

21.11.2014 – 27.11.2014, № 46

*АКТУАЛЬНО*

## **Все тайное станет явным, или Чего ожидать от законодательства о раскрытии налоговой информации**

В последнее время мы стали свидетелями целого ряда инициатив Правительства Украины, направленных на ужесточение фискального контроля в нашей стране, начиная с внесения в июле 2013 года в **Налоговый кодекс** новелл о трансфертном ценообразовании и контроле за конечным выгодополучателем дохода и вплоть до принятия 14 октября 2014 года **Закона "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины относительно определения конечных выгодоприобретателей юридических лиц и публичных деятелей"**, вступившего в силу 25 ноября 2014 года (далее – Закон о раскрытии). Обосновывают такие инициативы представители власти либо необходимостью "благородной" борьбы с уклонением наших граждан и компаний от уплаты налогов, либо стремлением наполнить государственный бюджет, который все меньше способен выдерживать давление нашей внутренней постреволюционной и военной нестабильности, а также развивающегося глобального финансового кризиса. И хотя нам иногда кажется, что данные меры могут носить временный характер, оправданный тяжестью момента, на самом деле Украина всего лишь следует с некоторым отставанием общемировой тенденции.

В этой связи интересно посмотреть на требования украинского законодательства относительно раскрытия информации о конечных выгодоприобретателях компаний и сравнить их с альтернативными инициативами Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), чтобы понимать, чего на самом деле пытались достичь наши законодатели и в каком направлении они будут в дальнейшем двигаться и мыслить.

### *Определение конечного выгодоприобретателя юридического лица*

Самым значительным достижением **Закона о раскрытии**, на первый взгляд, является то, что в **Закон "О предотвращении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, или финансированию терроризма"** вместо определения "лицо, осуществляющее контроль" внесено определение "конечный выгодополучатель юридического лица", а также расширено определение "публичный деятель". И тем не менее, **мы вынуждены даже в этом случае обратить внимание на тот факт**, что в антимонопольном законодательстве Украины содержится определение контроля, и информация о конечном выгодополучателе юридического лица, пусть и под другим соусом, уже многие годы подается в Антимонопольный комитет Украины при подготовке заявлений на концентрацию. По нашему мнению, не будет никакой пользы от того, что альтернативное определение контроля, контролируемого и контролирующего лица теперь будет также

содержаться и в непрофильном законе.

Дальше [Закон о раскрытии](#) предусматривает, что информация о конечных выгодоприобретателях каждой компании будет вноситься в Единый государственный реестр юридических лиц и физических лиц – предпринимателей (далее – ЕГР) при регистрации компании и станет публично доступной. Все юридические лица, зарегистрированные до вступления в силу Закона, должны будут подать регистраторам соответствующую информацию в течение 6 месяцев со дня вступления его в силу. Также предусмотрена и ответственность за непредставление данных о конечных выгодоприобретателях – штраф в максимальном размере 8500 гривен. Кроме того, вносятся изменения и в [Закон "О государственной регистрации вещных прав на недвижимое имущество и их обременений"](#), которые делают информацию из Государственного реестра вещных прав на недвижимое имущество **открытой и общедоступной**. В результате любое лицо сможет получить информацию о собственнике из Реестра по каждому конкретному объекту недвижимости.

По нашему мнению, такие требования о раскрытии сами по себе могут лишь помочь удовлетворить любопытство общественности, помочь частично юристам при проведении юридической проверки и журналистам при написании статей, и никак не могут расцениваться как эффективные меры борьбы с уклонением от уплаты налогов или отмытием доходов через офшоры. Ну а для преступных организаций с разветвленной многоуровневой корпоративной структурой несложно будет подать недостоверную информацию о конечном выгодоприобретателе, которую орган регистрации никак не сможет проверить, или вовсе ее не подавать. Штраф в 8500 гривен за непредставление информации о конечном выгодоприобретателе не будет пугать тех, чья прибыль измеряется миллионами и миллиардами долларов или евро. **Иными словами, единственное, что изменится**, – информация о "белых и прозрачных" собственниках станет публичной. Возможно, общественности также станет легче следить за коррупционерами при проведении тендеров.

Пожалуй, на этом список позитивных последствий можно считать исчерпанным. Прежде всего потому, что украинское законодательство и ранее содержало достаточное количество гораздо более детальных и жестких требований о раскрытии аналогичной информации, к примеру в рамках первичного финансового мониторинга, получения разрешения на концентрацию и при подготовке отчета о контролируемых операциях. Эта информация многие годы собиралась, аккумулировалась контролирующими органами и ... практически никак не использовалась. Риторическим остается вопрос о том, считал ли кто-то, какие финансовые последствия будут для многострадального бюджета Украины в связи с затратами на организацию сбора и публикации такой информации и каков будет положительный эффект, если будет вообще.

### ***Выгодоприобретатель дохода в контексте двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения***

Быть может, определение того, что такое "конечный выгодоприобретатель юридического лица", поможет нам в контексте применения положений международных двусторонних соглашений в сфере налогообложения? В частности, согласно [Налоговому кодексу](#) при проверке наличия оснований для применения условий таких международных соглашений, в том числе по освобождению от налогообложения или уменьшению ставки, налоговый орган должен удостовериться, что нерезидент, которому выплачивается доход, является бенефициарным собственником или выгодоприобретателем дохода. Но повлияет ли раскрытие конечного бенефициара в ЕГР на практику применения норм международных договоров в сфере налогообложения? Например, если конечным выгодоприобретателем украинской компании в ЕГР указан украинский гражданин, но учредителем этой компании является, скажем, голландская компания, то будет ли налоговый орган вправе оспаривать применение нулевой ставки при выплате дивидендов голландскому учредителю на том основании, что он не является конечным бенефициаром? Вопрос остается открытым.

Если посмотреть внимательно на определение конечного выгодоприобретателя юридического лица в [Законе о раскрытии](#), то вряд ли украинский гражданин может давать обязательные к исполнению

указания или исполнять функции органа управления в условиях, когда большинство в совете директоров голландской компании принадлежит голландским гражданам. Если такие возможности у украинского гражданина и будут, то зафиксированы они будут лишь в конфиденциальных двусторонних договоренностях с этими голландскими гражданами, а не в публичных уставных документах. Ну а сам по себе факт, что украинский гражданин опосредованно владеет долей в 25 или более процентов прав голоса в голландской компании, по нашему мнению, не может и не должен быть основанием для сомнений в том, что именно голландская компания является выгодополучателем дохода, полученного из Украины.

### *Контролируемые операции и трансфертное ценообразование*

Гораздо большее значение определение конечного выгодоприобретателя имеет в контексте трансфертного ценообразования в рамках [ст. 39 Налогового кодекса](#) в редакции [Закона "О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно трансфертного ценообразования" от 4 июля 2013 года](#). Хотя Закон и был принят еще в 2013 году, а налоговые органы уже успели принять вторую редакцию [Обобщающей налоговой консультации по отдельным вопросам применения трансфертного ценообразования](#), отчет о контролируемых операциях за первый отчетный период (с 1 сентября по 31 декабря 2013 года) должен был подаваться до 1 октября 2014 года. Поэтому о практике применения законодательства о трансфертном ценообразовании как таковой на сегодня говорить нельзя.

Тем не менее, нельзя не заметить, что в [Налоговом кодексе](#) содержится более широкий перечень связанных лиц, хозяйственные операции между которыми при соответствии предметному и ценовому критериям, будут считаться контролируемыми. В частности, критериями связанности являются владение корпоративными правами (20 и больше процентов), полномочия на назначение исполнительного органа или наблюдательного совета, исполнение обязательств единоличного исполнительного органа и некоторые родственные связи для физических лиц (подробнее – в [ст. 14 НК](#)). При представлении отчета о контролируемых операциях в нем указывается код связанности и информация, подлежащая раскрытию по конкретному коду. Например, для всех категорий связанных лиц – участников контролируемых операций обязательно раскрывается страна регистрации, идентифицирующий код и местонахождение. В случае непрямого участия в связанной компании в размере не менее 20 процентов указываются также вся корпоративная цепочка собственности, позволяющая установить не прямое участие. **Тем не менее, понятной становится цель альтернативного определения конечного выгодоприобретателя** в законодательстве о финансовом мониторинге. Да и санкции за нарушения законодательства о трансфертном ценообразовании гораздо более серьезные. В частности, за непредставление отчета о контролируемых операциях или непредставление документации на дополнительный запрос налогового органа установлен штраф в размере 100 минимальных заработных плат. Также к нарушениям законодательства по трансфертному ценообразованию применимы общие положения об ответственности за занижение налоговых обязательств.

### *Обмен налоговой информацией*

По нашему мнению, разумной альтернативой инициативам [Закона о раскрытии](#) является более эффективное использование налоговыми органами инструментария в рамках обмена налоговой информацией. Еще в 2004 году Украина присоединилась к [Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых делах](#), которой определяются процедуры межведомственного обмена налоговой информацией, проведения совместных налоговых проверок, участие в иностранных налоговых проверках, оказание помощи во взыскании налогового долга за рубежом, а также принятие мер для обеспечения сохранности сумм налогов, подлежащих уплате. Кроме того, с 21 октября 2013 года Украина стала членом Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes). Относительно автоматического обмена информацией в налоговых целях, то после имплементации соответствующих стандартов в право ЕС на очереди окажется и Украина. В частности, согласно [статье 350 Соглашения об ассоциации Украины и ЕС](#) стороны признают и обязуются применять принципы обмена

информацией в налоговой сфере. Есть целый ряд стран, с которыми Украина подписала отдельные двусторонние договоры об обмене налоговой информацией, кроме этого, нормы об обмене налоговой информацией содержатся в некоторых конвенциях об избежании двойного налогообложения.

Согласно данным Миндоходов за период январь – октябрь 2013 года за рубеж было направлено 942 специальных запроса, адресованных преимущественно компетентным органам Российской Федерации (133 запроса), Польши (82), Швейцарии (55), Китая (48), Кипра (42), Нидерландов (42), Великобритании (40), Германии (35), Молдовы (33), стран Балтии (28), США (28), Турции (25), Казахстана (23), Италии (23), Болгарии (19), Грузии (19), Беларуси (16) \*.

---

\* Большие информации о том, с какой целью отправлялись эти запросы, можно найти в статье "Налоговый запрос: путь без препятствий" С. Супруна и Н. Герасименко // Вестник Министерства доходов и сборов Украины, № 40.

### ***Глобальные тенденции в вопросах обмена налоговой информацией***

Что касается глобальных тенденций обеспечения прозрачности трансграничного бизнеса для налогообложения, то инициативы по борьбе с международным уклонением от уплаты налогов, как результатом налогового планирования через оффшорные юрисдикции, возникали как на уровне отдельных государств, так и международных организаций. Знаковыми в этом контексте можно назвать [Конвенцию ОЭСР о взаимной административной помощи в налоговых делах 1998 года](#) (с правками от 2010 года), которая уже упоминалась выше, а также Закон FATCA (о соблюдении налогового законодательства относительно иностранных счетов), принятый в США 18 марта 2010 года, и разработанное на его основе Соглашение о соблюдении требований налогового законодательства и исполнении FATCA (Закон FATCA обязывает все иностранные финансовые учреждения передавать информацию о счетах плательщиков налогов США или компаний, в которых они имеют существенное участие, налоговой службе США). Закон FATCA, безусловно, **стал катализатором для внедрения глобальной системы автоматического обмена** информацией финансовыми учреждениями.

Совсем недавно, 29 октября 2014 года, 51 государство – участник ОЭСР на седьмом Глобальном форуме по прозрачности и обмену информацией в налоговых целях подписали Соглашение, предусматривающее ежегодный автоматический обмен данными о счетах нерезидентов. ЕС в этом контексте следует инициативам ОЭСР и готовится к внедрению стандартов ОЭСР по автоматическому обмену информацией путем внесения изменений в налоговые директивы. Незадолго до этого министры финансов ЕС согласовали обязательное раскрытие банками информации о своих клиентах налоговым органам государства их резиденции. Соответствующие изменения будут внесены в Директиву Совета ЕС 2011/16/ЕС от 15 февраля 2011 года об административном сотрудничестве в сфере налогообложения. **Планируется**, что в 2017 году впервые должен произойти обмен информацией согласно Соглашению ОЭСР 29 октября 2014 года, как и первые обмены информацией банков согласно новому регулированию в рамках ЕС.

Такая продуктивность и согласованность подходов международных организаций, а значит и государств-участников, только подтверждает глобальную тенденцию к усилению международного налогового контроля. Развитые государства уже давно поняли, что чем больше они у себя внутри ужесточают налоговый режим, тем большая часть доходов их граждан укрывается от налогообложения на банковских счетах номинальных держателей или "компаний-ракушек" в оффшорных юрисдикциях. Вряд ли нас сильно удивит тот факт, что, вместо открытой конкуренции между государствами в борьбе за налогоплательщика путем снижения налоговых ставок и пропорционального сокращения бюджетных расходов, правительства этих стран предпочитают бороться с низконалоговыми юрисдикциями путем создания многочисленных административных и финансовых барьеров для свободного движения капитала. Можно смело предположить, что Украина

пойдет тем же путем.

### **Практические рекомендации**

Итак, даже делая поправку на нерасторопность и неэффективность украинских налоговых органов, рано или поздно все тайное может стать явным и информация о реальных собственниках украинского бизнеса, в том числе об их оффшорных активах, станет достоянием гласности. В этой связи мы ни в коем случае не призываем к тому, что надо все тщательно прятать и подавать исключительно неправдивую информацию. Напротив, мы предлагаем правильно оценивать существующие и перспективные риски и соответствующим образом к ним готовиться.

К примеру, все менее надежной выглядит наиболее популярная в Украине в последние десятилетия корпоративная структура, в которой агентская компания, зарегистрированная в Панаме или Белизе, представляла номинального акционера, который держал акции оффшорной компании в интересах "бенефициара" на основании простейшего одностороннего документа, так называемой трастовой декларации. Эта же агентская компания представляла и номинальных директоров, которые не только не имели доступа к банковскому счету этой компании, но даже не подозревали о ее деятельности и активах. При этом все корпоративные документы этой компании, включая сертификаты акций и реестр акционеров и директоров, пересылались реальному бенефициару вместе с "генеральной доверенностью", которая давала право бенефициару самостоятельно, без акционеров и директоров, делать все возможное без ограничений с активами и обязательствами этой компании. В итоге все значимые для компании документы подписывались непосредственно "бенефициаром", который также являлся единственным подписантом по банковскому счету. Если же необходим был какой-то документ, подписанный директорами компании, то уже готовый его проект "бенефициар" пересылал на подпись директорам, которые подписывали его даже не читая.

**На наш взгляд, такая структура не выдержит ни одной налоговой проверки, а траст будет признан фиктивным, соответственно "бенефициар" обязан свыкнуться с мыслью, что именно он будет в глазах контролирующих органов конечным выгодоприобретателем этого юридического лица.**

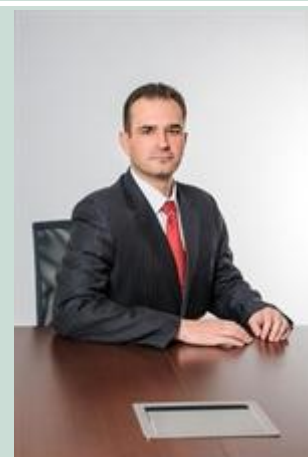
Иной будет ситуация, если украинский гражданин согласится отдать гораздо больший объем полномочий своим трастовым управляющим. Прежде всего, вместо простейшей трастовой декларации, необходимо иметь детальный, профессионально составленный трастовый договор, в котором будет четко зафиксирован юридический факт, что право собственности на активы наш украинский гражданин передал в траст навсегда, что выгодополучателем любых доходов по этому трастовому договору является уже другое лицо, к примеру его дети или родители, что каких-либо прав распоряжаться по собственному усмотрению этими активами украинский гражданин лишен и все решения в отношении активов полностью зависят от трастового управляющего. Украинский собственник должен быть морально готов к тому, что сам трастовый договор может стать публичным, при этом гарантией защиты его интересов может быть лишь конфиденциальное дополнение к трастовому договору, так называемое Letter of Wishes, в котором максимально подробно прописаны полномочия трастового управляющего, ограничение его компетенции и алгоритм действий на все случаи жизни.

Касательно непосредственного управления корпоративной структурой, то на каждом ее уровне в компании должны быть наняты профессиональные директора, которые самостоятельно и без решающего контроля со стороны бенефициара будут иметь право и возможность принимать решения о деятельности компании. Причем желательно, чтобы эти директора были представителями разных, возможно конкурирующих, агентских компаний или юридических фирм. Нелишним будет также нанять по той же схеме и ввести в состав совета директоров иностранной компании украинского гражданина, но без решающего голоса. **Следует избегать выдачи генеральных доверенностей**, каждое корпоративное решение должно быть засвидетельствовано документально, и все договоры, инвойсы и сопроводительные документы должны храниться в арендованном офисе компании (при

этом офис может быть виртуальным и все документы могут храниться в электронной форме). Ну и, естественно, бывший украинский собственник не должен отправлять со своего электронного адреса детальные инструкции директорам о том, как им голосовать. Вместо него это могут делать в рекомендательной форме нанятые за счет самой компании профессиональные консультанты.

Безусловно, содержание такой корпоративной структуры будет стоить на порядок дороже, а управлять ею будет во много раз сложнее, и тем не менее, на наш взгляд, она сможет выдержать любую проверку контролирующих органов в любой юрисдикции, а бывший украинский собственник сможет с полной уверенностью заявить, что никаких отношений контроля с данной структурой он не имеет. И это будет не обманом, а правдой. Останется только найти таких трастовых управляющих и профессиональных директоров, которым можно на самом деле доверять.

**Дмитрий Корбут,  
Советник**  
[ЮФ Sayenko Kharenko](#)



**Оксана Андроник,  
юрист**  
[ЮФ Sayenko Kharenko](#)



© ООО "Информационно-аналитический центр "ЛИГА", 2014  
© ООО "ЛИГА ЗАКОН", 2014

