

КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування



Олена ЖУКОВА,
керівник робочої групи з ТЦУ
в Громадській раді при ДФС України,
адвокат, аудитор

На початку 2017 р. Україна приєдналася до плану Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (План BEPS). Як відомо, План BEPS складається з 15 кроків. При цьому увесь План BEPS є обов'язковим для країн «Великої двадцятки». Інші країни можуть приєднуватися до Плану поступово. Щоб увійти до так званої інклюзивної групи, вони повинні імплементувати мінімальний стандарт — кроки № 5, № 6, № 13 і № 14 цього Плану.

Спочатку Україна так і планувала зробити. Адже План BEPS фактично є світовою податковою революцією. У передмові до кроку 3 Плану BEPS наводиться така його оцінка: «Пакет заходів BEPS є **першим значним відновленням міжнародних податкових правил майже за сторіччя**». Поступово (частинами) освоювати дуже незвичні для українського платника податків новачки Плану BEPS набагато легше. Однак підготовлений минулого року **законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементції Плану протидії розмиванню бази й виведенню прибутку з-під оподаткування»** (далі — законопроект) передбачає імплементацію не чотирьох, а восьми кроків плану.

Серед незапланованих раніше кроків у законопроекті з'явився **крок 3 Плану BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC/KIK)»**. Норми, пов'язані з оподаткуванням KIK, досить незвичні для вітчизняного законодавства й насамперед для розуміння їх платниками податків. Об'єктом оподаткування в KIK є прибуток підприємства, а платником податку — фізична особа, яка контролює підприємство. Спробуємо розібратися зі змістом новачки, розглядаючи її крізь призму Плану BEPS. Почнемо з питань ідентифікації KIK.

ЩО ТАКЕ KIK?

Контрольованою іноземною компанією (KIK) вважається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, що перебуває під контролем фізичної особи — резидента України відповідно до правил, визначених ПККУ.

Стандартним розумінням типу KIK є **іноземна корпоративна організація**. Однак, як наголошується в кроці 3 Плану BEPS, багато країн включають до «досліджуваного типу» і **некорпоративні компанії**: трасти, партнерства, постійні представництва. Такі типи організацій розглядаються лише для обмежених обставин. Основною метою включення, наприклад, трастів є гарантування того, що компанії в материнській юрисдикції не мають змоги обійти правила оподаткування KIK, просто змінивши юридичну форму своїх дочірніх компаній.

Аналогічним шляхом йдуть і автори законопроекту. Вони пропонують **KIK** вважати:

- юридичних осіб, які зареєстровані в іноземній державі та перебувають під контролем фізичної особи — резидента України;
- інші іноземні підприємства без статусу юридичної особи. Такими підприємствами можуть бути: партнерства, трасти, фонди, інші установи й організації. Крім того, до підприємств без статусу юридичної особи прирівняно осіб-нерезидентів, організаційну форму яких включено до переліку, затвердженого Кабміном відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 ст. 39 ПККУ, які за спеціальним законом не є юридичними особами.

Звертаємо увагу! Незважаючи на те що законопроект чітко прив'язаний до деофшоризації, однак до KIK віднесено не тільки «офшорні» структури. З точки зору майбутнього закону компанія, створена фізичною особою — резидентом України в будь-якій добропорядній країні (Франції, Норвегії, тій самій Польщі), також вважатиметься контрольованою. І, як буде далі зазначено в статті, аж ніяк не всі спірні/жорсткі нюанси законопроекту будуть нівелюватися міжнародними конвенціями й нормами того самого ПККУ, які враховують «неофшорний» статус країни.

ОСНОВНІ ПАРАМЕТРИ КОНТРОЛЮ

Крок 3 Плану BEPS для відносин контролю (достатнього впливу) розглядає два параметри — тип і рівень контролю.

Для встановлення наявності контролю аналізуються чотири типи контролю.

Як основний розглядають **правовий контроль**: відсоток володіння акціонером акціонерним капіталом для визначення частки, що належить дочірній компанії. Тут усе зрозуміло, це найпростіший і логічний тип контролю.

Другий тип контролю — **економічний**. У цьому випадку у фокусі уваги перебувають права особи на прибуток, капітал, активи компанії. Такі права виникають за чітко обмежених обставин (зазвичай при ліквідації компанії).

Третій тип контролю — **фактичний**. Тут можуть враховуватися різні фактори: хто приймає рішення на вищому рівні щодо КІК, хто має змогу впливати на її повсякденну діяльність. Розглядаються також конкретні договірні зв'язки з КІК, що дає змогу платникам податків впливати на неї.

Останній (четвертий) тип — **контроль, заснований на консолідації**. Необхідно відповісти на запитання, чи консолідується компанія-нерезидент на рахунках компанії-резидента на основі принципів бухгалтерського обліку (наприклад, МСФЗ).

Рівень контролю (зазвичай для правового й економічного типів контролю) найчастіше встановлюють у розмірі **50 % контролю** (наприклад, 50 % володіння акціями в статутному капіталі дочірньої компанії). Водночас різні юрисдикції мають змогу застосовувати свої значення «граничного значення контролю». Наприклад, у Новій Зеландії достатньою кваліфікаційною ознакою є наявність зниженого розміру контролю — 40 %.

В українському законопроекті зазначені типи контролю розглядаються окремо для корпоративних іноземних юридичних осіб і для інших компаній (трастів, фондів тощо).

Для «**корпоративних**» КІК відносини контролю виникають у тих випадках, коли фізична особа — резидент України (контролююча особа):

- володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі **50 і більше відсотків**; або
- володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі 25 і більше відсотків за умови, що кілька фізичних осіб — резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких **сукупно становить 50 і більше відсотків**;
- окремо або разом з іншими резидентами України здійснює **фактичний контроль над іноземною юридичною особою**.

Фактичний контроль згідно із законопроектом встановлюється на підставі наявності хоча б однієї з таких обставин:

- надання особою вказівок органам управління юридичної особи;
- ведення особою переговорів щодо укладання угод юридичною особою й узгодження істотних умов таких угод, які надалі тільки формально затверджуються органами управління юридичної особи;
- наявність в особи доручення на здійснення суттєвих угод від імені юридичної особи, яке видане на строк більш ніж один рік і не передбачає попереднього узгодження таких угод органами управління юридичної особи;
- здійснення особою операцій з банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;
- визначення особи як засновника (бенефіціара, фактичного вигодоотримувача) юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою, за винятком випадків, якщо активи такої юридичної особи є частиною активів трасту, установи, іншого підприємства без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодоотримувачем) якого є така особа.

Фізична особа може самостійно визнати себе «**фактичним контролером**». Це доцільно зробити, якщо фактичні обставини свідчать про наявність такого типу контролю. Інакше податкова визнає контролером, і це буде «відчутно боляче». Варто врахувати, що в судовій практиці багатьох країн уже є непоодинокі випадки, коли податківці визнавали «відносини фактичного контролю» (і проводили донарахування податків, фінансових санкцій). Платники податків заперечували таке рішення податкової в суді. Однак часто траплялося, що судовий процес вигравали саме податківці, надавши відповідні докази (інколи це була звичайна корпоративна переписка електронною поштою, коли «фактичним контролером» давалися обов'язкові до виконання вказівки, які неухильно виконувалися КІК).

Тому платнику податків потрібно ретельно (і чесно) проаналізувати відносини, в яких можливе визнання «фактичного контролю». Доцільно це зробити заздалегідь, щоб всебічно проаналізувати і прийняти зважене чітке рішення. Дуже часто оптимальним рішенням буде вихід з «відносин фактичного контролю». Наприклад, припинення існування КІК. Час таких схем минув — деофшоризація!

Ще один важливий нюанс. «Відносини фактичного контролю» можуть стати причиною набагато неприємніших моментів, ніж можна уявити на перший погляд.

Так, зверніть увагу на те, що в законопроекті діють правила визначення розміру частки, які дещо відрізняються від звичних (застосовуваних, наприклад, у законодавстві з ТЦУ). Особливо небезпечною є така норма: *«у разі коли особа здійснює фактичний контроль над наступною юридичною особою в ланцюгу, вважається, що така особа володіє часткою у наступній юридичній особі в розмірі 100 відсотків»*. Адже це означає, що фізична особа одразу стає контролером не лише компанії, щодо якої встановлено «відносини фактичного контролю», а й усіх її «дочок». Початкова проблема може загостритися! Тому не гайте часу на проведення аналізу. Тут — зона особливо великих ризиків.

Важливий момент: не вважатимуться «відносинами фактичного контролю» відносини між фізичною особою та КІК, у яких фізична особа виконує посадові обов'язки директора, фахівців у сфері права, аудиту, бухгалтерського обліку (що цілком логічно — адже метою є виявити саме бенефіціарного власника, контролера).

Перейдемо до **трастів, фондів та інших підприємств без статусу юридичної особи**. Для них передбачено особливі правила — різні для засновників зазначених компаній і для осіб, які такими засновниками не є.

Розглянемо спочатку правила для засновників. У загальному випадку засновником некорпоративних компаній вважатиметься «особа, яка володіє часткою в іншій юридичній особі». Якщо особа не є засновником трасту, вона все одно вважатиметься такою, яка володіє його часткою, якщо виконується хоча б одна з умов (пп. 39².1.5.2 ст. 39² ПКУ у редакції законопроекту):

- така особа має (юридично або фактично) право надавати розпорядження про виплату на її користь прибутку (доходу) трасту, фонду, іншого підприємства без статусу юридичної особи;
- така особа має (юридично або фактично) право розпоряджатися майном, яке належить активу трасту, фонду, іншого підприємства без статусу юридичної особи;
- така особа має право на одержання майна, що входить до активу трасту, фонду, іншого підприємства без статусу юридичної особи — як протягом діяльності такого трасту, фонду, іншого підприємства без статусу юридичної особи, так і у випадку їх ліквідації (припинення);
- така особа здійснює фактичний контроль над трастом, фондом, іншим підприємством без статусу юридичної особи, передбачений пп. 39².1.6 ст. 39² ПКУ.

ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ

Правила оподаткування прибутку КІК дуже незвичні для українського платника податків. Цього ми ще не проходили, і це складно зрозуміти. Дисонанс: невідповідність об'єкта оподаткування (прибуток підприємства) і платника податків (фізична особа). І все ж таки... Давайте зивкати до нових реалій. Отже, платником податку з прибутку КІК є контролююча особа (фізична особа). Податок, що застосовується, — податок на доходи фізичних осіб.

Об'єктом оподаткування **податком на доходи фізичних осіб** контролюючої особи є частина скоригованого **прибутку КІК**, пропорційна частині, якою володіє або яку контролює така фізична особа. Ця частина **прибутку КІК** включається до складу **загального річного оподатковуваного доходу** контролюючої особи (у порядку, визначеному п. 170.13 ст. 170 ПКУ).

Скоригованим прибутком КІК вважається прибуток такої компанії до оподаткування за даними її неконсолідованої фінансової звітності.

Визнаємо, що не завжди національними (нерезидентними) правилами оподаткування та ведення бухгалтерського обліку передбачено обов'язок складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ. У таких випадках контролюючій особі слід підготувати таку звітність. Крім того, у разі якщо український податковий орган цього вимагатиме, може знадобитися підтвердження такої звітності письмовим **висновком аудиторської компанії**.

ЗВІТНІСТЬ ПРО КІК І ПОВІДОМЛЕННЯ

Законопроект про BEPS передбачає обов'язок контролюючої особи одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи подавати **звіт про КІК**.

До цього звіту доведеться додати **копії фінансової звітності КІК**. При цьому слід враховувати, що доходи й витрати КІК (за операціями з пов'язаними нерезидентами, «низькоподатковими нерезидентами» і нерезидентами з «неправильною» організаційно-правовою формою) визначаються з дотриманням принципу «витягнутої руки». Отже, доведеться готувати документацію з ТЦУ! Можете уявити, наскільки ускладнюється звіт про КІК!

Ще один важливий момент: податковий орган може зобов'язати контролюючу особу подати документацію з ТЦУ щодо операцій КІК (з будь-яким нерезидентом, операції з яким підлягають ТЦУ-контролю).

у разі якщо загальний обсяг операцій КІК з такою особою перевищує 10 млн грн за календарний рік. Така документація повинна бути подана до податкового органу протягом 60 днів. У разі її неподання податковий орган має право збільшити розмір прибутку КІК для оподаткування на 30 % вартості доходів або витрат, щодо яких не подано документацію.

Таким чином, контролюючій особі доведеться готувати й подавати такі документи:

- річну декларацію про майновий стан і доходи;
- звіт по КІК (з додаванням копії фінансової звітності, аудиторського висновку);
- до декларації не додається, але має бути або ж дуже швидко підготовлена документація з ТЦУ.

Отже, якщо контролююча особа має кілька КІК, розрахунок скоригованого прибутку здійснюється для кожного КІК. І кількість розрахунків/звітності/документації пропорційно збільшується.

До того ж до цієї звітності плануються різні повідомлення. Передбачається, що фізична особа зобов'язана повідомляти податковий орган про:

- кожне придбання частки в іноземній юридичній особі або початок здійснення податкового контролю над іноземною юридичною особою, що приводять до визнання такої фізичної особи контролюючою особою;
- устанovu, створення підприємства без статусу юридичної особи;
- кожне відчуження частки в іноземній юридичній особі або припинення фактичного контролю над іноземною особою, що призводить до втрати статусу контролюючої особи.

Нагадаємо, що КІК — це не завжди офшорна структура. Польська, швейцарська, французька компанії, засновані фізичною особою — податковим резидентом України, також є КІК. А отже, контролююча особа зобов'язана подавати звіт по КІК і повідомлення про придбання/відчуження частки в такій компанії, її створення і ліквідацію.

КІК: ШТРАФИ

На жаль, з появою в ПКУ норм ТЦУ різко (і необґрунтовано) зріс розмір штрафів. Причому тих видів штрафів, які традиційно вважалися «дрібними», — неподання декларації/звіту, порушення строків подання звітності, невключення всієї інформації до звіту тощо. Несподівано такі види штрафів стали набагато більшими від штрафів «безпосередньо за ухилення» (тобто які накладаються податківцями

при донарахуванні податків за результатами перевірки). Такі «дрібні» ТЦУ-штрафи (за той самий ненаданий звіт про КО) цілком упевнено «влаштувалися» на відмітці «півмільйона гривень». А ось «дрібні штрафи з КІК» планують збільшити ще в 10 разів! Однак у цьому випадку, на думку автора, розробники законопроекту занадто «перегинають палицю»... Є нюанси...

Але спочатку наведемо новий список штрафів з КІК (п. 120.7 ст. 120 ПКУ, у редакції законопроекту). Звертаємо увагу, що штрафи розраховуються з прив'язкою до різних розрахункових одиниць — мінімальної зарплати (МЗП) і прожитковому мінімуму (ПМ). Абсолютно зайве ускладнення. Вважатимемо це «опискою» авторів законопроекту, яку виправлять на етапі підготовки законопроекту в Раді.

Таблиця. Штрафи по КІК (у редакції законопроекту)

№	Штраф	Значення в розрахункових одиницях (МЗП або ПМ)	Сума (орієнтовно, за даними МЗП і ПМ на 01.01.2019 р.)
1	Неподання (несвоєчасне подання) звіту про КІК	1000 МЗП	4 173 000,00
2	Невідображення у звіті про КІК відомостей про КІК	Обирається більша сума з варіантів: 3 % від суми невідображених операцій КІК; або 25 % від суми невідображеного скорегованого прибутку КІК. Але не більше 3000 МЗП (12 519 000,00)	
3	Неподання повідомлення про придбання/продажу частки в КІК	500 МЗП	2 086 500,00
4	Неподання (або подання не в повному обсязі) документації з ТЦУ, інших копій первинних документів з КІК	3 % від суми операцій КІК, за якими не подано документацію (копії первинних документів), але не більш 3000 ПМ (5 763 000,00)	
5	Неподання звіту про КІК протягом 30 днів після граничного строку оплати штрафів	5 МЗП за кожний календарний день неподання звіту про КІК (20 865,00 грн на день)	

Нагадаємо, що розміри МЗП і ПМ зростають щороку, а отже, сума вищенаведених штрафів також щороку автоматично збільшуватиметься.

Як бачимо, штрафи по KIK уже впритул «підібралися» до позначки 15 млн грн... Це багато, дуже багато.

Крім того, штрафи по KIK серйозно відрізняються від схожих штрафів, пов'язаних з неподанням звіту про КО, ще за кількома параметрами.

По-перше, вид податку. Штраф за неподання звіту з KIK — це **штраф на фізичну особу** (адже податком є ПДФО, а не податок на прибуток). А фізична особа відповідає всім своїм майном... І спадкоємці, до речі, успадковують не тільки права, а й обов'язки спадкодавця (у тому числі податкові борги померлого). Усе це слід пам'ятати і враховувати при бізнес-плануванні.

Крім того, в Україні не досить чітко прописані **нюанси визначення податкового резидентства фізичної особи**. Наприклад, процедура виходу з податкового резидентства України належним чином не прописана, дозволяє різні варіанти прочитання й тлумачення. Імовірність того, що у платника податків і податківців будуть різні думки з цього питання, — дуже велика. І всі ризики різного тлумачення — тільки для платника податків...

Наведемо пару можливих прикладів.

ПРИКЛАДИ

1. Фізична особа (податковий резидент України) заснувала компанію в Польщі. Відповідно до конвенцій і норм ПКУ ця контролююча особа не включає суму скоригованого прибутку польського KIK до складу свого оподаткованого доходу. Але звіт про KIK вона подати зобов'язана. Вважаючи, що «закон про деофшоризацію» до нього аж ніяк не стосується, фізична особа (помилково) не подає звіт про KIK. І на наступний рік — також. Податківці (абсолютно законно) накладають штраф у розмірі 10 млн грн за неподання двох звітів.

2. Фізична особа (громадянин України) має фірму в Україні, а також відкриває новий бізнес (компанію) у Польщі. Розвиваючи новий бізнес, людина проводить у Польщі 250 днів у звітному році. Оскільки вона перебуває в Польщі більше 182 днів, то вона є податковим резидентом саме Польщі (і те, що в Україні не подається звіт про KIK, не є порушенням). Податківці (ґрунтуючись на тому, що фізична особа є громадянином України) визнали його податковим резидентом України і виписали штраф (5 млн) за неподання звіту про KIK.

На думку автора, запланована редакція п. 120.7 ст. 120 ПКУ для розглянутих випадків не відповідає нормам Плану BEPS. Він пропонує боротися з *розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування*. У зазначених прикладах

нічого такого не спостерігається. Так що будемо сподіватися, що поява «драконівських» штрафів у ситуаціях, описаних у двох вищенаведених прикладах, викликана винятково неякісним прописуванням зазначеного пункту. Цю норму потрібно обов'язково змінити.

KIK: СТАВКИ ПОДАТКУ

Законопроект про BEPS передбачає застосування трьох ставок: основна — 18 %, і дві пільгові — 9 і 5 %.

Загальне правило: частина скоригованого прибутку KIK включається до загального оподаткованого доходу контролюючої особи й оподатковується за ставкою 18 %.

Однак якщо контролююча особа одержала дохід (частина прибутку KIK) на свій рахунок в уповноваженому банку України до моменту подання звіту про KIK (і декларування в річній податковій декларації цієї частини прибутку KIK) — до такого фактично отриманого доходу застосовується ставка 9 %. Схоже, ця пільгова ставка оподаткування повинна стимулювати додатковий приплив грошей в Україну.

Ще один виняток. У разі якщо KIK володіє (прямо або опосередковано) частками в українських юридичних особах і одержує від них прибуток у вигляді дивідендів, такі дивіденди вважаються для контролюючої особи отриманими безпосередньо від українських юридичних осіб. І тоді такі дивіденди оподатковуються за ставкою 5 %.

Ну й не забуватимемо про військовий збір (у нього база оподаткування збігається з базою ПДФО) — він дає державі додаткові 1,5 % податку.

СТРОКИ

Коли чекати запровадження цих правил? У законопроекті про BEPS планується, що з 01.01.2020 р. Але наскільки такий строк відповідатиме реальності? На думку автора, цей законопроект навряд чи приймуть в 2019 р. Імовірний строк запровадження — початок 2020 р. І це створює інтригу: чи будуть у нас приймати закон про BEPS заднім числом? Поживемо — побачимо... Одне можна сказати точно: ми маємо досить часу, щоб ретельно вивчити законопроект і внести до нього необхідні коригування. До того ж нагадаємо, що ОЕСР не включає крок 3 Плану BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній» до мінімального стандарту, на який ми підписалися. Так чи варто поспішати?