

ПОРІВНЯННЯ ПОЛОЖЕНЬ ДИРЕКТИВИ ЄС ATAD I ПРО ПОДАТОК НА ВИХІД З ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

COMPARISON OF THE PROVISIONS OF THE EU ATAD I DIRECTIVE ON EXIT TAXATION WITH THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE

Кіяшко Д.І., аспірант кафедри міжнародного права та права Європейського Союзу
Державний податковий університет

Стаття присвячена аналізу окремих положень директиви Європейського Союзу ЄС 2016/1164 ATAD I (*EU Anti-Tax Avoidance Directive I*), що стосуються податку на вихід із резидентства і переміщенню активів. Основа увага приділена порівнянню норм щодо переміщення податкового резидентства, господарської діяльності та активів із застосовними нормами податкового законодавства України.

У статті проаналізовані основні положення Директиви ЄС 2016/1164 ATAD I у контексті протидії зловживанню податковими нормами і застосування загальних і спеціальних правил проти ухилення від сплати податків (*anti-abuse rules*). Зокрема, акцентована увага до правил, які стосуються податку на вихід, з огляду на важливість гармонізації цих положень з діючим українським законодавством в рамках євроінтеграційних процесів. Надана характеристика термінам “переміщення активів”, “податкове резидентство”, “переміщення господарської діяльності”, “переміщення податкового резидентства”. Зроблений пошук і порівняльний аналіз відповідних термінів з аналогами, які зустрічаються в українському законодавстві.

Результати дослідження спрямовані на виокремлення спеціальних положень щодо оподаткування переміщення активів і зміни податкового резидентства для уніфікації із застосовними загальноєвропейськими стандартами. Висновки до статті можуть стати корисними у контексті виконання завдання з розробки юридичних норм щодо оподаткування приросту капіталу від переміщення активів і зміни податкового резидентства у податкове законодавство України в рамках імплементації положень Директиви ATAD I. Виокремлені положення, які потребують запровадження для цілей такої гармонізації, в рамках оподаткування фізичних осіб, юридичних осіб, а також постійних представництв. Окремий акцент наведений на необхідності розробити додаткові положення до українського податкового законодавства, зокрема, щодо процедури формального виходу із податкового резидентства, уточнення норм щодо визначення оподаткованого прибутку, механізму вирішення спорів і юридичної техніки утримання податку на вихід.

Ключові слова: податок на вихід, переміщення активів, податкове резидентство, постійне представництво, протидія ухиленню від оподаткування, європейська інтеграція, спеціальні правила про ухилення від сплати податків, оподаткування, розмиття податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування.

The paper is devoted to the analysis of certain provisions of the European Union Directive EU 2016/1164 ATAD I (*EU Anti-Tax Avoidance Directive I*), relating to the exit tax. The main attention is paid to the comparison of the rules on the transfer of tax residency, economic activity and assets with the applicable rules of the tax legislation of Ukraine.

The article analyzes the main provisions of the EU Directive 2016/1164 ATAD I in the context of combating the abuse of tax norms and the application of general and special rules against tax evasion (*anti-abuse rules*). In particular, attention is focused on the rules relating to the exit tax, given the importance of harmonising these provisions with the current Ukrainian legislation within the framework of European integration processes. The terms “transfer of assets”, “tax residency”, “transfer of economic activity”, “transfer of tax residency” are defined in the article. A search and comparative analysis of the relevant terms with analogues found in Ukrainian legislation has been carried out.

The results of the paper are aimed at identifying special provisions on the taxation of asset transfers and shifting in tax residency for harmonisation with applicable EU-wide standards. The conclusions of the article may be useful in the context of the exercise of developing legal norms on the taxation of conditional capital gains arising from asset transfers and changes in tax residency in the tax legislation of Ukraine within the framework of the implementation of the provisions of the ATAD I Directive. Provisions that need to be introduced for the purposes of such harmonisation are identified within the framework of the taxation of individuals, legal entities, and permanent establishments. Special emphasis is placed on the need to develop additional provisions to Ukrainian tax legislation, in particular, on the procedure for formal exit from tax residency, clarification of the norms for determining taxable capital gain, the dispute resolution mechanism, and the legal technique of withholding tax on exit.

Key words: exit tax, transfer of assets, tax residency, permanent establishment, anti-tax avoidance, European integration, special anti-abuse rules, taxation, base erosion and profit shifting.

Постановка питання. Глава 4 “Оподаткування” Розділу V “Економічне та галузеве співробітництво” Угоди про асоціацію між Україною та ЄС від 27 червня 2014 р. присвячена питанню уніфікації українського законодавства з правом ЄС, зокрема, у сфері оподаткування [13, с. 4].

Наріжне місце у гармонізації українського законодавства з правом ЄС займає уніфікація правил Європейського Союзу щодо протидії ухиленню від оподаткування. Основна маса цих правил і норм були закріплені у кількох ATAD Директивах Європейського Союзу. Зокрема, Директива ATAD I у ст. 5 зобов’язує держави-члени запровадити у своє законодавство так звані правила “податку на вихід” (*exit taxation*), або встановити оподаткування приросту капіталу при виведенні активів [1, с. 5].

Як наголошується у п. 10 Преамбули до першої редакції Директиви ATAD I, податки на вихід мають функцію забезпечення того, щоб у разі переміщення платником податків активів або власного податкового резидентства за межі податкової юрисдикції певної держави, ця держава оподатковувала економічну вартість будь-якого приросту капіталу, створеного на її території, навіть якщо цей при-

ріст ще не був реалізований на момент виходу. З огляду на це, з’явилась необхідність окреслити випадки, коли платники податків підпадають під правила оподаткування нереалізованого приросту капіталу, який включений до активів платників податків, що змінюють податкове резидентство або переміщують свої активи між юрисдикціями іншим методом.

Дослідженням останніх тенденцій боротьби з ухиленням від сплати податків займалися такі українськими науковці, як Т. Єфименко [3, с. 10], Я. Олійник [4, с. 94], П. Коломієць [9, с. 254], С. Берхов [6, с. 20], М. Кучерява [10, с. 90] та інші, проте питанню оподаткування виходу із резидентства і переміщення активів приділено не дуже багато уваги.

У контексті гармонізації права України з доробком ЄС тепер постало питання, наскільки податкове законодавство нашої держави відповідає положеннями Директиви ATAD I, зокрема, правилам податку на вихід. На важливість цього питання також вказує те, що гармонізація українських податкових положень у відповідність з нормами директиви ATAD I була включена до Звіту про стан

виконання Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 рр., затвердженого наказом ДПС № 528 від 12 липня 2024 р. [8, с. 107–110].

Метою статті є дослідження правового регулювання оподаткування приросту капіталу при переміщенні активів чи зміни податкового резидентства платника податків відповідно до директиви ATAD I. Окремий акцент також зроблено аналізі наявності подібних податкових норм у застосовному законодавстві України. Викладений матеріал направлений на розуміння викликів та окреслення аспектів визначення та правозастосування підходів до оподаткування прибутків від умовного приросту капіталу податком на вихід для цілей гармонізації українського податкового законодавства із застосовним законодавством Європейського Союзу, зокрема, Директивою ATAD I про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку.

Виклад основного матеріалу. Питанню оподаткування приросту капіталу на переміщенні активів присвячена ст. 5 Директиви ATAD I. Варто звернути увагу, що у перекладі Директиви на сайті Верховної Ради України у назві ст. 5 зустрічається термін “виведення активів”, але при цьому далі по тексті використовується виключно термін “переміщення” [7, с. 5]. Вбачається, що термін “переміщення” є більш вдалим відповідником англійського терміну “transfer” у контексті, що розглядається, адже термін “виведення активів” більш поширено використовується для означення транскордонної передачі активів, коли юридичне право на майно або право передається від однієї особи до іншої, наприклад, в рамках розподілу дивідендів. При цьому термін “переміщення” стосується однієї особи, тобто юридичний чи економічний власник активів не змінюється.

Ст. 5 Директиви ATAD I встановлює такі випадки переміщення для виникнення моменту оподаткування:

- Переміщення активів головного офісу до постійного представництва в іншій державі-члені або третій державі (і навпаки).

Відповідно до визначення, наданого у ст. 2 Директиви ATAD I, переміщення активів означає операцію, внаслідок якої держава-член втрачає право оподатковувати переміщені активи, тоді як активи залишаються у юридичній або економічній власності одного й того ж платника податків.

Приклади утворення постійного представництва наведені у п. 14.1.193 Податкового кодексу України і являють собою постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні [11, ст. 14]. Таким чином, переміщення активів, яке може спричинити оподаткування податком на вихід відповідно до Директиви ATAD I, може відбуватися у таких випадках:

1. Активи переміщуються від головного офісу до постійного представництва платника податків, розташованого в іншій державі-члені.
2. Активи переміщуються від головного офісу до постійного представництва платника податків, розташованого в третій державі.
3. Активи переміщуються від постійного представництва до головного офісу платника податків, розташованого в іншій державі-члені.
4. Активи переміщуються від постійного представництва до головного офісу платника податків, розташованого в третій державі.

Перші два випадки захищають державу головного офісу, яка втрачає право оподатковувати активи головного офісу, останні два – державу, в якій розташоване постійне представництво. Механізм такого переміщення активів може полягати у тому, що головний офіс і постійне представництво з юридичної точки зору є одним цілим

суб'єктом, але при цьому внаслідок передачі активів від головного офісу до постійного представництва (і навпаки) перша держава втрачає право на оподаткування такого майна, оскільки для цілей оподаткування воно переходить до іншого суб'єкта оподаткування.

Така переміщення може відбуватися шляхом розділення балансів підприємства, за передавальним актом, іншими способами. Окремо слід зазначити, що Преамбула Директиви ATAD I встановлює, що передача матеріальних цінностей між материнською і дочірньою компанією не підпадає під визначення переміщення активів, оскільки у цьому випадку активи передаються між двома окремими особами.

Механізм оподаткування переміщених активів встановлюється у п. 1 ст. 5 Директиви ATAD I і полягає у тому, що в момент переміщення відбувається умовний продаж переміщених активів. Таким чином, держава, з якої відбувається переміщення активів, має право оподатковувати нереалізований приріст капіталу таких активів. Під приростом капіталу для цілей цього підпункту розуміється різниця між ціною придбання певного активу і ціною умовного продажу за ринковою вартістю. Преамбула Директиви ATAD I встановлює, що ціна умовної реалізації активу має відповідати принципу “витягнутої” руки, тобто дорівнювати ціні реалізації активу між двома незалежними і непов'язаними одне від одного підприємствами.

- Переміщення господарської діяльності платника податків, що здійснюється його постійним представництвом.

Цей пункт захищає державу місцезнаходження постійного представництва платника податків у випадку, коли платник податків переміщує активи постійного представництва до іншої держави-члена, третьої держави або до держави головного офісу, і при цьому він не стає резидентом для цілей оподаткування в такій державі-члені або третій державі. Це положення охоплює випадки коли, наприклад, на балансі постійного представництва знаходяться основні виробничі засоби або обладнання, які головний офіс вирішує перебазувати до іншої держави без податкових наслідків. У такому випадку держава місцезнаходження постійного представництва оподаткує прибутки постійного представництва від умовної реалізації активів такого постійного представництва.

- Переміщення податкового резидентства платника податків.

Для того, щоб перейти до цього блоку, в першу чергу треба надати визначення податковому резидентству. Податкове резидентство це право певної держави на універсальне оподаткування всесвітніх доходів особи при виконанні такою особою певних умов щодо реєстрації цієї особи у певній державі, тривалого проживання або перебування у певній державі, наявності житла або центру життєвих інтересів особи у певній державі, або інших зв'язків з певною державою (наприклад, наявність громадянства).

Відповідно до п. 14.1.213 Податкового кодексу України, термін “резидент” застосовується до:

- юридичних осіб та їх відокремлених осіб, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами;
- дипломатичних представництв, консульських установ та інших офіційних представництв України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет;
- фізичних осіб, які мають місце проживання в Україні.

Зміна податкового резидентства фізичних осіб є одним із найпоширеніших методів для ухилення від оподаткування. Норми, які запроваджували умовний продаж активів і оподаткування нереалізованого прибутку при зміні податкового резидентства, є доволі поширеними у світі, застосовуються у Сполученому Королівстві, США,

Австралії, країнах Скандинавії, Південно-Африканській Республіці [2, с. 1]. Цей механізм полягає у тому, що у момент виходу із податкового резидентства, фізична особа має сплатити податок з інвестиційного прибутку від умовної реалізації своїх активів (рухомого та нерухомого майна, цінних паперів, облігацій, нематеріальних активів) до бюджету тієї держави, податковим резидентом якої ця особа була.

Наприклад, у 2021 році податком на вихід з резидентства було обкладено у минулому громадянина США О. Тінькова, який умисно приховав свої активи (зокрема, акції банку, який на той момент мав капіталізацію на Лондонській біржі більше 1,1 млрд доларів США) в момент виходу з американського громадянства і не розкрив їх у спеціальній податковій декларації. У підсумку його було затримано по підозрі в ухиленні від сплати податку на вихід із резидентства США. Сума сплаченого штрафу перевищила 500 мільйонів доларів США [5, с. 1].

Також не є секретом той факт, що багато українських фізичних осіб-контролерів іноземних компаній всерйоз задумувалися про зміну податкового резидентства як спосіб легального ухилення від обов'язку звітувати про свої іноземні компанії до української податкової служби в рамках правил контролюваних іноземних компаній, які набули чинності в Україні з 01 січня 2022 р.

З огляду на це, Директива ATAD I запровадила відповідне спеціальне правило проти ухилення від оподаткування у вигляді оподаткування прибутку від умовної реалізації активів особи під час зміни її податкового резидентства.

Доцільно також уточнити, що п. 10 Преамбули до Директиви ATAD I закріплює такі аспекти оподаткування переміщення активів і зміни податкового резидентства:

- Для забезпечення сумісності цього правила з методом кредиту (один із методів уникнення подвійного оподаткування) бажано дозволити державам-членам встановлювати момент у часі, коли держава втрачає право оподатковувати переміщені активи;
- Також необхідно дозволити державі-одержувачу переміщених активів оскаржувати вартість переміщених активів, визначених першою державою, якщо існують сумніви у тому, що вона дорівнює вартості реалізації за правилами "витягнутої руки". Для цього держави-члени можуть вдаватися до існуючих механізмів вирішення спорів;
- Платники податків повинні мати право або негайно сплатити суму нарахованого податку на вихід із резидентства, або відстрочити сплату суми податку, сплачуючи її частинами протягом певної кількості років, можливо, разом з відсотками та гарантією. Це питання було розкрито далі у ч. 2 ст. 5 Директиви ATAD I, яка допускає відповідне відтермінування шляхом виплати частинами протягом п'яти років за дотримання встановлених умов.

• Для цілей адміністрування оподаткування приросту капіталу при переміщенні активів або зміні податкового резидентства держави-члени можуть вимагати від відповідних платників податків включення необхідної інформації до податкових декларацій.

• Податок на вихід не повинен застосовуватися, коли передача активів має тимчасовий характер, і активи мають повернутися до наприклад, у випадку, коли такі активи переміщуються, виступаючи в якості застави до основного зобов'язання, або в інших подібних ситуаціях.

Якщо перейти до питання наявності подібних європейських правил щодо оподаткування приросту капіталу при переміщенні активів, то українське податкове законодавство дуже обмежено регулює цей аспект:

Хоча би віддалені норми про оподаткування прибутків від умовної реалізації активів фізичних осіб, які змінюють свої українське податкове резидентство, відсутні. Почати аналіз цього питання необхідно із згадки того факту, що українське законодавство узагалі не передба-

чає формальну втрату податкового резидентства України фізичною особою. Наразі єдиним способом підтвердити факт втрати податкового резидентства є судовий спір із контролюючим органом, в рамках якого суд зобов'язе податкову службу визнати факт зміни податкового резидентства особи. Ст. 179.3 Податкового кодексу України встановлює, що резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до контролюючого органу податкові декларації про майновий стан і доходи за останні три роки не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду. Цей обов'язок має на меті забезпечити сплату усіх податкових зобов'язань і податкового боргу фізичної особи перед тим, як вона виїде на постійне місце проживання за кордоном, але не встановлює жодних правил щодо оподаткування прибутків від умовної реалізації активів та майна такої особи. Відсутні такі норми і у Порядку провадження за заявами про оформлення документів для виїзду громадян України за кордон на постійне проживання, затвердженому наказом МВС України від 16 серпня 2016 р. № 816 [12, с. 4].

Що стосується податку на вихід із податкового резидентства юридичними особами – це питання врегульоване дуже обмежено у контексті ст. 133.1.5 Податкового кодексу. Ця стаття надає право юридичній особі-нерезиденту самостійно визначити свій податковий статус як резидента України, якщо Україна є місцем ефективного управління такої юридичної особи. Дозвільний характер цих положень також надає право такій юридичній особі відмовитися від статусу податкового резидента України. У такому випадку абз. 13 ст. 133.1.5 Податкового кодексу України встановлює, що відмова іноземною компанією від податкового резидентства прирівнюється до ліквідації юридичної особи. Оподаткування доходу, що виплачується у зв'язку з відмовою іноземною компанією від податкового резидентства, здійснюється на рівні акціонерів або інших осіб, які мають право на отримання такого доходу. Ці норми віддалено нагадують умовний продаж активів при виході з резидентства, як встановлено у ст. 5 Директиви ATAD I.

У той же час, аналогічні норми для юридичних осіб, які були податковими резидентами України на моменту реєстрації, відсутні, тобто українське законодавство не передбачає можливості юридичним особам змінити своє податкове резидентство, якщо такі юридичні особи були зареєстровані відповідно до законодавства України. Також в українському податковому законодавстві відсутні норми про оподаткування переміщених активів з головного офісу до постійного представництва (і навпаки).

Висновки. Норми щодо оподаткування приросту капіталу при переміщенні активів або зміні податкового резидентства, встановлені Директивою ATAD I, є ефективними спеціальними нормами проти ухилення від оподаткування з боку недобросовісних платників податків. Ці норми унеможливають уникнення обов'язку декларувати і платити податки зі збільшеної вартості активів у державі, де ці активи перебували і набували свою ціну, шляхом переміщення активів до іншої держави або зміни податкового резидентства з боку власника таких активів.

У Міністерстві фінансів України общілля розробити законопроект щодо імплементації норм Директиви ATAD I до кінця 2024 р., проте, на жаль, цей строк не було дотримано. Для гармонізації положень українського законодавства із положеннями Директиви ATAD I в рамках податку на вихід українському законодавцю необхідно:

– чітко закріпити можливість для фізичних і юридичних осіб змінювати податкове резидентство; для цього бажано формалізувати у податковому законодавстві інститут втрати статусу податкового резидента України;

– запровадити оподаткування переміщених активів від головного офісу до постійного представництва і від постійного представництва до головного офісу або до постійного представництва, утвореного в іншій державі, а також визна-

чити момент у часі, коли таке переміщення тягне за собою процедуру оподаткування приросту капіталу;

– сформулювати чіткий перелік майна, які будуть підлягати оподаткуванню податком на приріст капіталу внаслідок переміщення активів;

– сформулювати прозорий механізм визначення вартості умовної реалізації активів та оподаткування приросту капіталу;

– затвердити механізм прострочення платежів та зрозумілі умови для застосування цього прострочення, а також умови, коли сплата податкових зобов'язань стає негачайною;

– розробити механізм оспорування і вирішення спорів як з ініціативи платника податків, так і з ініціативи держави, яка прийняла переміщені активи або стала державою резидентства платника податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Council Directive (EU) of laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market : OJ L 193, 19/07/2016, p. 1–14 as of 12.07.2016 № 2016/1164 : edition of 01.02. 2022 URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02016L1164-20220101> (last accessed: 12.06.2025).
2. De Hoon I. From Sweden to Australia: Understanding Exit Taxes Across the Globe. *No More Tax* web-site. URL: <https://nomoretax.eu/from-sweden-to-australia-understanding-exit-taxes-across-the-globe/> (last accessed: 12.06.2025).
3. Implementation of OECD measures on combating tax avoidance: EU experience / Y. Oliinyk та ін. *Economy and Entrepreneurship*. 2023. № 51. P. 92–104. DOI: https://doi.org/http://doi.org/10.33111/EE.2023.51.OliinykY_Kryshchak_NikolenkoL_VorobeyS.
4. U. S. Attorney's Office, Northern District Of California. Bank Founder Sentenced For Evading Exit Tax Upon Renouncing U.S. Citizenship. *U.S. Attorney's Office Website*. 29.10.2021. URL: <https://www.justice.gov/usao-ndca/pr/russian-bank-founder-sentenced-evading-exit-tax-upon-renouncing-us-citizenship> (last accessed: 12.06.2025).
5. Брехов С. С., Коротун В. І. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Ефективна Економіка*. 2016. № 11. С. 11–27. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_11_27 (дата звернення: 12.06.2025).
6. ДИРЕКТИВА РАДИ (ЄС) про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку : від 12.07.2016, № 2016/1164 : станом на 07.06.2017. *ОБ L 193*. 2016. С. 1. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (дата звернення: 12.06.2025).
7. Єфименко Т. І., Олейнікова Л. Г., Свиридовська Л. О. Мобілізація внутрішніх доходів держави в надзвичайних ситуаціях: протидія розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Фінанси України*. 2023. № 6 : Управління державними фінансами. С. 92–104. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2023.08.007>.
8. Звіт про стан виконання Плану заходів з реалізації Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 рр. : затв. наказом ДПС від 12 липн. 2024 № 528 : станом на 12.07.2024. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/-plani-ta-zviti-roboti-803202.html> (дата звернення: 12.06.2025).
9. Касьяненко Л. М., Коломієць П. В. Офшоризація економіки: спосіб ухилення від сплати податків, що загрожує податковій безпеці України. *Право і суспільство*. 2021. № 5 : Фінансове право. С. 253–258. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2021.5.34>.
10. Олійник Я. В., Кучерява М. В. Оцінка готовності України до міжнародного автоматичного обміну інформацією в податкових цілях. *Фінанси України*. 2021. № 2 : Облік і оподаткування. С. 85–97. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2021.02.085>.
11. Податковий кодекс України : від 02.12.2010, № 2755-VI : станом на 01.04.2025. *Відомості Верховної Ради України (ВВР) № 13-14, № 15-16, № 17*. С. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 12.06.2025).
12. Порядок провадження за заявами про оформлення документів для виїзду громадян України за кордон на постійне проживання : затв. наказ М-ва внутрішніх справ України від 16 серп. 2016 № 816 : станом на 16.08.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1241-16#Text> (дата звернення: 12.06.2025).
13. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : від 27.06.2014, № 984_011 : станом на 30.11.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#n2239 (дата звернення: 12.06.2025).