

Національний університет «Києво-Могилянська академія»

Факультет правничих наук

кафедра приватного права

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

“Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні: аспект теорії та практики / Rules of Taxation of Controlled Foreign Companies in Ukraine: An Aspect of Theory and Practice”

Виконав:

Студент 2-го року навчання магістерської програми “Право”

Войлов Артур Вікторович

a.voilov@ukma.edu.ua

Науковий керівник:

кандидат юридичних наук, доцент

Логуш Любов Володимірівна

l.logush@ukma.edu.ua

Рецензент:

Магістерська робота захищена з оцінкою _____

Секретар ЕК _____

_____ 2024 р.

Київ – 2024

Декларація академічної доброчесності

Я, Войлов Артур Вікторович, студент 2 року навчання магістерської програми за спеціальністю «Право» факультету правничих наук НаУКМА, підтверджую, що написана мною магістерська робота на тему «Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні: аспект теорії та практики / Rules of Taxation of Controlled Foreign Companies in Ukraine: An Aspect of Theory and Practice» відповідає вимогам академічної доброчесності та не містить порушень, передбачених п. 3.1. Положенням про академічну доброчесність здобувачів освіти у НаУКМА, зі змістом якого я ознайомлений.

10 травня 2024 року

Артур ВОЙЛОВ

ЗМІСТ

ВСТУП	5
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ	1
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПЦІЯ «КОНТРОЛЬОВАНОЇ ІНОЗЕМНОЇ КОМПАНІЇ» В МІЖНАРОДНОМУ АСПЕКТІ	2
1.1. ІСТОРІЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРАВИЛ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В МІЖНАРОДНОМУ АСПЕКТІ.....	2
1.1.1. <i>Історія запровадження правил оподаткування КІК в США</i>	<i>2</i>
1.1.2. <i>Історія запровадження правил оподаткування КІК в Німеччині</i>	<i>4</i>
1.1.3. <i>Історія запровадження правил оподаткування КІК у Франції.....</i>	<i>5</i>
1.1.4. <i>Історія запровадження правил оподаткування КІК в інших юрисдикціях.....</i>	<i>6</i>
1.2. ПРАВИЛА ЩОДО КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ ЗГІДНО З ПЛАНОМ BEPS	7
1.2.1. <i>Правила визначення КІК.....</i>	<i>8</i>
1.2.2. <i>Винятки та порогові вимоги щодо КІК;</i>	<i>13</i>
1.2.3. <i>Визначення доходу КІК;</i>	<i>17</i>
1.2.4. <i>Правила розрахунку доходу;</i>	<i>19</i>
1.2.5. <i>Правила розподілу доходів</i>	<i>21</i>
1.2.6. <i>Правила запобігання або усунення подвійного оподаткування ..</i>	<i>22</i>
1.3. ПРАВИЛА ЩОДО КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ ЗГІДНО З ДИРЕКТИВОЮ ATAD ЄС	23
РОЗДІЛ 2. НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ	25
2.1. ІСТОРІЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРАВИЛ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ.....	25
2.1.1. <i>Процедура безподаткової ліквідації.....</i>	<i>28</i>
2.1.2. <i>Добровільне визнання іноземних компаній податковими резидентами України</i>	<i>29</i>
2.2. ПРАВИЛА ВИЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ ТА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОСІБ.....	31

2.2.1. Організаційно-правові форми КІК.....	31
2.2.2. Визначення резидентів України як контролюючих осіб КІК.....	32
2.2.3. Ризик задвоєнного звітування про КІК.....	33
2.2.4. Розрахунок частки володіння.....	34
2.2.5. Проблема пов'язаних осіб при опосередкованому володінні.....	35
2.2.6. Проблема порушення нейтральності оподаткування.....	37
2.2.7. Визначення володіння в утвореннях без статусу юридичної особи	39
2.2.8. Умови визнання фактичного контролю над КІК.....	41
2.3. ПРАВИЛА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ	44
РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ЗВІТУВАННЯМ ПРО КОНТРОЛЬОВАНИ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ В УКРАЇНІ	50
3.1. ПОДАННЯ СКОРОЧЕНИХ ЗВІТІВ ПРО КІК ЗА 2022 РІК.....	50
3.2. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗАЗНАЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО КІК	52
3.2.1. Зазначення в звіті про КІК операцій з певними нерезидентами	53
3.2.2. Визначення показнику доходу (виручки) в звіті про КІК.....	55
ВИСНОВОК.....	57

ВСТУП

Оподаткування прибутків контрольованих іноземних компаній є новелою українського законодавства, яка має на меті зупинити відток капіталу з України, та забезпечити оподаткування офшорних структур резидентів України. Україна прийняла правила контрольованих іноземних компаній (далі – “КІК”) в рамках Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР та імплементації плану дій BEPS. При цьому, ОЕСР ще в 2015 році оприлюднила свій фінальний звіт щодо правил КІК відповідно до дії 3 BEPS. ОЕСР надав всебічний огляд елементів, необхідних для розробки ефективних правил КІК в юрисдикціях з існуючими правилами щодо КІК, та юрисдикціях, які мали запровадити такі правила. Правила КІК в Україні були запроваджені саме на основі рекомендацій та правил, визначених в звіті ОЕСР.

Актуальність дослідження. Правила оподаткування КІК в Україні, попри їх введення в законодавство, ще не мали широкого практичного застосування. Перша обов’язкова деклараційна кампанія застосовується за 2022 та 2023 роки, та закінчується без застосування штрафних санкцій лише 01 травня 2024 року. Внаслідок цього, у платників податків часто немає чіткої відповіді на ряд виникаючих у них запитань, а податкова служба України може надавати протиречні позиції щодо декларування внаслідок відсутності практики та узагальнюючої податкової консультації.

Таким чином, досі серед податківців, юристів, та контролюючих осіб КІК немає єдиного трактування правил КІК в Україні. Тому, існує необхідність у виробленні єдиного підходу до трактування правил КІК у сфері податкового права України, та практики застосування концепції КІК податковими органами, українськими судами, контролюючими особами КІК та юристами, які підготовлюють звіти про КІК та будуть приймати

участь у спорах з податковими органами щодо застосування правил КІК до контролюючих осіб.

Мета і завдання роботи. Метою даної роботи є здійснення аналізу вимог правил КІК в Україні, порівняння правил КІК в Україні з рекомендаціями звіту ОЕСР, та зазначення актуальних проблем, з якими стикаються платники податків.

Для реалізації мети роботи необхідно здійснення таких завдань:

1) здійснити аналіз історії поняття «контрольована іноземна компанія» в міжнародному контексті, визначити причини виникнення поняття;

2) проаналізувати підхід та вимоги до правил КІК звіту ОЕСР щодо дії 3 плану BEPS (посилення правил КІК);

3) проаналізувати вимоги директиви ЄС ATAD до поняття «контрольована іноземна компанія»;

4) проаналізувати поняття «контрольована іноземна компанія» в українському податковому праві, окреслити правила оподаткування контрольованих іноземних компаній;

5) окреслити проблемні аспекти застосування правил КІК в Україні та правил звітування про КІК.

6) надати пропозиції щодо врегулювання актуальних проблем застосування концепції КІК в Україні.

Об'єктом дослідження виступає податково-правовий інститут контрольованої іноземної компанії в податковому праві України та в міжнародному аспекті.

Предметом дослідження є правове регулювання визначення, оподаткування, та звітування про контрольовані іноземні компанії в Україні,

Методи дослідження. Для досягнення мети та виконання завдань магістерської роботи. Автор використовував як загальнонаукові методи пізнання, так і спеціально-наукові. Серед загальнонаукових методів

пізнання автор використовував наступні методи - аналізу, синтезу, аналогії, системного підходу, формально-логічний, порівняльно-історичний методи, герменевтичний метод,. Серед спеціально-наукових методів автор використовував такі методи - метод порівняльного правознавства, порівняльно-правового аналізу та метод юридичного моделювання.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ

КІК	Контрольована іноземна компанія
ЄС	Європейський Союз
ОЕСР	Організація економічного співробітництва та розвитку
АТAD	Директива про боротьбу з уникненням від оподаткування (англ. “ <i>the anti-tax avoidance Directive</i> ”)
BEPS	Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (англ. “ <i>base erosion and profit shifting</i> ”)
MLI	Багатостороння конвенція щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (англ. “ <i>Multilateral Instrument</i> ”)
ПК України	Податковий кодекс України

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПЦІЯ «КОНТРОЛЬОВАНОЇ ІНОЗЕМНОЇ КОМПАНІЇ» В МІЖНАРОДНОМУ АСПЕКТІ

1.1. ІСТОРІЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРАВИЛ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В МІЖНАРОДНОМУ АСПЕКТІ

Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній (далі – КІК) - це загальні правила серед країн-членів ЄС та країн ОЕСР, які були прийняті з початку 1960-х років з метою протидії практиці створення компаній у країнах з низькими податковими ставками. [1, с. 4]. Історія оподаткування КІК, хоча її можна вважати досить короткою з моменту їх першого запровадження у США, стрімко розвивалася протягом останнього десятиліття через впровадження плану BEPS у 2015 році та через введення Директиви ATAD ЄС [1, с. 4].

1.1.1. Історія запровадження правил оподаткування КІК в США

Причина введення правил КІК полягала в тому, що фізичні та юридичні особи, створюючи компанії у країнах з низькими податковими ставками, контролювали фактичну невиплату доходу з таких компаній в країні резидентства засновників таких “офшорних” компаній. Таким чином, в країнах з низькими податковими ставками осідали значні кошти, які розвинуті країни не мали механізму оподаткувати. За допомогою компаній у країнах з низькими податковими ставками, засновники досягали однієї з мети податкового планування – відстрочення оподаткування. Компанії в США могли максимізувати можливості відстрочення оподаткування, використовуючи компанії закордоном, організовані таким чином, щоб накопичувати прибутки у країнах з низькими податковими

ставками, та репатріювати прибутки у роки, коли материнська компанія в США мала збитки, або значний податковий кредит за сплату закордонних податків [2, с. 4]. Додатково, коли компанії в США продавали свої акції в КІК, доходи на рахунках офшорних компаній, які були відстрочені від оподаткування, могли бути репатрійовані в США за зниженою ставкою оподаткування [2, с. 4]. Відповіддю на такий виклик стали правила оподаткування КІК, які полягають в тому, що дохід офшорних компаній може оподатковуватись в країнах резидентства їх засновників.

Процес запровадження правил КІК у США розпочався в 1960 році з прийняття Закону США № 86-780, який передбачав отримання інформації про зарубіжні діяльності американських корпорацій [2, с. 4]. Цей закон вимагав, щоб кожна американська корпорація надавала, як частину своєї податкової декларації, інформацію про всі закордонні компанії, якими безпосередньо керувала американська корпорація (дочірні підприємства першого рівня), та будь-які закордонні компанії, якими керувала така закордонна компанія (дочірні підприємства другого рівня) [2, с. 4]. КІК визначалася як будь-яка закордонна компанія, у якої більше 50% голосуючих акцій належало безпосередньо одній або декільком американським корпораціям протягом будь-якого дня податкового року закордонної компанії [2, с. 4]. КІК-дочірнє підприємство другого рівня визначалося як закордонна компанія, у якій більше 50% голосуючих акцій належало безпосередньо КІК-дочірньому підприємству першого рівня [2, с. 4]. Інформація про КІК першого та другого рівнів надавалася в окремій формі податкової декларації американської корпорації, та штраф за невчасне подання такої форми щодо кожної КІК становив зниження податкового кредиту на 10% щодо всіх КІК першого чи другого рівнів [2, с. 4].

В 1962 році, в США було внесено правила оподаткування доходів КІК до Податкового кодексу США [1, с. 8]. Від резидентів США вимагалось

включати до свого загального доходу пропорційну частку пасивного доходу КІК, при цьому та активний дохід КІК не оподатковувався [1, с. 8].

Департамент Казначейства США зазначає п'ять основних причин прийняття правил оподаткування КІК:

- 1) запобігання зловживанням офшорними юрисдикціями;
- 2) оподаткування пасивного доходу вчасно незалежно від того, чи був такий дохід зароблений через офшорну юрисдикцію чи ні;
- 3) просування рівності серед американських платників податків через концепцію податкової нейтральності;
- 4) просування економічної ефективності; та
- 5) забезпечення конкурентоспроможності іноземних корпорацій, що належать США, з метою стимулювання інвестицій за кордоном [1, с. 8].

Запровадження правил КІК у США у 1960-х роках відкрило шлях та стало моделлю для запровадження подібних правил по всьому світу [1, с. 6]. Впровадження правил КІК у Сполучених Штатах загалом було довгим процесом, який спочатку розпочався у кінці 1930-х років, і призвів до введення у 1962 році першого правила протидії відстроченню оподаткування [1, с. 6]. Цьому слідували запровадження правил КІК протягом останніх 50 років, впровадження проекту ОЕСР BEPS, а також окремих законів в США протягом останнього десятиріччя: Закон про податки та робочі місця (the Tax Cuts and Jobs Act (TCJA)), та Закон про глобальний нематеріальний дохід з низьким оподаткуванням (the Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)) [1, с. 6].

1.1.2. Історія запровадження правил оподаткування КІК в Німеччині

Німеччина стала другою країною у світі, яка запровадила правила оподаткування КІК у 1972 році [3]. Причини їх запровадження були такі

самі ж, що і в США. Перед прийняттям правил оподаткування КІК, доходи зарубіжних дочірніх компаній, які належали німецьким компаніям, не оподатковувалися як дохід для їхніх німецьких акціонерів, якщо вони не були розподілені [4, с. 4]. Як наслідок, німецькі компанії могли відкладати сплату податку у Німеччині на прибуток своїх закордонних дочірніх підприємств, та навіть уникнути сплати податків загалом [4, с. 4]. Відповідно, перші німецькі правила щодо оподаткування КІК були схожими на правила США [4, с. 4].

Ще однією причиною введення правил щодо оподаткування КІК у Німеччині було підвищення обтяження податками зарубіжних дочірніх підприємств до внутрішнього рівня в Німеччині, як стверджують парламентські документи Німеччини 1971 року:

“Законодавець чітко заявив, що не має наміру карати іноземну діяльність, а отже, податки, сплачені іноземною дочірньою компанією з пасивного доходу, можуть бути зараховані в рахунок податку на прибуток підприємств, що підлягає сплаті в Німеччині”
[1, с. 12; 5].

Однак, враховуючи, що внутрішні податки на доходи КІК підлягають оподаткуванню податком на прибуток підприємств і податком на торгівлю, а зарахування податку на торгівлю не передбачено, загальним результатом все ж є вищий податковий тягар [1, с. 12].

Згідно з німецьким законодавством, КІК - це іноземна компанія, яка має капітал або права голосу, прямо або опосередковано перебуває у мажоритарній власності акціонерів-резидентів Німеччини, та отримує пасивний дохід, що підлягає низькому оподаткуванню, тобто дохід, який оподатковується за ставкою нижче 25% [1, с. 12; 6].

1.1.3. Історія запровадження правил оподаткування КІК у Франції

В 1980 році Франція стала п'ятою країною в світі, яка запровадила правила оподаткування КІК, після запровадження правил оподаткування КІК Канадою в 1976 році, та Японією в 1978 році [3]. Водночас, коли Канада та Японія запровадили правила оподаткування КІК з тих ж міркувань, що і США та Німеччина, Франція мала також іншу причину.

Франція запровадила правила щодо оподаткування КІК як законодавчу відповідь на зловживання режимом звільнення від оподаткування участі в дочірніх компаніях (participation exemption regime) [4, с. 5]. Оскільки Франція завжди мала територіальну систему оподаткування, і національні компанії мали можливість “розміщувати” прибуток у низькоподаткових юрисдикціях шляхом створення іноземних дочірніх компаній [4, с. 5]. Відповідно до режиму звільнення від оподаткування участі в дочірніх компаніях, дивіденди від іноземних дочірніх компаній підлягали обмеженому оподаткуванню [4, с. 5]. Це відкривало можливості для розмивання бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування Франції для транснаціональних корпорацій, які могли репатріювати накопичений валовий дохід від іноземних компаній через дивіденди [4, с. 5]. Тому, правила КІК були додатковим інструментом для зменшення обсягу неоподаткованих іноземних доходів для французьких материнських компаній [4, с. 5].

1.1.4. Історія запровадження правил оподаткування КІК в інших юрисдикціях

В 2015 році ОЕСР випустив Дію 3 BEPS (Посилення правил КІК) для забезпечення узгодженості оподаткування прибутку підприємств на міжнародному рівні, про що бути йтись далі. Ця подія ознаменувала початок процесу під егідою ОЕСР для запровадження правил КІК в усьому світі, в результаті чого правила оподаткування КІК були впроваджені і в

Україні. Водночас, ще до 2015 року 28 юрисдикцій також запровадили правила оподаткування КІК: Великобританія (1984), Нова Зеландія (1988), Швеція (1989), Австралія (1990), Норвегія (1992), Бразилія (1995), Данія (1995), Казахстан (1995), Індонезія (1995), Іспанія (1995), Португалія (1995), Республіка Корея (1995), Фінляндія (1995), Мексика (1997), Південна Африка (1997) Угорщина (1997), Аргентина (1999), Естонія (2000), Італія (2001) Ізраїль (2003), Литва (2004), Туреччина (2006), Нідерланди (2007), Китай (2008), Ісландія (2010), Латвія (2013 – для фізичних осіб), Перу (2013) Чилі (2014) [7].

1.2. ПРАВИЛА ЩОДО КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ ЗГІДНО З ПЛАНОМ BEPS

Причиною прийняття дії 3 BEPS в 2015 році стало те, що чинні на той час правила КІК часто не встигали за змінами в міжнародному бізнес-середовищі, і багато з них мали особливості, які не дозволяли ефективно боротися з розмиванням бази оподаткування та ризиками виведення прибутку з-під оподаткування.

5 жовтня 2015 року ОЕСР оприлюднила свій фінальний звіт щодо посилення правил КІК відповідно до дії 3 BEPS. Цей звіт був опублікований у пакеті, який включав фінальні звіти за всіма 15 діями BEPS.

ОЕСР визначило шість складових елементів, необхідних для розробки ефективних правил КІК, які мали бути розглянуті країнами з існуючими правилами щодо КІК, а також тими країнами, не мали правил КІК:

1. Правила визначення КІК (включаючи визначення контролю);
2. Винятки та порогові вимоги щодо КІК;
3. Визначення доходу КІК;
4. Правила розрахунку доходу;

5. Правила розподілу доходів; та
6. Правила запобігання або усунення подвійного оподаткування [10, с. 11].

1.2.1. Правила визначення КІК

Згідно з фінальним звітом ОЕСР до дії 3 BEPS, для того, щоб визначити, чи застосовуються правила КІК, юрисдикція повинна розглянути два питання:

- (i) чи належить іноземна компанія до того типу, який вважатиметься КІК, та
- (ii) чи має материнська компанія достатній вплив або контроль над іноземною компанією для того, щоб іноземна компанія вважалася КІК [10, с. 21].

У контексті того, чи належить компанія до того типу, який вважатиметься КІК, рекомендація ОЕСР полягає в широкому визначенні суб'єктів, які підпадають під сферу дії законодавства про КІК, щоб, окрім юридичних осіб, правила КІК могли також застосовуватися до певних фіскально-прозорих суб'єктів господарювання та постійних представництв, якщо вони отримують доходи, які викликають занепокоєння з точки зору BEPS, і ці занепокоєння не можуть бути вирішені в інший спосіб [10, с. 21].

Ще одна рекомендація ОЕСР полягає в тому, щоб включити правила гібридних невідповідностей, щоб запобігти спробам компаній обійти правила КІК за допомогою різних податкових режимів [10, с. 21]. Гібридні невідповідності виникають, коли відмінності в податковому режимі суб'єкта господарювання або фінансового інструменту відповідно до законодавства двох або більше юрисдикцій призводять до подвійного неоподаткування [11]. Наприклад, у контексті податкового законодавства ЄС гібридні невідповідності можуть спотворити конкуренцію, призвести до

розмивання податкової бази та втрат доходів для держав-членів ЄС [11]. Таким чином, правила врегулювання гібридних невідповідностей запобігають подвійному списанню витрат у двох юрисдикціях або списанню в одній юрисдикції без включення цих платежів як доходу в іншій юрисдикції - наприклад, виплата не може бути відрахована з оподаткованого доходу, якщо цей платіж розглядається у двох юрисдикціях або якщо сума не враховується в доходах резидентної компанії в юрисдикції одержувача [11].

Стосовно другого елементу правил визначення КІК - визначення контролю, звіт ОЕСР вказує, що поняття контролю вимагає двох різних визначень: (i) визначення типу контролю, який є необхідним для визнання наявності КІК, та (ii) визначення рівня цього контролю [10, с. 23].

1) Типи контролю над КІК

ОЕСР вирізняє наступні типи контролю:

1. Юридичний контроль – частка володіння визначається з частки в статутному капіталі, яку має особа в іноземній компанії [10, с. 24].

2. Економічний контроль – частка володіння визначається з частки прав на отримання доходів, а також на капітал та активи компанії за певних обставин, таких як ліквідація. Тест економічного контролю визнає, що особа може контролювати компанію через право на отримання вартості компанії, навіть якщо особа не володіє більшістю часток компаній [10, с. 24].

3. Фактичний контроль - країни можуть звернути увагу на те, хто приймає рішення на найвищому рівні щодо справ іноземної компанії або хто має можливість керувати її повсякденною діяльністю чи впливати на неї [10, с. 24]. Інший підхід може зосередитися на будь-яких конкретних договірних зв'язках з КІК, які дозволяють платникам податків здійснювати домінуючий вплив на неї [10, с. 24]. Однак перевірка фактичного контролю,

як правило, діє як правило протидії ухиленню від сплати податків, щоб не допустити обходу інших контрольних перевірок [10, с. 24]. Таким чином, тести фактичного контролю вимагають значного аналізу фактів та обставин, а також певної суб'єктивної оцінки [10, с. 24]. Якщо їх застосовувати в усіх випадках, це призведе до додаткових витрат, складності та невизначеності для платників податків [10, с. 24]. Крім того, виходячи з досвіду країн у застосуванні правил резидентства, згадані вище критерії може бути відносно легко уникнути, а отже, податковим органам буде складно довести їх достовірність [10, с. 24].

4. Контроль на основі консолідації – такий тест розглядає, чи консолідується компанія-нерезидент у звітності компанії-резидента на основі принципів бухгалтерського обліку (наприклад, міжнародних стандартів фінансової звітності) [10, с. 24]. Водночас, звіт ОЕСР вказує, що такий принципово не відрізняється від тесту юридичного чи фактичного контролю, оскільки принципи бухгалтерського обліку також посилаються на такі критерії, як право голосу або інші права здійснювати домінуючий вплив на інший суб'єкт господарювання, але вони використовують ці критерії для того, щоб визначити, чи слід консолідувати суб'єкт господарювання в звітності чи ні, у разі вимоги надання консолідованої фінансової звітності в юрисдикції [10, с. 24]. Наприклад, згідно з МСФЗ 10 платник податків повинен консолідувати будь-яке підприємство, якщо, наприклад, він має права, які дають йому можливість керувати діяльністю, що має найбільший вплив на прибуток дочірнього підприємства [10, с. 25]. Такі повноваження можуть ґрунтуватися на праві голосу у відповідних сферах господарської діяльності дочірнього підприємства або на загальному контрольному впливі на дочірнє підприємство, що фактично є перевіркою юридичного та фактичного контролю [10, с. 25].

Таким чином, стосовно типів контролю, звіт ОЕСР надає рекомендації щодо закріплення декількох тестів в законодавстві країн щодо

правил оподаткування КІК, для можливості визначення чи дійсно резидент може вважатись таким, що впливає на діяльність нерезидента та може отримувати дохід від такого нерезидента виключно на підставі такого впливу.

2) Рівень контролю над КІК

Рівень контролю полягає в тому, що резиденти повинні мати частку, що перевищує 50%. При цьому, звіт ОЕСР зазначає, що оскільки володіння 50% або менше може дозволити материнським компаніям здійснювати вплив у певних ситуаціях, юрисдикції можуть знизити поріг контролю нижче 50% [10, с. 25].

Водночас, об'єктивною є і необхідність забезпечити, щоб рівень контролю досягався і у разі штучного поділу часток нерезидента між декількома міноритарними акціонерами, які навіть можуть не бути пов'язаними особами, а також у разі спільного впливу міноритарних акціонерів на нерезидента. Це необхідно для забезпечення неможливості схем уникнення від оподаткування КІК через міноритарних акціонерів.

Звіт ОЕСР адресує це питання та вказує, що спільні дії міноритарних акціонерів можна визначити щонайменше трьома способами, і рекомендується, щоб юрисдикції прийняли один з таких підходів, щоб забезпечити врахування міноритарних акціонерів, які фактично здійснюють вплив, при визначенні наявності контролю [10, с. 25].

Таким чином, звіт ОЕСР вказує на три можливих способи визначення іноземної компанії як спільної КІК декількох осіб:

1. Тест узгодженості дій – проведення фактичного аналізу, щоб визначити чи дійсно акціонери діють спільно з метою впливу на КІК. Якщо так, то і їхні інтереси є спільними, і іноземна компанія має вважатись КІК. Водночас, звіт ОЕСР вказує, що такий підхід не є поширеним, оскільки він створює значний адміністративний тягар, водночас, однією з переваг тесту

є те, що він може більш точно визначити, коли міноритарні акціонери насправді узгоджують свої дії щодо іноземної компанії [10, с. 25].

Водночас, слід зазначити що ефективне корпоративне управління насправді *передбачає, що акціонери мають діяти спільно та узгоджувати інтереси*. Інакше, компанію з акціонерами, які не діють спільно, рано чи пізно чекає банкрутство або поглинання. Таким чином, на думку автора, тест узгодженості дій є занадто оціночним, оскільки акціонери, які співпрацюють один з одним, не відрізняються за своїми діями від акціонерів, які штучно ділять частку в іноземній компанії для уникнення визнання статусу контролюючих осіб КІК щодо такої іноземної компанії.

2. Другим способом є тест пов'язаності сторін. Як вказує звіт ОЕСР, якщо правила враховують лише інтереси пов'язаних сторін при визначенні того, чи було досягнуто 50% порогового рівня, це усуне необхідність у тесті на узгодженість дій [10, с. 26]. Таким чином, якщо акціонери не є пов'язаними сторонами, іноземна компанія не буде визнана КІК для таких осіб. Водночас, оскільки саме структури уникнення від оподаткування включають дочірні компанії, що належать пов'язаним особам, фокус на пов'язаних особах все одно охоплює більшість структур, які викликають занепокоєння з точки зору BEPS [10, с. 26].

3. Третій спосіб є формальний підходом, та полягає у встановленні порогу частки в іноземній компанії, у разі досягнення якої спільно резидентами, вона вважається КІК для таких резидентів. Такий спосіб не є тестом для визначення того, чи була частка в іноземній компанії штучно поділена, та чи не діють керують резиденти спільно діяльністю такої іноземної компанії. Тобто, фактично третій спосіб зміщає фокус на те, що саме перевищення порогу володіння в іноземній компанії резидентами є достатнім для того, щоб визнати іноземну компанію спільним КІК декількох осіб.

Такий підхід є оптимізацією з точки зору законодавця, адже для визначення КІК для декількох осіб не потрібно проводити тести відповідно до першого та другого способів. Водночас, формальний підхід ускладнює можливість дотримання вимог правил КІК для резидентів-акціонерів.

Наприклад, якщо іноземна компанія є інвестиційним інструментом, акціонери скоріше за все не будуть володіти інформацією про інших акціонерів-резидентів, та відповідно не будуть знати чи потрібно визначати таку іноземну компанію як КІК та звітувати про неї. Таким чином, акціонери-резиденти, не володіючи інформацією про інших акціонерів-резидентів, скоріше за все не будуть звітувати про іноземну компанію як КІК. Водночас, податкові органи, отримавши інформацію про таку іноземну компанію через Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, або через автоматичний обмін податковою інформацією CRS, матимуть підстави для притягнення таких акціонерів-резидентів до фінансової відповідальності внаслідок порушення формальних вимог звітування про КІК. У разі, якщо в юрисдикції в якій виникла така ситуація, відсутня вимога доведення елемента вини як обов'язкового елемента фінансової відповідальності, резиденти, які інвестують в іноземні компанії, будуть поставлені в нерівне та гірше положення, ніж резиденти які не здійснюють інвестування в іноземні компанії.

1.2.2. Винятки та порогові вимоги щодо КІК;

ОЕСР пропонує не встановлювати загальне регулювання для всіх суб'єктів правовідносин, оскільки контролюючі органи не будуть здатні перевірити інформації щодо КІК-звітності і суміжних податків що стосуються всіх платників податків країни, а також оскільки контролери в деяких випадках отримують непропорційне адміністративне навантаження

відносно доходів їх контрольованих іноземних компаній. Так, натомість, звільнення від застосування правил КІК може бути встановлене у вигляді повноцінного звільнення для деяких груп, або встановлення порогових значень для застосування правил КІК для тих суб'єктів правовідносин, що не створюють значний ризик для розмивання податкової бази та переміщення прибутку з метою неоподаткування. Це, на думку ОЕСР, не тільки позбавить зайвих адміністративних витрат на випадки що не є цінними для моніторингу, а й допоможе сфокусувати увагу податкових органів на значущих випадках де потенційно може бути наявним високий ризик ухилення від сплати податків та виведення прибутку з-під оподаткування [10, с. 33].

В цілому, в плані ОЕСР було запропоновано три варіанти обмежень застосування правил КІК стосовно суб'єктного складу їх правового регулювання:

1. Встановити мінімальну суму, нижче якої правила КІК не застосовуються
2. Встановити умову, що правила КІК будуть застосовуватися тільки до ситуацій, коли існував мотив або мета ухилення від сплати податків
3. Звільнити від оподаткування за правилами КІК компанії КІК, які знаходяться в юрисдикціях з ефективною ставкою вище ніж ставка податку в країні контролера, або ж за умови що ефективна ставка податку для компаній КІК (незалежно від країни податкової резидентності) є вищою ніж у країні контролера [10, с. 33].

Найбільш поширеним варіантом обмеження застосування правил КІК є третій, адже він з одного боку сприяє контролю податкових органів за діяльністю контролерів КІК та їх доходами, а з іншого боку дозволяє контролерам не оподатковувати прибутки КІК у разі якщо вони вже підлягали оподаткування за кордоном за значною ставкою податку, що додатково підтверджує наявність ділової, не податкової мети у веденні

господарської діяльності через іноземні компанії і демонструє відсутність наміру уникнути сплати податків в країні резидентності контролера КІК.

Тим не менше, пропонуємо також коротко розглянути кожен із запропонованих підходів.

Перший варіант із запровадженням порогового значення тільки після перетину якого будуть застосовуватися правила КІК насамперед покликаний зменшити адміністративний тягар як податкових органів, так і суб'єктів оподаткування. Правила КІК запроваджені багатьма країнами уже включають такі мінімальні порогові значення для застосування правил КІК. Проте зазвичай, такі правила не звільняють від обов'язку щодо звітування, а лише звільняють від оподаткування доходів КІК. Деякі країни також додають обмеження щодо видів доходу, які підлягають оподаткування за правилами КІК, концентруючись тільки на тих типах доходу, які передусім можуть бути легко передані в юрисдикції з низьким рівнем оподаткування для уникнення сплати податку в інших країнах, як наприклад пасивні доходи – дивіденди, проценти і роялті. Саме з цієї причини зазвичай оподаткуванню за правилами КІК не підлягають активні доходи групи компаній і контрольованих осіб, навіть якщо вони в подальшому передавались у вигляді дивідендів материнській компанії, яка в свою чергу також є контрольованою. Також, до різних типів доходів може застосовуватись різне порогове значення. Так, у Сполученому Королівстві, наприклад, використовують два різні пороги для активних і пасивних доходів, з набагато вищим пороговим значенням для пасивних доходів, оскільки ризик виведення прибутку з-під оподаткування для останньої категорії є значно вищим.

Тим не менше, підхід із пороговими значеннями які підраховуються окремо для кожної контрольованої іноземної компанії залишає простір для ухилення від застосування правил КІК, оскільки дозволяє фрагментацію доходів між різними КІК, з метою щоб жодна компанія не перевищувала

встановлені пороги в країні контролера і могла не оподатковувати прибутку КІК в своїй юрисдикції. Країни намагаються захиститись від таких нечесних практик шляхом включення запобіжних положень у власне законодавче регулювання. Хоч дані запобіжники можуть додатково ускладнювати регулювання, на думку ОЕСР такі додаткові положення не протирічать загальній меті введення порогових значень, а саме спрощенні адміністративного навантаження учасників податкових правовідносин. Наприклад, у Сполучених Штатах Америки, тести на мінімальні порогові значення включають загальне правило боротьби зі зловживаннями, яке розглядає дохід двох чи більше контрольованих іноземних корпорацій у сукупності та розглядає його як дохід однієї корпорації, якщо основна мета окремої організації, придбання чи утримання таких кількох корпорацій має запобігти розгляду доходу як такого, що може бути віднесений до порогових значень [10, с. 34]. В той же час, для спрощення адміністрування в країні діє правило презумпції, яка автоматично розглядає дохід кількох КІК як дохід однієї корпорації, якщо КІК пов'язані між собою, особи ведуть підприємницьку діяльність яку може вести будь-яка одна з них, або діяльність як партнери у партнерстві або інституті спільного інвестування, тощо [10, с. 34]. Також, для простоти деякі країни, як Німеччина, встановлюють порогові значення на рівні контролера, а саме встановлюють що загальний дохід КІК не має перевищувати певну суму на рівні КІК та на рівні акціонера.

Другий варіант є найпростішим, адже встановлює порогову вимогу що дія правил поширюється лише на операції та структури, які є результатом ухилення від сплати податків. На думку ОЕСР такий підхід може знизити ефективність правил КІК як профілактичних заходів, а також може збільшити адміністративний тягар і навантаження на відповідність правилам КІК [10, с. 36]. Тим не менше, саме формулювання виключення є доволі суб'єктивним та недостатньо чітким, що може сприяти

волютаристському підходу до трактування податкового законодавства як податковими органами, так і суб'єктами оподаткування, що, разом із принципом визначеності податкового законодавства та принципом трактування сумнівів у податкових питаннях на користь платника податку може призвести до неефективності правил та їх невідповідності критеріям нормотворчості, правотворчості та верховенства права. Окрім того, як вже частково зазначалося вище, третій запропонований спосіб обмеження застосування правил КІК вже сам по собі включає цілеспрямоване застосування правил саме до компаній і груп, які мають додаткові ризики щодо виведення прибутку з під оподаткування.

1.2.3. Визначення доходу КІК;

Наступним кроком після того як було визначено контролера та його контрольовані іноземні компанії, а також встановлено що вони будуть підлягати оподаткуванню за правилами КІК, необхідно визначити базу оподаткування КІК. Очевидно, що правила КІК як захід спрямований на боротьбу з уникненням розмивання податкової бази та виведенням прибутку з-під оподаткування не має бути спрямований на подвійне оподаткування доходів КІК, які отримані та оподатковані справедливим чином у відповідності до принципів економічної мети та справедливості. Відповідно, необхідно законодавцям чітко визначити який саме дохід може бути об'єктом виведення прибутку з-під оподаткування щоб цілеспрямовано виділяти саме його у власному регулюванні та оподатковувати його як ціль введення правил КІК, приписуючи цей дохід акціонерам або контролюючим компаніям. Таким чином, правила КІК повинні визначати належний дохід, який також називають «доходом КІК».

У звіті ОЕСР рекомендує, щоб правила КІК включали визначення доходу, яке гарантувало б, що дохід, який викликає занепокоєння щодо BEPS, вважався доходом контролера КІК [10, с. 43].

Загалом, підхід розробляється з врахуванням типу доходу, який провокує потенційні ризики пов'язані із виведенням прибутку з-під оподаткування, та який може включати, серед іншого, дохід, отриманий КІК, які є холдинговими компаніями, дохід, отриманий КІК, які надають фінансові та банківські послуги, дохід від активів інтелектуальної власності, дохід від цифрових товарів і послуг, а також дохід від страхування та перестраховування [10, с. 44]. Оскільки за домовленістю країн членів ОЕСР та розширеної групи співробітництва країни вільні у своєму виборі доходу, на який будуть поширюватись спеціальні правила, в залежності від локальної податкової специфіки, можливі політики щодо визначення доходу КІК з особливим статусом можуть суттєво відрізнитися. Наприклад, деякі країни щоб цілеспрямовано адресувати питання виведення прибутку з-під оподаткування зосереджуються на доході такого типу, який більш імовірно буде географічно мобільним, або ж концентрують увагу на доходах отриманих пов'язаними особами, особливо якщо ті знаходяться в низько податкових юрисдикціях, або ж звільняють від оподаткування дохід з джерелом походження з країни контролера в якій буде відбуватися оподаткування за правилами КІК, або встановлюють суворіші правила для доходу з джерелом походження із певних країн, або ж створюють спеціальні умови для доходу в залежності від «активності» способу його отримання. Так, навіть проценти які класично вважаються пасивним доходом, для цілей правил КІК можуть вважатися активним доходом, наприклад, якщо вони отримані банком або фінансовою установою, тобто компанією, у якої процентний дохід є основним видом діяльності і для якого вона несе основні функції та ризики, тим самим мінімізуючи фактор того, що такий дохід пов'язаний із податковими

ризиками виведення такого доходу з-під оподаткування або розмивання податкової бази.

1.2.4. Правила розрахунку доходу;

Наступним елементом аналізу щодо дії правил КІК є визначення як саме розрахувати базу доходу в числовому значенні, визначену як об'єкт оподаткування відповідно до пункту вище.

Для того щоб обчислити дохід КІК, оскільки присутній іноземний елемент, потребує визначення того, за правилами якої юрисдикції буде здійснюватися підрахунок прибутку до оподаткування контрольованої іноземної компанії, та чи потрібні будь-які спеціальні правила для обчислення доходу КІК. ОЕСР стосовно першого питання рекомендує використовувати правила материнської юрисдикції для розрахунку доходу КІК, а стосовно другого, що, наскільки це дозволено законодавством, юрисдикції повинні мати конкретне правило, що обмежує компенсацію збитків КІК, щоб вони могли використовуватися лише проти прибутків тієї самої КІК або проти прибутків інших КІК у цій самій юрисдикції [10, с. 57].

Стосовно вибору того, за правилами якої країни необхідно розраховувати прибуток КІК, було проаналізовано в рамках робочих груп ОЕСР декілька варіантів. Одним із варіантів було б застосувати законодавство юрисдикції контролера КІК (тобто юрисдикції, яка застосовує правила КІК), що відповідало б занепокоєнням щодо розмивання податкової бази у випадку невідповідності локального законодавства КІК нормам ОЕСР по боротьбі з нечесними податковими практиками, особливо враховуючи те що правила КІК зосереджені боротьбі з розмиванням податкової бази материнської юрисдикції та виведенням прибутків що мають там оподатковуватися з-під її оподаткування. Цей варіант також зменшить витрати для податкової адміністрації, адже весь

підрахунок має здійснюватися за локальними стандартами податкового та бухгалтерського обліку. З боку компаній, адміністрування податків в країні контролера тут можливе шляхом підрахунків бази за локальними стандартами в процесі підготовки індивідуальних звітностей КІК за локальними вимогами, а потім коригуючи дохід відповідно до правил материнської юрисдикції.

Другим варіантом було б використовувати правила юрисдикції КІК для обчислення доходу, але це буде несумісним із цілями пункту дії 3, оскільки використання правил юрисдикції КІК може дозволити віднести менший дохід. Це також може створити складність і збільшити адміністративні витрати для податкової адміністрації, яка повинна буде застосовувати незнайомі правила для аналізу правильності підрахування прибутку КІК з метою оподаткування [10, с. 58].

Третім варіантом було б дозволити платникам податків обирати правила обчислення будь-якої юрисдикції, але на думку ОЕСР такий підхід є доволі небезпечним, адже може створити простір для податкового планування групами компаній, маніпулюючи правилами складання звітності в різних юрисдикціях та ведення обліку.

Золотою серединою в плані використання стандартів підрахунку бази оподаткування та прибутку КІК є використання міжнародних стандартів фінансового обліку з цією метою, адже МСФЗ як загальний інструмент може сприяти уніфікації підходів до визначення прибутку компаній в різних юрисдикціях як спільний та уніфікований загальноприйнятний інструмент. Оскільки частина країн наразі не використовують такі бухгалтерські стандарти для розрахунку прибутку та ведення обліку, цей варіант може збільшити як адміністративні витрати, так і витрати платників податків для дотримання законодавства в різних юрисдикціях, адже вони будуть змушені перераховувати прибуток багатьох компаній відповідно до різних стандартів обліку, особливо якщо ані юрисдикція контролера, ані

контрольованої іноземної компанії не використовують МСФО як локальні стандарти фінансового обліку.

1.2.5. Правила розподілу доходів

Після розрахунку бази оподаткування податком на доходи КІК наступним кроком є визначення того, як віднести цей дохід до відповідних контролерів.

Як встановлює ОЕСР, розрахунок доходу КІК можна розбити на п'ять етапів: (i) визначення платників податків, які мають віднести дохід; (ii) визначення розміру доходу, який слід віднести; (iii) визначення того, коли дохід слід включати в декларації платників податків; (iv) визначення того, як слід розглядати дохід; та (v) визначення того, яку ставку податку слід застосовувати до доходу [10, с. 61].

Одним із найбільш актуальних питань є віднесення прибутку до платника податку, якщо він є контролером КІК разом з іншими особами. В такому разі, за міжнародними стандартами, сума доходу, яка має бути віднесена до кожної такої контролюючої особи, які разом здійснюють контроль над контрольованими іноземними компаніями, повинна розраховуватися як з урахуванням їхньої частки власності, так і фактичного періоду володіння чи впливу (вплив може базуватися, наприклад, на власності на останній день року, якщо це точно фіксує рівень впливу).

Також, юрисдикції можуть визначати, коли дохід слід включати в податкові декларації платників податків і як його слід розглядати, щоб правила КІК діяли відповідно до чинного національного законодавства. Зокрема, важливим аспектом в цьому питанні є надання контролерам КІК достатнього часу для підготування необхідної звітності і підготовки підрахунку бази оподаткування, оскільки, як зазначалося вище, податкові

періоди та стандарти бухгалтерського обліку із підрахунку прибутку в різних юрисдикціях можуть відрізнятися.

Також, окремим питанням є ставка оподаткування для податку на доходи КІК. Оскільки правила КІК мають на меті сприяти оподаткуванню доходів в країні контролера, які мали б підлягати оподаткуванню в тій країні, але через розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування такої країни, не були там оподатковані без врахування правил КІК, справедливою є мета застосовувати саме ставку податку юрисдикції контролера до цих оподатковуваних доходів.

1.2.6. Правила запобігання або усунення подвійного оподаткування

Останнім важливим питанням стосовно правил КІК є запобігання подвійному оподаткуванню. Очевидно, що в більшості випадків доходи контрольованих іноземних компаній підлягатимуть оподаткуванню як в країні їх податкової резидентності, так і в країні контролера, якщо до таких прибутків застосовуються правила КІК. Відповідно, необхідно зробити так, щоб ці правила не призводили до подвійного оподаткування, яке могло б стати перешкодою для міжнародної конкурентоспроможності, зростання та економічного розвитку.

З цією метою ОЕСР проголошує, що правила КІК повинні містити положення, які гарантують, що застосування цих правил не призведе до подвійного оподаткування, наприклад, існує рекомендація щодо надання дозволу на кредит на фактично сплачені іноземні податки, включаючи податок на КІК, нарахований контрольованими компаніям [10, с. 65]. Фактично сплачений податок (це також може включати податки на джерело доходу) має включати всі податки, які сплачує КІК, які є податками на доходи, які не підпадають під іншу пільгу, і які не перевищують податки, що сплачуються на той самий дохід у материнській юрисдикції. Також,

існує рекомендація звільнити дивіденди та прибутки від продажу акцій КІК від оподаткування, якщо дохід КІК раніше підлягав оподаткуванню КІК, але точне ставлення до таких дивідендів і доходів можна залишити на розсуд окремих юрисдикцій, тому що положення узгоджені з національним законодавством [10, с. 65].

1.3. ПРАВИЛА ЩОДО КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ ЗГІДНО З ДИРЕКТИВОЮ АТАД ЄС

Директива АТАД ЄС була прийнята Єврокомісією в 2016 році як частина пакету правил на протидію уникнення оподаткування та запровадження дій BEPS для забезпечення гармонізованого підходу імплементації дій BEPS в правовому полі ЄС.

Правила щодо КІК в АТАД спрямовані на те, щоб перешкоджати транснаціональним компаніям від переміщення прибутку з материнської компанії в країні з високими податками, до контрольованих дочірніх компаній у країнах з низькими або нульовими податками, щоб зменшити податкові зобов'язання групи компаній [8]. Правило КІК в Директиві АТАД дозволяють державі-члену ЄС, де розташована материнська компанія, оподатковувати певні прибутки, які компанія переводить у країну з низьким або нульовим рівнем оподаткування [8].

Згідно з Директивою АТАД, КІК вважається іноземне постійне представництво або компанія-нерезидент країни ЄС, яка:

- перебуває у власності компанії-резидента ЄС, що володіє нею або здійснює контроль разом з іншими пов'язаними особами на більше, ніж 50%;
- сплачує в країні своїй юрисдикції податок на прибуток менший за 50% від податку на прибуток, що стягується на території країни-члена ЄС;

- операційний дохід якої перевищує 750 000 євро [9].

Якщо компанія-нерезидент задовольняє вищезазначені умови, її нерозподілений прибуток має включатися в оподатковану базу контролюючої компанії-резидента ЄС і оподатковуватися за ставкою корпоративного податку на прибутку компаній за вирахуванням суми податку, який КІК заплатила зі свого доходу закордоном.

Для цілей КІК до операцій, що підпадають під базу оподаткування, входять ті операції КІК, які не мають обґрунтованої економічної мети (тобто не несуть під собою економічних ризиків і були проведені виключно для отримання пільгового оподаткування) [9].

Отже, якщо офшорна компанія як холдинг володітиме компаніями з різноманітних юрисдикцій, на яких будуть акумулюватися доходи, такі доходи можуть оподатковуватися в країні-члені ЄС за ставкою відповідного корпоративного податку.

РОЗДІЛ 2. НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ

2.1. ІСТОРІЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРАВИЛ ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, який складається з чотирьох дій з 15 дій BEPS:

- Дія 5: боротьба зі шкідливими податковими практиками;
- Дія 6: запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;
- Дія 13: правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній; та
- Дія 14: Процедура взаємного узгодження. Для втілення дії 14 Україна підписала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Багатостороння конвенція MLI) [12].

Водночас, Україна також зобов'язалася впровадити додаткові чотири дії BEPS:

- Дія 3: розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;
- Дія 4: обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;

- Дія 7: запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва; та
- Дії 8-10: удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням [12].

Таким чином, в рамках програми розширеного співробітництва ОЕСР, Україна зобов'язалася впровадити 8 з 15 дій Плану BEPS, серед яких є і впровадження правил КІК за дією 3 BEPS.

Для реалізації дії 3 плану BEPS, 30 серпня 2019 року до Верховної Ради України було внесено Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві № 1210 [13]. У пояснювальній записці до законопроекту було вказано, що законопроектом пропонується запровадження концепції оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючої особи - фізичної або юридичної особи, що є контролюючою особою такої компанії [13].

Загалом, вже першим законопроектом пропонувалося внесення в Податковий кодекс України положень щодо КІК, які пізніше були інкорпоровані ПК України:

1) Вводилась окрема стаття 39-2 щодо оподаткування КІК, з визначенням КІК як будь-якої юридичної особи або утворення без статусу юридичної особи, що зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи - резидента України або юридичної особи – резидента України.

2) Вводилась вимога подання звітів про КІК.

3) Вводились пороги володіння для визнання резидентів України контролюючими особами КІК.

4) Вводились правила щодо визначення частки, у тому числі і спільної частки, для визнання резидентів України контролюючими особами КІК.

5) Вводилось правило щодо визначення особи контролюючою особою КІК внаслідок здійснення фактичного контролю.

б) Вводились правила обчислення скоригованого прибутку КІК, звільнення прибутку КІК від оподаткування, а також правила податкового контролю за КІК.

Вже 4 вересня 2019 року законопроект №1210 був визначений Президентом України як невідкладний, а 3 грудня 2019 року законопроект був прийнятий в першому читанні. Шістнадцятого січня 2020 року Закон 466-ІХ був прийнятий Верховною Радою України, а 21 травня 2020 року закон був підписаний Президентом України.

Закон 466-ІХ призвів до значних змін для юридичних та фізичних осіб-резидентів України, які мали частку в іноземних компаніях. Статтею 39-2 Закону 466-ІХ були введено поняття контрольованої іноземної компанії (КІК) — будь-яке іноземне утворення, яке прямо чи опосередковано більше ніж на 50% перебуває у власності, чи іншим чином контролюється українським резидентом.

Законом встановлювалось і зобов'язання плати податок з прибутку підприємств (для контролерів-юридичних осіб), або ПДФО (якщо контролером є фізична особа) у розмірі 18 відсотків (+1,5% військового збору для фізичних осіб). Базою оподаткування є нерозподілений прибуток контрольованої іноземної компанії (за умови, якщо ставка податку на прибуток країни походження КІК є меншим за 13%). Такі правила застосовуються за умови, що частка пасивних доходів КІК перевищує 50%. Тобто, під загрозою опинились більшість офшорних компаній у володінні українських бенефіціарів, адже здебільшого вони використовувалися бізнесом стосовно рахунків таких компаній, на яких акумулюються пасивні доходи у вигляді процентів та дивідендів.

При цьому, з запровадженням правил КІК в Україні, законодавець передбачив декілька можливостей для українського бізнесу уникнути

обов'язку пристосовувати іноземні корпоративні структури під вимоги оновленого законодавства. Це, перш за все, безподаткова ліквідація іноземних компаній, а також можливість добровільного визнання таких компаній податковими резидентами України.

2.1.1. Процедура безподаткової ліквідації

Відповідно до процедури безподаткової ліквідації, фізична-особа резидент України мала право задекларувати активи (грошові кошти, рухоме і нерухоме майно, акції, корпоративні права), одержані в якості ліквідаційного доходу в результаті ліквідації іноземної компанії без податкових наслідків. Для цього фізичній особі-резиденту України було потрібно:

- завершити ліквідацію іноземної компанії в термін до 31 грудня 2021 роки;
- подати до податкової служби паралельно з подачею податкової декларації за 2021 рік заяву в довільній формі про застосування механізму безподаткової ліквідації;
- прикріпити до даної заяви список отриманих в результаті ліквідації активів, вказати їх вартість, підкріплену відповідною документацією;
- підготувати фінансову звітність іноземної компанії, складену відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності;
- опціонально, підготувати аудиторський висновок по компанії.

Додатковими перевагами механізму безподаткової ліквідації було те, що ліквідаційна маса могла бути отримана від номінального акціонера. Також був передбачений подовжений строк на завершення ліквідації у разі наявності судового спору, учасником якої є іноземна компанія, або якщо ліквідація не могла бути завершена в строк відповідно до статутних вимог

юрисдикції її місцезнаходження. Так, наприклад, у багатьох офшорних юрисдикціях для ліквідації компанії вимагається відповідна публікація в офіційних джерелах для потенційних кредиторів. Зважаючи на розмір країн, вихід такої газети може відбуватися раз на півроку, три місяці. Відповідно, фізичні особи-резиденти України, які не бажали звітувати про КІК у майбутньому, мали можливість реструктурувати свій бізнес в такий спосіб.

2.1.2. Добровільне визнання іноземних компаній податковими резидентами України

Ще одним передбаченим механізмом, за яким правила КІК не мали б застосовуватись до фізичної особи-резидента України, стало право визнання іноземних компаній податковими резидентами України. Закон 466-ІХ доповнив перелік платників українського податку на прибуток підприємств іноземними компаніями, що мають місце ефективного управління на території України.

Згідно з п.п. 133.1.5 ПК України, місцем ефективного управління вважається Україна, якщо дотримується одна або декілька з таких умов щодо іноземної компанії чи її видів діяльності:

а) проведення зборів виконавчого органу іноземної компанії регулярніше в Україні, ніж у будь-якій іншій країні;

б) прийняття управлінських рішень і здійснення іншої поточної (операційної) діяльності іноземної компанії її посадовими особами переважно здійснюється з України;

в) фактичне управління діяльністю іноземної компанії переважно здійснюється з України, незалежно від наявності в осіб, які здійснюють таке управління, формальних (юридичних) повноважень для такого управління [14].

У разі? якщо іноземна компанія може бути визнана такою, що має місце ефективного управління в іншій іноземній державі, місцем управління такої іноземної компанії визначається Україна, якщо в Україні виконується хоча б одна з таких умов:

1. управління банківськими рахунками іноземної компанії;
2. ведення бухгалтерського або управлінського обліку іноземної компанії;
3. управління персоналом іноземної компанії [14].

Згодом така компанія може відмовитись від резидентства України, що в свою чергу прирівнюватиметься до її ліквідації. Оподаткування доходу, що виплачується у зв'язку з відмовою іноземної компанії від податкового резидентства України, здійснюється на рівні акціонерів або інших осіб, які мають право на отримання такого доходу [14].

Цей механізм надав можливість добровільно визнати податковим резидентом України офшорні компанії, що знаходяться під контролем українських бенефіціарів. В такому випадку ця компанія матиме платити податки в Україні, що зокрема, призведе до того, що доходи цієї компанії з джерелом походження з України будуть оподатковуватися податком на прибуток ставкою у 18%.

У випадку визнання компанії разі податковим резидентом України від оподаткування в Україні будуть звільнені усі її доходи з джерелом походження закордоном відповідно до норми 134.1.1. ПК України. Тобто, українські бенефіціари мали можливість створити щось подібне до українського офшору, який користується територіальною системою оподаткування.

2.2. ПРАВИЛА ВИЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ ТА КОНТРОЛЮЮЧИХ ОСІБ

2.2.1. Організаційно-правові форми КІК

Відповідно до п.п. 39-2.1.1. ПК України, КІК визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи - резидента України або юридичної особи - резидента України. Однак, ПК України передбачає, що до КІК може також прирівнюватися іноземне утворення без статусу юридичної особи [14].

Також, згідно з п.п. 39-2.1.1. ПК України, юридичною особою для цілей КІК може визнаватися корпоративне утворення (об'єднання) або організація, наділена правом володіти активами, мати права та обов'язки та здійснювати діяльність від власного імені та незалежно від засновників, учасників або форми власності [14]. Наявність у КІК статусу юридичної особи визнається відповідно до законодавства її реєстрації [14].

ПК України закріплює і визначення утворення без статусу юридичної особи, як утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) без створення юридичної особи, яке відповідно до законодавства та/або документів, що регулюють її діяльність (особистого закону), має право здійснювати діяльність, спрямовану на отримання доходу (прибутку) в інтересах своїх учасників, партнерів, засновників, довірительів або інших вигодоотримувачів [14]. Утворення без статусу юридичної особи можуть включати, зокрема, але не виключно, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території) [14]. Також, до утворень без статусу юридичної особи прирівнюються особи-нерезиденти, організаційно-правова форма яких

включена до переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), затвердженого Постановою КМУ від 4 липня 2017 р. № 480, які відповідно до особистого закону не є юридичними особами [14].

Визначення чи КІК є юридичною особою, або іноземним утворенням без статусу юридичної особи, на перший погляд може здаватися неважливим, адже обидві форми охоплюється поняттям КІК. Водночас, як в повному звіті про КІК, так і в скороченому звіті про КІК, контролююча особа має зазначити організаційно-правову форму КІК. У більшості випадків, проблема визначення організаційно-правової форми не виникає, адже контролююча особа має чітке розуміння чи КІК є компанією – юридичною особою, або, наприклад, фондом, які не мають статусу юридичної особи. Водночас, в деяких юрисдикціях, поняття юридичної особи та утворення без статусу юридичної особи є більш розпливчатим. Наприклад, фонд, згідно з законодавством Ліхтенштейну, має статус юридичної особи. В таких випадках, необхідно орієнтуватись на останнє речення визначення юридичної особи в ПК України, а саме те, що наявність у КІК статусу юридичної особи визнається відповідно до законодавства її реєстрації.

Таким чином, відповідність іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи визначенню, закріпленого ПК України, не є необхідним, оскільки організаційно-правова форма таких осіб має визнаватися відповідно до законодавства їх реєстрації.

2.2.2. Визначення резидентів України як контролюючих осіб КІК

Згідно з п.п. 39-2.1.1. ПК України, контролюючою особою визнається фізична особа або юридична особа - резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) КІК [14].

В п.п. 39-2.1.1. ПК України закріплюються наступні правила для визнання осіб контролюючими особами:

а) володіння часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків, або

б) володіння часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб - резидентів України та/або юридичних осіб - резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або

в) здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою окремо або разом з іншими резидентами України - пов'язаними особами [14].

Таким чином, правила визнання осіб контролюючими особами, закріплені в ПК України, співвідносяться з рекомендаціями фінального звіту ОЕСР до дії 3 BEPS.

2.2.3. Ризик задвоєнного звітування про КІК

Згідно з п.п. 39-2.1.1. ПК України, фізична або юридична особа не визнаються контролюючими особами, якщо їх володіння часткою у КІК реалізовано через пряме або опосередковане володіння в іншій юридичній особі - резиденті України, за двох умов: (i) якщо юридична особа – резидент України визнається контролюючою особою, та (ii) на неї покладається зобов'язання щодо оподаткування скоригованого прибутку КІК. Очевидно, що законодавець мав на меті закріпити, що у разі якщо юридична особа - резидент України вже буде вважатись контролюючою особою КІК, власники такої юридичної особи, які є резидентами України, не мають вважатись контролюючими особами, адже це призводить до задвоєння обов'язку звітувати за КІК. Водночас, умова покладення зобов'язання щодо

оподаткування скоригованого прибутку на таку юридичну особу може призводити до неоднозначного трактування. Так, якщо прибуток КІК звільнений від оподаткування, у контролюючої особи фактично не має зобов'язання щодо оподаткування скоригованого прибутку такої КІК. Відповідно, в такому випадку можливо трактувати, що як і юридична особа – резидент України, яка є контролюючою особою КІК, так і бенефіціари такої юридичної особи мають звітувати за КІК. Однак, такий підхід є нелогічним, адже податкові органи вже отримують інформацію про КІК, коли прибуток КІК звільнений від оподаткування. Таким чином, в такому задвоєнному звітуванні буде відсутня мета, і воно буде призводити лише до підвищення адміністративного тягаря як для платників податків, так і для податкових органів.

2.2.4. Розрахунок частки володіння

ПК України також закріплює правила визнання частки володіння, згідно з рекомендаціями фінального звіту ОЕСР щодо дії 3 BEPS, для випадків, коли частка володіння є неочевидною. Так, згідно з п.п. 39-2.1.3 ПК України, під часткою в іноземній юридичній особі розуміються корпоративні права, права в утворенні без статусу юридичної особи, до активів якої входить частка у юридичній особі, чи будь-які інші аналогічні права та/або правомочності, що надають фізичній або юридичній особі право:

а) впливу на відповідну частку голосів у вищому органі управління іноземної юридичної особи (загальних зборах акціонерів, учасників або іншому аналогічному органі), та/або

б) на отримання відповідної частини прибутку іноземної юридичної особи, та/або

в) блокування рішення про розподіл частини прибутку іноземної юридичної особи, та/або

г) на отримання відповідної частини активів іноземної юридичної особи у разі її ліквідації або припинення [14].

При цьому, у разі якщо розмір частки обсягу прав є різним для цілей застосування правил КІК, приймається найбільше значення такої частки [14].

Таким чином, ПК України охоплює поняттям частки в КІК різні види прав, які особи можуть мати в іноземній компанії чи утворенні. Так, резидент України буде вважатись таким, що має частку в іноземній компанії чи утворенні, навіть у разі наявності фактичних повноважень щодо блокування рішення про розподіл частини прибутку такої іноземної особи, що є закріпленням критерію фактичного контролю згідно з рекомендаціями фінального звіту ОЕСР щодо дії 3 BEPS.

2.2.5. Проблема пов'язаних осіб при опосередкованому володінні

Резидент України також буде вважатись особою, яка має частку в іноземній компанії чи утворенні у випадку безпосереднього чи опосередкованого володіння (у тому числі через утворення без статусу юридичної особи) в такій іноземній компанії чи утворенні, а також у випадку, якщо частки належать будь-яким пов'язаним особам резидента безпосередньо або опосередковано через інших осіб [14]. Тобто, резидент України може бути визнаний контролюючою особою КІК, навіть у випадку якщо пов'язана особа такого резидента володіє часткою в іноземній компанії чи утворенні *через інших осіб* – фактично через два рівні володіння іншими особами, включно з пов'язаною особою.

В ПК України не закріплено визначення пов'язаних осіб для цілей КІК. Згідно з загальним визначенням пов'язаних осіб в п.п. 14.1.159 ПК

України, пов'язані особи - юридичні та/або фізичні особи, та/або утворення без статусу юридичної особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням ряду критеріїв. Наприклад, серед найбільш розповсюджених критеріїв для визнання пов'язаної особи можна виділити:

а) для фізичних та юридичних осіб:

1. одна юридична особа або фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 25 і більше відсотків;
2. одна і та сама юридична або фізична особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 25 і більше відсотків;
3. одна і та сама юридична або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) одноособових виконавчих органів кожної такої юридичної особи;
4. одна і та сама юридична або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради кожної такої юридичної особи;
5. юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;
6. кінцевим бенефіціарним власником (контролером) таких юридичних осіб є одна і та сама фізична особа;

б) також, для фізичних осіб - чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування [14].

Таким чином, наприклад, члени сім'ї резидента-фізичної особи можуть бути визнаними пов'язаними особами, і за формальними вимогами п.п. 39-2.1.4 ПК України, всі члени сім'ї можуть бути зобов'язаними звітувати про КІК один одного. На момент написання цієї роботи, ДПС України не видало жодної індивідуальної податкової консультації чи роз'яснення в загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (ЗІР) щодо такої ситуації. Відповідно, існує ризик, що податкові органи можуть застосовувати фіскальний підхід та вимагати саме таке звітування про КІК від членів сім'ї, які визнаються контролюючими особами щодо КІК. Водночас, фізичні особи можуть застосовувати позицію, що визначення пов'язаних осіб передбачає, що відносини між особами *можуть* впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють. Таким чином, якщо КІКи членів сім'ї не мають операцій один з одним, та члени сім'ї не виконують жодних функцій щодо КІК один одного, відносини між такими особами не впливають на умови або економічні результати діяльності їх КІК, та відповідно, члени сім'ї не мають визнаватися пов'язаними особами та звітувати про КІК один одного.

2.2.6. Проблема порушення нейтральності оподаткування

Згідно з п.п. 39-2.1.4 ПК України, для цілей розрахунку опосередкованого володіння, у разі якщо особа фактично володіє часткою в розмірі понад 50 відсотків (через один або кілька ланцюгів) над юридичною особою у ланцюгу, вважається, що фізична особа володіє часткою в такій юридичній особі у розмірі 100 відсотків. У разі якщо особа здійснює фактичний контроль над наступною юридичною особою у ланцюгу, вважається, що така особа володіє часткою в наступній юридичній особі у розмірі 100 відсотків [14].

При цьому, особа вважається такою, що володіє часткою в іншій юридичній особі, у разі:

- володіння на підставі права власності, або
- якщо право власності на відповідну частку юридично належить іншим особам, які діють в інтересах такої особи [14].

Таким чином, у разі визнання опосередкованого володіння у розмірі понад 50 відсотків в КІК, фізична особа буде зобов'язана звітувати про КІК, та розраховувати скоригований прибуток КІК як за КІК яка знаходиться повністю у володінні такої особи. Такий підхід є несправедливим для резидентів України, адже володіючи часткою в іноземній компанії у розмірі, меншим за 100%, резидент України також буде отримувати пропорційну частину доходу від іноземній компанії. При цьому, резидент України буде вимушений сплачувати податок на весь скоригований прибуток КІК. Таким чином, п.п. 39-2.1.4 ПК України порушується один з принципів податкового законодавства - нейтральності оподаткування – тобто установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. В даному випадку, конкурентоздатність резидента України буде меншою порівняно з резидентами інших країн, та порівняно з резидентами України, які не здійснюють зовнішньоекономічне інвестування.

П.п. 39-2.1.4 ПК України також містить ризики майбутніх спорів платника податків з податковими органами України, з підстави визнання опосередкованого володіння, якщо право власності на відповідну частку юридично належить іншим особам, які діють в інтересах такого платника податків. Оскільки такі дії можуть бути не оформленими юридично, а бути фактичними діями, податкові органи та платник податків можуть по-різному аналізувати, чи дії інша особа в інтересах платника податків, що призводитиме до судових спорів.

2.2.7. Визначення володіння в утвореннях без статусу юридичної особи

Як зазначалось, статтею 39-2 ПК України в законодавство вводиться поняття утворення без статусу юридичної особи. Такі утворення мають особливий статус в англо-американській системі права – фіскально-прозорі партнерства, фонди, та трасти є найбільш розповсюдженими формами утворень без статусу юридичної особи. Згідно з визначенням утворення без статусу юридичної особи, закріпленим в п.п. 39-2.1.1 ПК України, утворення без статусу юридичної особи можуть включати, зокрема, але не виключно, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території). Відповідно, оподаткування прибутків утворень без статусу юридичної особи, та визнання таких утворень КІК, є важливою новелою податкового законодавства.

Згідно з п.п. 39-2.1.5 ПК України, особа вважається такою, що володіє часткою в іншій юридичній особі, у разі, якщо така особа є засновником трасту, власником частки майна фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, до активів якого входить зазначена частка, або учасником (партнером з повною або обмеженою відповідальністю) партнерства, до активів якого входить частка в юридичній особі [14].

При цьому, важливо зазначити що утворення без статусу юридичної особи може мати статус дискреційного трасту чи фонду – тобто утворення, в якому засновник-резидент не володіє часткою та не здійснює фактичний контроль над таким утворенням, а лише має право на отримання доходу такого утворення. При цьому, засновник не може розпоряджатися або надавати вказівки щодо часу та розміру доходу, який має бути виплачений бенефіціарам. Інструмент дискреційного утворення без статусу юридичної особи набув свого поширення саме як відповідь на запровадження правил КІК в юрисдикціях з англо-американською системою права. При цьому,

логікою відсутності у таких утворень статусу КІК є те, що за відсутності будь-якого контролю у бенефіціарів над дискреційними утвореннями без статусу юридичної особи, заснування таких утворень фактично не відрізняється від інвестування в неголосуючі акції компаній, які перебувають в обігу на біржах (організованих ринках капіталу).

Правила КІК в Україні також слідуєть такій світовій практиці. Згідно з п.п. 39-2.1.5.1. ПК України, засновник трасту, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, до активів якого входить зазначена частка в юридичній особі, не вважається таким, що володіє цією часткою, якщо додержуються одночасно такі умови:

а) така особа не має права надавати прямо або опосередковано розпорядження про виплату на її користь прибутку або доходу такого утворення без статусу юридичної особи;

б) така особа не має права розпоряджатися прямо або опосередковано прибутком або доходом такого утворення без статусу юридичної особи;

в) така особа не має права на повернення її майна, що входить до складу активів утворення без статусу юридичної особи (майно передано на умовах безвідкличності). Умова, встановлена цим підпунктом, вважається виконаною, якщо засновник такого утворення без статусу юридичної особи не має права на повернення майна, що входить до активів такого утворення, як протягом існування такого утворення, так і у разі його ліквідації (припинення);

г) така особа, діючи окремо або спільно з іншими бенефіціарами чи вигодонабувачами такого утворення без статусу юридичної особи, не має права припинення такого утворення без статусу юридичної особи, зокрема, але не виключно шляхом ліквідації, розірвання договору трастового управління;

г) така особа не здійснює фактичний контроль над утворенням без статусу юридичної особи [14].

Таким чином, правилами КІК в Україні закріплені всі основні риси, за якими утворення без статусу юридичної особи вважається дискреційним.

Однак, особа, яка не є засновником трасту, установи, утворення без статусу юридичної особи, до активів якого входить частка особи в юридичній особі, вважається такою, що володіє цією часткою, у разі додержання однієї з таких умов:

а) така особа має (юридично або фактично) право вимагати нарахування та виплати доходу (прибутку) такого утворення без статусу юридичної особи;

б) така особа має право (прямо або опосередковано) розпоряджатися майном, що входить до складу активів такого утворення без статусу юридичної особи;

в) така особа має право отримати майно, що входить до активів такого утворення без статусу юридичної особи у разі його ліквідації (припинення), крім випадків отримання майна у разі ліквідації (припинення) такого утворення без волевиявлення цієї особи;

г) така особа здійснює фактичний контроль над утворенням без статусу юридичної особи [14].

2.2.8. Умови визнання фактичного контролю над КІК

Згідно з фінальним звітом ОЕСР, країни можуть запровадити тест фактичного контролю – для визначення осіб, які приймають рішення на найвищому рівні щодо справ іноземної компанії або хто має можливість керувати її повсякденною діяльністю чи впливати на неї [10, с. 24]. Такий тест був фактичного контролю був запроваджений і в Україні правилами КІК.

Відповідно до п.п. 39-2.1.6 ПК України, особа вважається такою, що здійснює фактичний контроль над юридичною особою, у разі, якщо така

особа має можливість здійснювати суттєвий або вирішальний вплив на рішення такої юридичної особи щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності незалежно від юридичного оформлення такого впливу [14]. При цьому, ПК України не встановлює критеріїв, за якими визначається суттєвий або вирішальний вплив. Таким чином, ця частина визначення є оціночною категорією – адже, сам факт впливу резиденту, без оцінки його змісту, не має призводити до визнання фактичного контролю над юридичною особою, за якою резидент буде визнаватися контролюючою особою, а іноземна юридична особа – його КІК.

Водночас, ПК України встановлює, що фактичний контроль над юридичною особою, визнається на підставі, зокрема, але не виключно, хоча б однієї з таких обставин:

1) надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;

2) ведення особою перемовин щодо укладення правочинів юридичною особою та узгодження суттєвих умов таких правочинів, які в подальшому лише формально затверджуються органами управління юридичної особи або виконуються органами управління юридичної особи без подальшого додаткового затвердження;

3) наявність у особи довіреності на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи, що видана на термін більш ніж один рік, та не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління юридичної особи;

4) здійснення особою операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;

5) зазначення особи в якості засновника (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою, крім випадків, якщо активи такої юридичної особи є

частиною активів трасту, фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) якого є така особа [14].

Здійсненням фактичного контролю над іноземним утворенням без статусу юридичної визнається:

1) здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення особи чи осіб, які здійснюють управління активами такого утворення;

2) прийняття рішень або можливість прийняття рішень про заміну осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, а також

3) здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення щодо розподілу прибутку відповідно до особистого закону та/або установчих документів такого утворення [14].

Однак, необхідно враховувати, що сам по собі факт здійснення фактичного контролю над юридичною особою або утворенням без статусу юридичної особи не завжди свідчить про те, що резидент є контролюючою особою КІК. Так, згідно з п.п. 39-2.1.6 ПК України, контролюючою особою не визнається фізична особа, яка виконує посадові обов'язки директора чи іншої посадової особи юридичної особи відповідно до її статутних документів, та/або до фахівців у галузі права, аудиту, бухгалтерського обліку, довірчого управління власністю, які діють на користь та в інтересах такої юридичної особи з дотриманням належних професійних стандартів (зокрема, але не виключно, адвокати, аудитори, трастові керуючі, протектори, гарантори, енфорсери, менеджери фондів, страховщики) [14]. Водночас, у разі якщо такі особи діють на користь та в інтересах фізичної особи, виконуючи, при цьому, обов'язкові до виконання вказівки такої фізичної особи, вважається, що саме така фізична особа здійснює фактичний контроль над юридичною особою [14].

2.3. ПРАВИЛА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ

Скоригований прибуток КІК оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18%, або податком на прибуток підприємств за ставкою 18%. Об'єктом оподаткування контролюючої особи є частина скоригованого прибутку КІК, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день відповідного звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток КІК [14]. При цьому, скоригований прибуток КІК, який було включено до об'єкта оподаткування однієї контролюючої особи, не може бути повторно включено до об'єкта оподаткування іншої контролюючої особи або контролюючих осіб [14].

П.п. 39-2.3. ПК України передбачається порядок обчислення такого скоригованого прибутку. Так, скоригованим прибутком КІК визнається прибуток КІК до оподаткування відповідно до даних її неконсолідованої фінансової звітності, складеної за звітний календарний рік, або якщо звітний рік не відповідає календарному року - за періоди, що закінчуються у відповідному календарному році, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, що застосовуються контролюваною іноземною компанією – тобто, місцевих стандартів фінансової звітності[14]. Для більшості юрисдикцій такими стандартами будуть МСФЗ – за стандартом IFRS або IAS. В Україні, наприклад, МСФЗ закріплює стандарти IAS, які є попередником IFRS. Водночас, юрисдикція може мати і інший стандарт фінансової звітності – так, наприклад, в США застосовується стандарт US GAAP, за яким показник загального сукупного доходу, або доходу (виручки) може не зазначатись. Відповідно, для цілей звітування про КІК, та розрахунку скоригованого прибутку контролюючою особою, іноземні компанії мають забезпечити, що в фінансових звітностях відображені всі

чотири показники, які необхідні для звітів про КІК – (i) загальний сукупний дохід, (ii) дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг), (iii) прибуток від операційної діяльності, та (iv) прибуток до оподаткування.

Також, у випадку якщо звітний рік КІК закінчується посеред року, КІК має скласти дві окремі проміжкові фінансові звітності, або скласти окрему фінансову звітність за календарний рік для цілей звітування контролюючою особою в Україні.

Необхідно зазначити, що більшість офшорних юрисдикцій не вимагають від компаній або утворень без статусу юридичної особи складання фінансової звітності. В такому випадку, згідно з п.п. 39-2.3.1. ПК України, контролююча особа повинна забезпечити складання фінансової звітності КІК відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

При цьому, у разі наявності у контролюючого органу сумнівів щодо достовірності поданої фінансової звітності КІК, контролюючий орган має право вимагати надання письмового висновку аудиторської компанії, що підтверджує фінансову звітність КІК, не раніше ніж через 15 місяців після завершення звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії [14]. Такий письмовий висновок має надаватися аудиторською компанією, що має право на проведення аудиту фінансової звітності у відповідній іноземній юрисдикції, та не може містити негативний висновок або відмову від надання висновку [14].

Таким чином, у разі якщо фінансова звітність КІК підготовлюється вперше, для контролюючої особи є раціональним одразу залучити аудиторську компанію для підготовки фінансової звітності КІК з аудиторським висновком щодо такої фінансової звітності одночасно.

Як підказує назва, при розрахунку скоригованого прибутку КІК застосовуються коригування, які відображаються в окремих додатках “ЦП”, “К” та “ТЦ” до звіту про КІК:

1) негативний фінансовий результат від операцій КІК з цінними паперами, іншими корпоративними правами, деривативами зменшує загальний фінансовий результат КІК від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів та/або інших корпоративних прав наступних податкових (звітних) періодів, що настають за податковим (звітним) періодом виникнення зазначеного від'ємного значення фінансового результату [14].

2) позитивний фінансовий результат від операцій КІК з цінними паперами, іншими корпоративними правами, деривативами збільшує фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду КІК [14].

При цьому, під час обрахунку скоригованого прибутку КІК від операцій з цінними паперами, іншими корпоративними правами, деривативами, не враховуються:

- сума уцінки, врахована у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до стандартів фінансової звітності, які застосовує КІК;
- втрати від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розраховані за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації;
- сума від'ємного загального результату переоцінки цінних паперів та/або інших корпоративних прав (загальна сума уцінок цінних паперів та/або інших корпоративних прав перевищує загальну суму їх дооцінок за податковий (звітний) період), відображена у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до стандартів фінансової звітності, що застосовує КІК;

3) витрати КІК від уцінки необоротних активів (основних фондів та нематеріальних активів) визнаються виключно в момент реалізації (відчуження) таких необоротних активів або у разі проведення дооцінки таких необоротних активів у межах суми проведеної дооцінки;

4) витрати КІК на нарахування процентів за борговими зобов'язаннями враховуються у сумі, що не перевищує 30% від ЕВІДТА за даними фінансової звітності звітного (податкового) періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів;

5) під час обрахунку скоригованого прибутку КІК не враховуються витрати на формування резервів за сумнівною заборгованістю, іншою дебіторською заборгованістю, а також доходи від розформування зазначених резервів;

б) витрати на списання безнадійної заборгованості враховуються виключно у випадку, якщо така заборгованість відповідає визначенню безнадійної заборгованості відповідно до п.п. 14.1.11 ПК України (як правило - заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності);

7) доходи і витрати КІК від операцій КІК із нерезидентами - пов'язаними особами, та нерезидентами, країна (територія) реєстрації яких, або організаційно-правова форма входить до переліків Кабінету Міністрів України, визначаються з дотриманням принципу "витагнутої руки". У разі якщо доходи контрольованої іноземної компанії за такими операціями є нижчими рівня доходів, розрахованих за принципом "витагнутої руки", доходи КІК збільшуються на таку різницю [14]. Якщо контрагентом КІК при здійсненні таких операцій була інша КІК, така інша КІК має право на пропорційне коригування фінансового результату за такою операцією на таку різницю у бік зменшення [14].

При цьому, у разі перевищення КІК порогів правил трансфертного ціноутворення - якщо загальний обсяг операцій КІК з такою особою

перевищує 10 мільйонів гривень за календарний рік, а загальний дохід такої КІК перевищує 150 мільйонів гривень за календарний рік, контролюючий орган може зобов'язати контролюючу особу надати документацію з трансфертного ціноутворення, складену відповідно до вимог статті 39 ПК України, щодо операцій контрольованої іноземної компанії із будь-якою особою, документація має бути подана протягом 60 календарних днів з дня отримання такої вимоги [14]. У разі якщо контролююча особа не подає документацію з трансфертного ціноутворення, контролюючий орган збільшує розмір прибутку КІК до оподаткування на 30 відсотків вартості доходів або витрат, щодо яких не було подано документацію з трансфертного ціноутворення та/або копії первинних документів [14].

8) у разі якщо КІК володіє часткою в іншій іноземній юридичній особі, яка визнається КІК для тієї самої контролюючої особи, скоригований прибуток першої КІК зменшується на суму нарахованих доходів від участі в капіталі в іншій КІК та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що виплачуються або підлягають виплаті на користь першої компанії від другої компанії, часткою у якій вона володіє;

9) у разі якщо КІК прямо або опосередковано отримує дохід через постійне представництво на території України, або опосередковано володіє частками в юридичних особах, зареєстрованих в Україні скоригований прибуток КІК підлягає коригуванню шляхом зменшення на суму прибутку, отриманого через таке постійне представництво, або на суму нарахованих доходів від участі в капіталі в таких юридичних особах, зареєстрованих в Україні, та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що виплачуються або підлягають виплаті на користь КІК від юридичної особи, зареєстрованої в Україні [14].

При цьому, у разі якщо дохід (прибуток) КІК до оподаткування згідно з фінансовою звітністю буде в подальшому скоригований контролюючими органами юрисдикції фактичного місцезнаходження (реєстрації) КІК,

контролююча особа зобов'язана зробити перерахунок скоригованого прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, та подати уточнюючу податкову декларацію [14]. Штрафи та пеня в такому випадку не застосовуються.

РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ЗВІТУВАННЯМ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ В УКРАЇНІ

3.1. ПОДАННЯ СКОРОЧЕНИХ ЗВІТІВ ПРО КІК ЗА 2022 РІК

На особу, визначену як контролюючою особою КІК згідно з Податковим кодексом, накладається зобов'язання щодо складання Звіту про КІК, який подається одночасно з річною декларацією з податку на прибуток підприємств (для юридичних осіб) до 1 березня, або з подачею декларації про доходи (для фізичних осіб) до 1 травня. Відповідно до ст. 39-

2.5.3. ПК України, у звіті про КІК мають відображатися наступні відомості:

- найменування КІК, її адреса, організаційно-правова форма, номери податкової реєстрації (за наявності), номери державної реєстрації;
- розмір частки, якою володіє контролююча особа в КІК;
- структура володіння часткою в КІК у разі опосередкованого володіння такою часткою;
- інформація про розмір доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) КІК, прибутку від операційної діяльності та прибутку до оподаткування відповідно до даних фінансової звітності;
- розрахунок скоригованого прибутку КІК відповідно до вимог статті 39-2 ПК України, розміру такого прибутку, що включається до складу загального оподаткованого доходу контролюючої особи;
- інформація про підстави звільнення від оподаткування прибутку КІК відповідно до положень статті 39-2 ПК України;
- суми дивідендів, отриманих КІК безпосередньо або опосередковано через ланцюг підконтрольних юридичних осіб від українських юридичних осіб;

- суми прибутку КІК, що були фактично виплачені на користь контролюючої особи;
- перелік операцій КІК із нерезидентами - пов'язаними особами, та нерезидентами, країна (територія) реєстрації яких, або організаційно-правова форма входить до переліків Кабінету Міністрів України;
- кількість працівників КІК станом на кінець звітного (податкового) року;
- інформація про суму прибутку КІК, отриманого від постійного представництва в Україні.

Згідно з п.п. 39-2.5.4. ПК України, у разі якщо контролююча особа не має можливості забезпечити складання фінансової звітності КІК та/або здійснення розрахунку скоригованого прибутку КІК до дати граничного строку подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, така контролююча особа подає звіт про КІК за скороченою формою [14]. В звіті про КІК за скороченою формою зазначається лише найменування КІК, її адреса, організаційно-правова форма, номери податкової реєстрації (за наявності), номери державної реєстрації; розмір частки, якою володіє контролююча особа в КІК; а також структура володіння часткою в КІК у разі опосередкованого володіння такою часткою [14]. При цьому, контролююча особа зобов'язана подати повний звіт про КІК до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком.

Водночас, п.п. 54 підрозділу 10 розділу XX ПК України, встановлені особливе регулювання для подання звітів про КІК за 2022 звітний рік. Так, контролюючі особи мають право подати звіт про КІК за 2022 рік до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за 2023 рік із включенням зазначеного у такому звіті

скоригованого прибутку КІК, що підлягає оподаткуванню в Україні, до показників відповідних декларацій за 2023 рік.

При цьому, ПК України не уточнюється, чи мають право контролюючі особи подавати звіт про КІК за скороченою формою за 2022 рік. Оскільки більшість платників податків виявились не готовими до подання повних звітів про КІК внаслідок необхідності складання фінансових звітностей компаній в офшорних юрисдикціях, подання скорочених звітів про КІК за 2022 звітний рік було бажаною опцією.

З одного боку, п.п. 54 підрозділу 10 розділу ХХ ПК України встановлює, що скоригований прибуток КІК за 2022 рік має бути включений до податкової декларації за 2023 рік – що є можливим зробити лише при поданні повного звіту про КІК, в якому зазначається фінансові показники КІК. З іншого боку, скоригований прибуток КІК за 2022 рік може бути включений до податкової декларації за 2023 рік внаслідок подання уточнюючої декларації, адже прямої заборони подання скорочених звітів за 2022 рік в ПК України не міститься. Оскільки офіційні роз'яснення податкових органів з цього питання відсутні, можливість подання скорочених звітів про КІК за 2022 рік залишилось «сірою зоною» для платників податків у кампанії декларування КІК за 2022 та 2023 рік, де платники податків були вимушені діяти на свій страх і ризик.

3.2. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗАЗНАЧЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО КІК

Обов'язок контролюючих осіб зазначити у звіті всю передбачену ПК України інформацію підкріплений значним штрафом - в розмірі 3 відсотків суми доходу КІК або 25 відсотків скоригованого прибутку КІК за відповідний рік, не відображених у звіті про КІК, залежно від того, яке з таких значень є більшим, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня

податкового (звітнього) року, за кожен факт невідображення контрольованої іноземної компанії та/або за всі невідображені суми. Для 2022 та 2023 звітних років, така сума складає 2 684 000 грн. Водночас, деякі положення ПК України та наказу Міністерства фінансів України про «Порядок заповнення Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії і подання до контролюючого органу» від 25 серпня 2022 року дозволяють множинне трактування деяких норм щодо зазначення інформації про КІК, що становить ризик для платників податків.

3.2.1. Зазначення в звіті про КІК операцій з певними нерезидентами

Як вказувалось, контролюючі особи мають зазначити в звіті про КІК перелік операцій КІК із нерезидентами - пов'язаними особами, та нерезидентами, країна (територія) реєстрації яких, або організаційно-правова форма входить до переліків Кабінету Міністрів України, згідно з п.п. 39-2.5.3 ПК України. Згідно з формою звіту, операції з нерезидентами зазначаються в наступному вигляді в звіті:

Перелік операцій	Повне найменування нерезидента	Назва держави (території)	Код країни	Код платника податку

Згідно з п. 31 Порядку заповнення звіту про КІК, інформація зазначається по кожній операції окремо.

В декларуванні таких операцій виникає декілька проблем:

1) У ПК України, та Порядку заповнення звіту про КІК не вказується, що вважати операціями з нерезидентами. Таким чином, всі можливі

операції підпадають під визначення операцій з нерезидентами – наприклад, списання коштів за рекламу на платформі фейсбук, гугл, в соціальних мережах тощо. Таких операцій у КІК може бути тисячі за звітний рік. Відповідно, в електронному кабінеті платника податків немає навіть технічної можливості зазначити таку кількість операцій.

2) Відсутня інформація та роз'яснення від податкових органів, яку інформацію необхідно вказувати у розділі “перелік операцій”.

3) Контролююча особа та КІК не завжди володіють інформацією про податковий код нерезидента. Більш того, в деяких юрисдикціях, така інформація може вважатись конфіденційною. Відповідно, вимагати зазначення такої інформації про нерезидента є несправедливим по відношенню до контролюючих осіб, адже іноді вони не можуть її навіть отримати.

Таким чином, доцільним є внесення змін в п.п. 39-2.5.3 ПК України, які мають передбачити:

1. Пороги зазначення переліків операцій з певними нерезидентами;
2. Можливість згрупувати однотипні операції – так, доцільно закріпити, що всі однотипні операції з певним нерезидентом можливо внести в звіт під однією назвою – наприклад, «оплата рекламних послуг»;
3. Відсутність обов'язку у контролюючої особи зазначити всі деталі кожної операції з нерезидентом – дату, ціну послуг, опис тощо. Контролюючі органи мають право отримувати таку інформацію на вимогу, за потребою, протягом 60 днів.
4. Відсутність обов'язку у контролюючої особи зазначати код платника податків нерезидента, враховуючи можливі складнощі у отриманні такої інформації.

3.2.2. Визначення показнику доходу (виручки) в звіті про КІК

Відповідно до п.п. 39-2.5.3. ПК України, у звіті про КІК має відображатися інформація про розмір доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) КІК. При цьому, згідно з Порядком заповнення звіту про КІК, сума доходу (виручки) повинна включати дохід від продажу товарно-матеріальних цінностей та майна, послуг, роялті, відсотки, премії та будь-які інші суми.

Відповідно до МСБО 18, який застосовується в Україні, дохід включає в себе:

- а) продаж товарів;
- б) надання послуг; та
- в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди.

Згідно з МСФЗ за стандартом IFRS 15, поняття доходу (виручки) включає в себе дохід від реалізації товарів (робіт, послуг).

Таким чином, контролююча особа фактично має 3 опції щодо зазначення доходу (виручки) у звіті про КІК:

1. Притримуватися вимог ПК України, та зазначити дохід (виручку) тільки від реалізації товарів (робіт, послуг);
2. Керуватися Порядком заповнення звіту про КІК, згідно з яким контролююча особа має зазначити будь-які надходження;
3. Керуватися МСБО 18 та зазначити дохід від продажу товарів, надання послуг, та дохід у вигляді відсотків, роялті та дивідендів.

Найбільш правильною опцією з точки зору права є зазначення розміру доходу (виручки) тільки від реалізації товарів (робіт, послуг), оскільки саме така вимога встановлюється законом – ПК України. Водночас, такий підхід все одно містить ризик спору з податковим органом, який може керуватися Порядком заповнення звіту про КІК, який фактично

уточнює вимоги закону. Ця ситуація ускладнюється тим, що контролюючі особи можуть зіштовхнутись з такою невідповідністю вже під час заповнення звіту про КІК, коли фінансові звітності вже були підготовлені, і дохід був зазначений, наприклад, за стандартом IFRS 15. В такому випадку, дохід (виручка), які були визначені, будуть невідповідати або вимогам п.п. 39-2.5.3. ПК України, або порядку заповнення звітів про КІК.

Таким чином, доцільно змінити вимогу зазначення доходу (виручки) в порядку заповнення звітів про КІК, для її відповідності вимогам ПК України, або прояснити порядок заповнення графи доходу (виручки) КІК шляхом включення цього питання до узагальнюючої податкової консультації.

ВИСНОВОК

У даній роботі автор здійснив аналіз основних аспектів регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні, здійснив аналіз історії поняття «контрольована іноземна компанія» в міжнародному контексті та визначив причини виникнення правил оподаткування КІК закордоном та в Україні. Автором було проаналізовано підходи та вимоги до правил КІК звіту ОЕСР щодо дії 3 плану BEPS, а також проаналізовано вимоги директиви ЄС АТАД до поняття «контрольована іноземна компанія». Дослідження містить опис проблемних аспектів застосування правил КІК в Україні та правил звітування про КІК, а також пропозиції щодо вирішення таких проблемних аспектів.

Правила оподаткування КІК почали вводитись країнами з розвинутою економікою з 1960-х років ХХ століття як відповідь на виклики витоку капіталу в офшорні юрисдикції, зловживаннями зарахування податкового кредиту через контроль над часом виплати доходу, а також можливості уникнення від оподаткування через ліквідацію офшорних структур та створення нових офшорних структур, які займались такою ж самою діяльністю що і ліквідовані офшорні компанії. Внаслідок цього, до 2015 року, 31 юрисдикція вже мала правила КІК. В 2015 році, ОЕСР рекомендувала всесвітнє впровадження правил КІК, та випустила звіт з рекомендаціям щодо впровадження таких правил. Правила КІК в ЄС згідно з директивою АТАД, а також правила КІК в Україні були впроваджені саме на основі таких рекомендацій.

Правила оподаткування КІК в Україні були введені Законом №466-ІХ на початку 2020 року, як частина зобов'язань України з впровадження плану BEPS. При цьому, законодавець передбачив можливість уникнення резидентами України статусу контролюючої особи КІК через процедуру

безподаткової ліквідації іноземних компаній, або визнання їх податковими резидентами України.

На основі аналізу, здійсненого автором, можна виділити наступні проблеми правового регулювання КІК в Україні.

По-перше, українські правила КІК закріплюють, що резидент України може бути визнаний контролюючою особою КІК через пов'язаних осіб, а також у випадку, якщо пов'язана особа такого резидента володіє часткою в іноземній компанії чи утворенні *через інших осіб* – через два рівні володіння іншими особами, включно з пов'язаною особою. При цьому, правила КІК не закріплюють механізм визначення пов'язаних осіб для цілей КІК, а за загальним визначенням пов'язаних осіб, такими особами для фізичної особи, є наприклад, родичі, які будуть контролюючими особами за формальним критерієм частки володіння. Таким чином, створюється потенційна проблема задвоєння контролюючих осіб. Автор рекомендує вирішити цю проблему закріпленням визначення пов'язаних осіб для цілей КІК, а також закріпленням положення в ПК України, згідно з яким, у разі якщо одна особа визначає себе контролюючою особою КІК, пов'язані особи такої контролюючої особи автоматично не будуть вважатись контролюючими особами.

По-друге, українські правила КІК порушують нейтральність оподаткування щодо резидентів України. Так, у разі визнання опосередкованого володіння у розмірі понад 50 відсотків в КІК, фізична особа буде зобов'язана звітувати про КІК, та розраховувати скоригований прибуток КІК як за КІК яка знаходиться повністю у володінні такої особи. Такий підхід є несправедливим для резидентів України, адже володіючи часткою в іноземній компанії у розмірі, меншим за 100%, резидент України також буде отримувати пропорційну частину доходу від іноземній компанії. При цьому, резидент України буде вимушений сплачувати податок на весь скоригований прибуток КІК. Автор пропонує закріпити в ПК України, що у

разі визнання резидента України контролюючою особою КІК внаслідок опосередкованого володіння, частка та розмір скоригованого прибутку КІК має визначатись резидентом України на основі фактичної частки в КІК.

По-третє, автор пропонує уточнити положенням ПК України, що у разі наявності у резидента України формального та фактичного володіння над КІК, пріоритет має надаватися частці формального володіння.

По-четверте, ПК України не уточнюється, чи мають право контролюючі особи подавати звіт про КІК за скороченою формою за 2022 рік. Автор пропонує врегулювати це питання в узагальнюючій податковій декларації, для попередження великої кількості однотипних спорів.

По-п'яте, автор рекомендує внести зміни в п.п. 39-2.5.3 ПК України, які мають передбачити пороги зазначення переліків операцій з певними нерезидентами; можливість згрупувати однотипні операції в звітуванні про операції з певними нерезидентами; закріпити відсутність обов'язку у контролюючої особи зазначити всі деталі щодо кожної операції з нерезидентом, та відсутність обов'язку у контролюючої особи зазначити код платника податків нерезидента, враховуючи можливі складнощі у отриманні такої інформації.

По-шосте, автор наголошує, що доцільно змінити вимогу зазначення доходу (виручки) в порядку заповнення звітів про КІК, виданим Міністерством фінансів України, для відповідності порядку вимогам ПК України, або прояснити порядок заповнення графі доходу (виручки) КІК шляхом включення цього питання до узагальнюючої податкової консультації.

Першого травня 2024 року була закінчена перша обов'язкова кампанія подання звітів про КІК за 2022 та 2023 звітні періоди – щонайменш, завершена для осіб, що подали їх вчасно. Згідно з даними ДПС України, 11 143 фізичними особами подано 29 355 звітів про 13 755 КІК та 248 юридичними особами подано 702 Звіти про 361 КІК [15]. При цьому, за

результатами декларування сума податку до сплати становить 1 776 млн гривень. Поки, залишається лише спостерігати, чи буде така деклараційна компанія визнана успішною. Адже наразі у Верховній Раді України знаходиться законопроект № 8137, згідно з яким звільнення від оподаткування буде застосовуватись не при загальному сукупному доході КІК менше ніж у 2 млн євро – який, по факту, є загальним сукупним прибутком, а саме при отриманні КІК менше ніж 2 млн євро доходу – до вирахування всіх витрат. У випадку прийняття законопроекту, можна очікувати значне збільшення кількості КІК, які не будуть мати звільнення від оподаткування. В такому випадку контролюючі особи КІК можуть опинитись у скрутному становищі – адже процедури безподаткової ліквідації вже немає, а юристи та податкові органи повинні будуть готуватися до значного збільшення навантаження в частині розрахунку скоригованого прибутку КІК таких контролюючих осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Наукова література

1. Nathalie Bravo, Alexandra Miladinovic. Concept and Implementation of CFC Legislation: Series on Series on International Tax Law, Volume 124. Linde Verlag GmbH, 2021, p 536.
5. Stefan Weber and Martin Weiss, Legal Uncertainty in the Application of the German CFC Rules, Bulletin for International Taxation, June 2016.
6. Martin Weiss, recent development in the German tax treatment of CFCs, European taxation, 2015.

Електронні ресурси

2. A History of Controlled Foreign Corporations and the Foreign Tax Credit. Article by Melissa Redmiles and Jason Wenrich, SOI. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/historycfcftc.pdf> (дата звернення: 09.05.2024).
3. How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United States of America. Article by Sebastian Dueñas, Daniel Bunn, 2019. URL: <https://taxfoundation.org/blog/controlled-foreign-corporation-rules-around-the-world-united-states/> (дата звернення: 09.05.2024).
7. CFC Rules Around the World. Article by Sebastian Dueñas, Tax Foundation, 2019. URL: <https://files.taxfoundation.org/20190617100144/CFC-Rules-Around-the-World-FF-659.pdf> (дата звернення: 09.05.2024).
- OECD Controlled Foreign Company (CFC) Rules. URL: <https://qdd.oecd.org/data/CFC/.ALL>. (дата звернення: 09.05.2024).
8. Implementation of controlled foreign company rules, Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl->

[tax-eu-anti-tax-avoidance-directive-implementation-of-controlled-foreign-company-rules.pdf](#) (дата звернення: 09.05.2024).

10. OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> (дата звернення: 09.05.2024).
11. На шляху до справедливого оподаткування. Міністерство фінансів України, 26.04.2024. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/семінар_26_04_24.pdf (дата звернення: 09.05.2024).
12. План дій BEPS в Україні. Національний Банк України. URL: <https://bepsinua.bank.gov.ua/beps/#faq> (дата звернення: 09.05.2024).
13. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1210&skl=10 (дата звернення: 09.05.2024).
15. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/779389.html?fbclid=IwZXh0bgNhZW0CMTEAAR1bBH00O8mJUCchfkaI_w6iV10PzNOfS7g2RJXuMlm8Yf24Jsosl6YmNK0_aem_AbyyMqh9y_P3_Bhx6y9WStO1KL5Yp_N_Zx73a2Za8TE3dG0BsUqWOB7OzRPVoTnTd7BdOqAJ1KShchrdR9Ne5Krb (дата звернення: 09.05.2024).

Законодавчі та нормативні документи

9. 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%3A32016L1164> (дата звернення: 09.05.2024).

14. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-
VI. Редакція від 01.04.2024. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення:
09.05.2024).