

Пінчук Андрій Ярославович
аспірант кафедри фінансового права
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого

НЕЙТРАЛІЗАЦІЯ ГІБРИДНИХ СТРУКТУР НА ГЛОБАЛЬНОМУ РІВНІ: ОСОБЛИВОСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДИРЕКТИВИ ATAD 2

У роботі аналізуються проблеми, пов'язані з гібридними структурами, як однією з форм податкових зловживань у міжнародних транзакціях. Розглянуто вплив таких схем на державний бюджет України, основні положення Директиви ATAD 2 та необхідність її імплементації. Окремо виділено виклики для української податкової системи та роль міжнародної співпраці у вирішенні цієї проблеми. Тези акцентують увагу на важливості гармонізації українського законодавства з нормами законодавства Європейського Союзу для покращення прозорості податкової системи та забезпечення економічної стабільності.

Ключові слова: гібридні структури, податкові зловживання, ATAD 2, BEPS, податкова реформа, євроінтеграція.

Гібридні структури – це форма податкових зловживань, що виникають через розбіжності в трактуванні фінансових операцій або інструментів у різних юрисдикціях. Такі структури дають можливість уникати оподаткування, що може підривати прозорість податкових систем і створює нерівні умови для бізнесу.

Зокрема, це пояснюється тим, що за даними Організації економічного співробітництва та розвитку, податкові зловживання щороку спричиняють збитки державам у розмірі 100-240 мільярдів доларів США, що є еквівалентом 4-10% сукупного доходу від податку на прибуток підприємств. Державний бюджет України, до прикладу, міг потенційно втратити податкові надходження у розмірі від 15 до 35 млрд грн. за 2020-2021 роки, коли мультинаціональні корпорації здійснювали репатріації доходів під час пандемії COVID-19 [1]. Через такі збитки, Україна та й інші держави світу не можуть ефективно розпоряджатися бюджетними коштами для розвитку економіки, соціальних програм та збільшення обороноздатності.

У боротьбі з цими викликами важливу роль відіграють ініціативи BEPS Action 2 та Директива ЄС ATAD 2, які спрямовані на усунення відповідних податкових прогалів. Їхня імплементація в Україні є однією із ключових передумов для покращення прозорості економіки та інтеграції до ЄС. Аналіз практики європейських країн дозволяє виокремити наступні основні аспекти позначеної проблеми.

По-перше, природа гібридних структур. Так, гібридні структури можуть виникати через різницю у класифікації фінансових інструментів або суб'єктів у різних юрисдикціях. Основні механізми таких схем включають: а) подвійне відрахування: одна й та сама транзакція зменшує фінансовий результат до оподаткування у двох юрисдикціях, б) відрахування без включення: витрати враховуються в одній юрисдикції, але дохід не включається до фінансового результату до оподаткування в іншій юрисдикції.

По-друге, роль АТАД 2 у боротьбі з гібридними схемами. Директива АТАД 2 є законодавчим актом ЄС, який регулює правовідносини, спрямовані на боротьбу зі специфічними інструментами для уникнення від сплати податків, а саме гібридними структурами. Зокрема, АТАД 2 визначає чіткі правила для нейтралізації ефектів гібридних структур [2]. Вона запроваджує заборону: подвійного відрахування одного і того ж елемента витрат; відрахувань, якщо пов'язаний з ними дохід не включений до фінансового результату до оподаткування іншої юрисдикції [1].

Імплементация цих положень дозволяє усунути податкові прогалини в законодавствах різних країни та поліпшити умови для ведення бізнесу, забезпечивши принципи рівності та справедливості оподаткування.

По-третє, питання щодо імплементации міжнародних положень у національне законодавство України. Наразі українське податкове законодавство лише частково враховує міжнародні норми, спрямовані на боротьбу з гібридними структурами. Мається на увазі 30% податкова різниця, передбачена п.п. 140.5.4 Податкового кодексу України, яка збільшує фінансовий результат до оподаткування платника податку при придбанні товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг у: 1) нерезидентів, зареєстрованих у державах, включених до переліку держав, затвердженого Кабінетом Міністрів України (*низько-податкові юрисдикції*); 2) нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи (*низько-податкові організаційно-правові форми*) [3].

Внаслідок застосування вищенаведеної норми, законодавець розумів, що є потенційний ризик визнання українським платником податків витрат, які зменшують фінансовий результат до оподаткування, але отримувач доходу, нерезидент, який (1) зареєстрований в низько-податковій юрисдикції або (2) має низько-податкову організаційно-правову форму, не визнає отриманий дохід, як оподаткований. Проте, окрім вищенаведених норм, відсутні інші механізми для протидії гібридним структурам, що зумовлює необхідність безпосередньої

інтеграції положень АТАД 2 в українське законодавство, що, в свою чергу, спричинить певну проблематику.

Основні аспекти такої проблематики наразі включають: 1) відсутність комплексних норм для регулювання транскордонних операцій, 2) недостатню підготовку податкових органів до використання міжнародних стандартів, що може спричинити дисбаланс як в одну, так і в іншу сторону, 3) відсутність ефективних механізмів моніторингу наявності спроможностей в різних юрисдикціях для застосування гібридних структур.

По-четверте, роль міжнародної співпраці та гармонізації законодавства. Міжнародна співпраця є ключовим інструментом у боротьбі з податковими зловживаннями. Участь України у робочих групах із представниками ОЕСР, EU4PFM та ЄС сприяє гармонізації національного законодавства із нормами АТАД 2 [4].

Регулярні заходи та дискусії на рівні Мінфіну та ДПС дозволяють обговорювати практичні аспекти впровадження нових правил і адаптацію міжнародного досвіду до українських реалій. Зокрема, імплементація Директив у сфері протидії ухиленню від сплати податків (АТАД 1 та АТАД 2) була визначена як пріоритетний напрям у компоненті прямого оподаткування для України [5].

Таким чином, імплементація Директиви АТАД 2 є стратегічно важливим завданням для України. Гармонізація законодавства з нормами ЄС сприятиме зменшенню бюджетних втрат, створенню прозорого бізнес-середовища та зміцненню позицій України як надійного партнера на міжнародній арені.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дубровський В., Черкашин В., Гетман О. Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна Інститут соціально-економічної трансформації. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні: 2021. URL: <http://iset-ua.org/images/Doslidzennya-shem-2021-final.pdf>.
2. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>.
3. 8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
4. Мінфін та ДПС обговорили з ОЕСР та МВФ прогрес виконання Національної стратегії доходів. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/the-delegation-of-the-ministry-of-finance-of-ukraine>

and the state tax service of ukraine took part in meetings with representatives of the organisation for economic co-operation and development-4803.

5. Розпочато активну роботу над підготовкою законодавчої та адміністративної бази України у сфері оподаткування і податкового адміністрування для вступу до Європейського Союзу. Міністерство фінансів України. URL:

https://mof.gov.ua/uk/news/rozpochato_aktivnu_robotu_nad_pidgotovkoiu_zakonodavchoi_ta_administrativnoi_bazi_ukraini_u_sferi_opodatкування_ta_podatkovogo_administruvannya_dlia_vstupu_do_ievropeiskogo_soizu-3877.