовуватись на підставі фактів та обставин, які вказують, що по суті отримувач процентів не має права вільно розпоряджатись такими процентами.

За загальним правилом ознаками, які можуть вказувати на те, що особа-нерезидент не є кінцевим бенефіціарним власником доходу у вигляді процентів, є, зокрема: 1) відсутність фактичного самотійного здійснення господарської діяльності особою-нерезидентом, яка

zareestrovana v Derzhavi, z yakou Ukraїnoju ukladennyi dogovir pro unyknnennja podvijnogo opodatkuвання, na vıdповідnїй території; 2) характер грошових потоків свідчить про наявність юридичних та фактичних обов'язків щодо подальшого перерахування отримуваних процентів особою-нерезидентом третій особі та відсутність у особи-нерезидента можливості самостійного прийняття рішення щодо долі отримуваного доходу та його контролю; 3) мінімальний часовий інтервал між: укладенням договору (видачею позики) між резидентом та особою-нерезидентом, з Державою якого укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, а також договору (видачею позики) між останнім та третьою особою; отриманням доходу особою-нерезидентом, з Державою якого укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, і виплатою грошових коштів третій особі; 4) відсутність диференційованих, що розрізняються, умов договорів, правових документів, на підставі яких особа-нерезидент отримує дохід і в подальшому перераховує кошти; 5) вчинення дзеркальних, тобто ідентичних операцій між резидентом та особою-нерезидентом, що zareestrovana v Derzhavi, z yakou ukladeno dogovir pro unyknnennja podvijnogo opodatkuвання, та між останнім і третьою особою; 6) фактичні ризики, пов'язані із наданням позики резиденту, несе третя особа, а не особа-нерезидент».

Скласти уявлення про зміст запитів і отриманих відповідей можна і з інших судових рішень, які вже є в публічному доступі, зокрема з питань оподаткування процентів.

Тепер подумаємо, що можна зробити для обмеження вказаних ризиків.

Перше, що спадає на думку, — це все ж таки обмеження по часу, який може бути охоплений перевітками з відповідними нарахуваннями. Для його визначення насправді не треба просто брати сім років від поточної дати. Хоча строки і продовжені з трьох до семи років влітку 2024 року, проте продовжувати можна лише те, що не завершилося. Так і тут. Це визнається, власне, і в підрозд. 10 Перехідних положень ПКУ:

«73. Установити, що до документів та інформації, пов'язаних із застосуванням вимог п. 141.4 ст. 141 цього Кодексу, строк зберігання яких не закінчився на день набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» та Закону України «Про електронні комунікації» щодо рентної плати за користування радіочастотним спектром (радіочастотним ресурсом) України, а також до податкового контролю за визначенням грошових зобов'язань платника податків на підставі таких документів, застосовуються вимоги щодо 2555-денного мінімального строку зберігання платниками податків документів та інформації, передбачені п. 44.3 ст. 44 цього Кодексу, та права контролюючого органу щодо визначення сум грошових зобов'язань платника податків протягом 2555-денного строку, передбачені ст. 102 цього Кодексу».

Вказаний Закон України (№3721-IX від 21 травня 2024 року), яким внесені ці зміни, набув чинності у відповідній частині з 1 липня 2024 року. Тож щодо того, щодо чого строки завершилися станом на 1 липня 2024-го, розтягування строків на додаткові чотири роки не відбувається.

А тепер перейдемо до того, щодо чого, власне, має застосовуватися вказана «відсічка». Наведений вище п. 73 говорить не про вичерпання загальних строків давності за ст. 102 ПКУ, а про вичерпання строків зберігання документів за ст. 44. І це логічно, адже яка документальна перевірка без документів. Тож якщо вже немає документів (Закон не вимагав їх зберігання понад визначений строк), то немає й перевірки.

Тому маємо аналізувати, які обов'язкові строки (до речі, ця категорія щодо зберігання документів у ст. 44 порівняно недавно, а до цього були терміни) зберігання документів. Щодо цього в нас вже є кілька публікацій з аргументами, що ці терміни чи строки (залежно від того, про який час йдеться і яка тоді була редакція) не зупинялися і мають рахуватися певною мірою автономно від інших за ПКУ. Якщо виходити з безперервності перебігу відліку термінів/строків зберігання документів і обмеження їх 1095 днями з розглядуваних

питань, то обговорюване «розширення» має застосовуватися тільки за періоди не раніше другого кварталу 2021 року.

Квартальний період, бо податки, утримувані з доходів нерезидентів, відображаються по факту у квартальних деклараціях.

Навіть якщо податкова буде пробувати казати про зупинку перебігу строків, то окремої зупинки перебігу «термінів» (як буквально на той час зазначено у нормі про зберігання документів) не було, а з прив'язкою до зупинки перебігу строків на підставі п. 102.3 можна аргументовано стверджувати, що зупинки перебігу строків власне за п. 102.3 не було, на що вказують, зокрема, і численні спроби законодавця запровадити зупинку перебігу строків іншими нормами.

Тож перший захист — це захист обмеженням по періодах до перевірки, як розглянуто вище.

До речі, цей захист застосовний не тільки, коли податківці вже прийшли з перевіркою. Проблема легше попередити, ніж потім з нею боротися.

Якщо стає відомо про запит податківців у країну нерезидента і там від нього вимагають відповідної інформації та/чи той орган погоджує надання інформації за запитом, то є шанс поборотися на рівні нерезидента за відмову, зокрема через невиконання вимог договорів, на яких ґрунтується відповідна співпраця з іноземними податковими органами. Подекуди це може бути на базі статті про обмін інформацією двосторонньої конвенції про уникнення подвійного оподаткування, проте переважно на платформі багатосторонньої Конвенції 1988 року (зі змінами наступним протоколом) про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, учасником якої є Україна.

Відповідно до вказаної Конвенції, зокрема:

«Стаття 4. Загальні положення

1. Сторони, зокрема як передбачено в цьому розділі, здійснюють обмін будь-якою інформацією, що може бути доречною для виконання чи застосування внутрішнього законодавства, яке стосується податків, передбачених цією Конвенцією.

2. Вилучено.

3. Будь-яка Сторона в заяві на ім'я одного з Депозитаріїв може зазначити, що відповідно до її внутрішнього законодавства її органи можуть інформувати свого резидента чи громадянина до передачі інформації, яка його стосується, згідно зі ст.ст. 5 і 7.

Стаття 5. Обмін інформацією на прохання

1. На прохання запитуючої держави запитувана держава надає запитуючій державі будь-яку інформацію, що згадується в ст. 4 та стосується конкретних осіб чи операцій.

2. Якщо інформації, яка міститься в податкових дос'є запитуваної держави, недостатньо для задоволення цієї державою прохання про надання інформації, ця держава вживає всіх відповідних заходів для надання запитуючій державі запитуваної інформації».

З цього як підставу для відмови у наданні інформації за запитом можна використати необхідність, щоб запитувана інформація відповідала визначенню у ст. 4, тобто була доречною (англійською мовою це визначено більш строго — *foreseeably relevant*, тобто передбачувано дотичною) для виконання чи застосування внутрішнього податкового законодавства. Тож у випадках, коли запит стосується періодів вже за межами дозволених строків для перевірки, слід вважати, що запитувана інформація не відповідає вказаному критерію, а тому в її наданні має бути відмовлено.

Є й інші причини, виходячи з Конвенції, з яких можна наполягати на відмові у наданні інформації. Тож варто перевіряти і поборотися. Знов-таки, краще попередити, ніж потім розгрібати «напрацювання» податкової.

До речі, з цим доводиться стикатися і в Україні. Подекуди теж надходять запити від податківців з інших країн, за якими вже наші податківці звертаються до платників податків, і можливість цього теж забезпечена порівняно нещодавніми змінами до ПКУ:

«73.3.1. Письмовий запит про надання інформації надсилається платнику податків або іншому суб'єкту інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

...

8) отримано запит про надання інформації від компетентного органу іноземної держави на підставі міжнародного договору, що містить положення про обмін інформацією для податкових цілей, та інформації, яка запитується, немає у розпорядженні контролюючого органу».

Так що і на національному рівні доводиться вже опановувати мистецтво відпрацювання подібних запитів.

Copyright © 2010-2021 Юридична газета

Всеукраїнське професійне юридичне видання

Ця копія для особистого некомерційного використання. Поширення і використання цього матеріалу регулюється нашим абонентським договором і законом про авторське право. Для неособистого користування або замовити кілька копій, будь ласка, зв'яжіться з видавництвом.

Реєстраційне свідоцтво КВ №11259-139ПР від 24.05.2006 р.

www.yur-gazeta.com