

КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ: ПРОБЛЕМЫ ВОЗМОЖНОЙ ИДЕНТИФИКАЦИИ И БУДУЩЕГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Продолжаем изучать BEPS и законопроект «О внесении изменений в Налоговый Кодекс Украины с целью имплементации Плана противодействия размыванию базы налогообложения и вывода прибыли из-под налогообложения» (далее – законопроект о BEPS). Редкий законопроект, который просто необходимо изучить именно сейчас, до «стадии свершившегося закона». План BEPS перевернет всю нашу жизнь... Посему крайне желательно проанализировать эти два документа подробнейшим образом **«ДО ТОГО»**, чтобы **«ПОТОМ»** не было мучительно больно. Возможно, мы избежим болезненных ошибок, если уже сегодня предпочтем откорректировать законопроект. Что-то переписать, что-то вычеркнуть, что-то сместить по времени принятия.

Итак, сегодня рассмотрим часть законопроекта, посвященную КИК – Контролируемым Иностранным Компаниям. Сравним его с «оригиналом» – Шаг 3 Плана BEPS «Разработка эффективных правил контролируемой компании».

Вначале – пару слов о плане BEPS. Как известно, план BEPS состоит из 15 шагов (мер, мероприятий, действий). При этом, весь план BEPS обязателен для стран «большой двадцатки». Остальные страны могут присоединяться к плану постепенно, войти в «инклюзивную группу», для которой разработан «минимальный стандарт» (имплементация в национальные законодательства шагов №5, №6, №13, №14 плана).

Контролируемым Иностранным Компаниям посвящен Шаг 3 плана BEPS – «Разработка эффективных правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (CFC/КИК)». Здесь очень важен номер этого шага – №3. И вот почему. Вообще-то Украина вошла в инклюзивную группу (т.е. в ближайшее время обязалась присоединиться к плану BEPS частично – выполнив шаги №5, №6, №13, №14). Как мы видим, ОЭСР при разработке плана BEPS, предусмотрев «переходную модель» для инклюзивной группы, – не включила в «минимальный стандарт» шаг №3 (о КИКах). Но Украина решила поторопиться. А надо ли? Ведь мудрые разработчики плана BEPS предлагают повременить.... Попробуем разобраться с этим.

Шаг 3 плана BEPS имеет четкую структуру, рассматривающую КИК под разными углами. В украинском законопроекте такой четкости не прослеживается. Традиционные «куча мала» и «броуновское движение», в

которых утеряна логика повествования. Поэтому попробуем «переформатировать» – рассмотреть законопроект через логику структуры плана BEPS. Так будет понятнее, легче для восприятия. Ведь нам предстоит усвоить, *глубинно* осознать очень непростой материал...

Шаг 3 плана BEPS предлагает следующую структуру «правил КИК»:

1. Правила определения КИК (включая определение контроля)
2. Льготы по КИК и пороговые требования
3. Определение дохода КИК
4. Правила расчета дохода
5. Правила отнесения доходов
6. Правила предотвращения или устранения двойного налогообложения.

Будем придерживаться этой логичной структуры (по крайней мере, начнем – и рассмотрим первые пункты «правил КИК»).

К сожалению, некоторые важные моменты плана BEPS (пункты 3-6 правил) и законопроекта – сегодня придется пропустить. Эта статья, хоть и выйдет довольно объемной – все же будет «обзорной». Слишком много материала: нового, важного, трудно воспринимаемого «экс-советскими» нами. Кроме того критично важно «выцепить» особо-жесткие моменты, которые возникают при «наложении» прогрессивных норм BEPS на нормы нашего местами феодального/совкового законодательства. Выявить их – и отменить (пока это всего лишь законопроект).

Что такое КИК?

Шаг 3 плана BEPS предлагает проанализировать две составляющие этого вопроса:

1. Тип организации (которая может считаться КИК)
2. Достаточное влияние/контроль материнской компании.

Тип организации

Стандартным пониманием типа КИК является иностранная корпоративная организация.¹ Однако (как подчеркивается в Шаге 3), многие страны включают в «исследуемый тип» трасты, партнерства, постоянные представительства. Такие типы организаций рассматриваются только лишь для ограниченных обстоятельств. Основной целью включения трастов (и прочих организаций) является гарантирование того, что компании в

¹ Обратите внимание на следующее. Казалось бы, Законопроект – четко привязан к деофшоризации. Само название об этом говорит: «О внесении изменений в Налоговый Кодекс Украины с целью имплементации Плана противодействия размыванию базы налогообложения и выведения прибыли из-под налогообложения». Однако, КИКа́ми являются не только «офшорные» структуры. Компания, созданная физлицом-резидентом Украины в любой самой добропорядочной стране (Франции, Норвегии, той же Польше) точно также будет считаться КИК с точки зрения будущего закона. И, как будет описано в статье, далеко не все спорные/жесткие нюансы законопроекта будут нивелироваться международными конвенциями и нормами того же НКУ, учитывающими «неофшорность» страны.

материнской юрисдикции не смогут обойти правила КИК, просто изменив юридическую форму своих дочерних компаний.

По аналогичному пути пошли и авторы законопроекта о BEPS. Так, в пункте 39².1. статьи 39² НКУ дается следующее определение типов организации:

Контролируемая иностранная компания может быть:

- ✓ юридическим лицом, зарегистрированным в иностранном государстве, и находящимся под контролем физического лица-резидента Украины ;
- ✓ (приравненным к КИК) иностранным образованием без статуса юридического лица. Такими образованиями могут быть: партнерства, трасты, фонды, другие учреждения и организации. В частности, к образованиям без статуса юридического лица приравнены лица-нерезиденты, организационная форма которых включена в перечень, утвержденный КМУ в соответствии с подпунктом «г» подпункта 39.2.1.1. подпункта 39.2.1. статьи 39 НКУ, которые соответственно специального закона не являются юридическими лицами.

Контроль

Перейдем к отношениям контроля (достаточного влияния).

Шаг 3 плана BEPS для отношений контроля также предлагает рассмотреть две составляющие вопроса:

1. Тип контроля
2. Уровень контроля.

Тип контроля

Шаг 3 плана BEPS анализирует четыре типа контроля.

В качестве основного – рассматривают *правовой контроль*: % владения акционером акционерным капиталом для определения доли, принадлежащей дочерней компании. Здесь все понятно, это самый простой и логичный тип контроля.

Вторым типом контроля – является *контроль экономический*. В данном случае в фокусе внимания находятся права лица на: прибыль, капитал,

активы компании. Такие права возникают при строго ограниченных обстоятельствах (обычно – при ликвидации компании).

Третий тип контроля – фактический. Здесь могут учитываться разные факторы: кто принимает решения на высшем уровне в отношении КИК, кто имеет возможность влиять на ее повседневную деятельность. Рассматриваются также конкретные договорные связи с КИК, позволяющие налогоплательщикам оказывать доминирующее влияние на КИК.

Последний (четвертый) тип контроля – контроль, основанный на консолидации. Необходимо ответить на вопрос, консолидируется ли компания-нерезидент на счетах компании-резидента на основе принципов бухгалтерского учета (например, МСФО).

Уровень контроля (обычно для правового и экономического типов контроля) – чаще всего устанавливают в размере 50% контроля (например, 50% владения акциями в уставном капитале дочерней компании). В то же время, разные юрисдикции могут применять свои значения «порогового значения контроля». Например, в Новой Зеландии достаточным квалификационным признаком является наличие сниженного размера контроля (40%).

В украинском Законопроекте о BEPS данные типы контроля² рассматриваются отдельно для корпоративных иностранных юридических лиц и для «прочих» (трастов, фондов, учреждений и пр.).

Основные типы контроля для «корпоративных» КИК:

в тех случаях, когда физическое лицо – резидент Украины (контролирующее лицо):

- А. владеет долей в иностранном юридическом лице в размере 50 и более процентов, или*
- В. владеет долей в иностранном юридическом лице в размере 25 и более процентов, при условии, что несколько физических лиц-резидентов Украины владеют долями в иностранном юридическом лице, размер которых в совокупности составляет 50 и более процентов,*

² Вообще, Законопроект приравнивает понятие «контролирующее лицо» к понятию «конечный бенефициарный собственник КИК» в значении Закона Украины «О предупреждении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового поражения».

С. отдельно или вместе с другими резидентами Украины осуществляет фактический контроль над иностранным юридическим лицом.

Перед тем, как перейти к трастам – рассмотрим **фактический контроль** над КИК.

Законопроект о BEPS его определяет следующим образом:

392.1.6. Фактический контроль устанавливается на основании хотя бы одного из таких обстоятельств:

- А. предоставление лицом обязывающих указаний органам управления юридического лица;*
- В. ведение лицом переговоров относительно заключения сделок юридическим лицом и согласование существенных условий таких сделок, которые в последующем только формально утверждаются органами управления юридического лица;*
- С. наличие у лица доверенности на осуществление существенных сделок от имени юридического лица, которая выдана на срок более чем один год, и не предусматривает предварительного согласования таких сделок органами управления юридического лица;*
- Д. осуществление лицом операций с банковскими счетами юридического лица или наличие возможности блокировать операции по таким счетам;*
- Е. определение лица в качестве учредителя (бенефициара, фактического выгодополучателя) юридического лица во время открытия счетов таким юридическим лицом, за исключением случаев, если активы такого юридического лица являются частью активов траста, учреждения, другого образования без статуса юридического лица, учредителем (бенефициаром, фактическим выгодополучателем) которого является такое лицо.*

Физическое лицо может самостоятельно признать себя «фактическим контролером». Это целесообразно сделать, если фактические обстоятельства говорят о наличии такого типа контроля. Иначе ведь контролером признает налоговая, и это будет «ощутимо больно». Стоит учесть, что в судебной практике многих стран уже есть неодиошные случаи, когда налоговики признавали отношения фактического контроля (и проводили доначисления

налогов, финансовых санкций). Налогоплательщики возражали, оспаривали такое решение налоговой инстанции в суде. Однако часто случалось, что судебный процесс выигрывали именно налоговики – представив соответствующие доказательства (иногда это была обычная корпоративная переписка по электронной почте – когда «фактическим контролером» давались обязательные для исполнения указания, которые неукоснительно выполнялись КИК).

Поэтому, налогоплательщику нужно тщательно (и честно) проанализировать отношения, в которых возможно признание «фактического контроля». Целесообразно это сделать заранее, чтобы всесторонне проанализировать – и принять взвешенное четкое решение. Очень часто оптимальным решением будет – выход из «отношений фактического контроля». Например, прекращение существования КИК. Время таких схем прошло.... Деофшоризация.

Еще один важный нюанс. Отношения «фактического контроля» могут повлечь намного более неприятные моменты, чем видится с первого взгляда. Так, обратите внимание на то, что в Законопроекте о BEPS действуют правила определения размера доли, которые несколько отличаются от привычных (применяемых, например, в законодательстве по ТЦО). Особенно опасной выглядит такая норма как «в случае, когда лицо осуществляет фактический контроль над следующим юридическим лицом в цепочке, считается что такое лицо владеет долей в следующем юридическом лице в размере 100 процентов». Ведь это будет означать, что физическое лицо одномоментно становится контролером не только компании, по которой установлены отношения «фактического контроля», но и всех ее «дочек». Первоначальная проблема может вырасти многократно! Поэтому, не жалейте времени на проведение анализа. Здесь – зона особо крупных рисков.

Важный момент: не будут считаться отношениями фактического контроля – отношения между физическим лицом и КИК, в которых физическое лицо выполняет должностные обязанности директора, специалистов в сфере права, аудита, бухгалтерского учета (что вполне логично – ведь цель выявить именно бенефициарного собственника, контролера).

Перейдем к *трастам* (фондам, учреждениям и другим образованиям без статуса юридического лица – далее по тексту мы их будем называть просто «трастами», в целях упрощения). Для них предусмотрены особые

правила (причем отдельно – для учредителей трастов и для лиц, такими учредителями не являющихся).

Рассмотрим сначала именно учредителей. В общем случае учредитель траста будет считаться «лицом, владеющим долей в другом юридическом лице». Однако, есть и исключения. Так, например, в соответствии с пп. 392.1.5.1. статьи 392 Законопроекта о BEPS:

*...Учредитель траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица, в активы которого входит доля лица в юридическом лице, или другое лицо, которое не является учредителем образования без статуса юридического лица, **не считается таким**, что владеет этой долей, если выполняются одновременно следующие условия:*

- А. такое лицо не имеет право предоставлять прямо или опосредованно распоряжения о выплате в ее пользу прибыли (дохода) траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица;*
- В. такое лицо не имеет права распоряжаться прибылью (доходом) траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица;*
- С. такое лицо не имеет права требовать возврата ему имущества, входящего в активы траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица как на протяжении действия такого траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица, так и в случае их ликвидации (прекращения);*
- Д. такое лицо не осуществляет фактический контроль над трастом, фондом, учреждением, другим образованием без статуса юридического лица, предусмотренный подпунктом 392.1.6. пункта 392.1 этой статьи.*

И наоборот, если лицо не является учредителем траста, оно будет считаться владеющим такой долей, если выполняется хотя бы одно из условий (пп.392.1.5.2. статьи 39):

- А. такое лицо имеет (юридически или фактически) право предоставлять распоряжения о выплате в ее пользу прибыли (дохода) траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица;*

- В. такое лицо имеет (юридически или фактически) право распоряжаться имуществом, которое входит в активы траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица;*
- С. такое лицо имеет право на получение имущества, входящего в активы траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица - как на протяжении деятельности такого траста, фонда, учреждения, другого образования без статуса юридического лица, так и в случае их ликвидации (прекращения);*
- Д. такое лицо осуществляет фактический контроль над трастом, фондом, учреждением, другим образованием без статуса юридического лица, предусмотренный подпунктом 392.1.6. пункта 392.1 этой статьи.*

Мы рассмотрели вопрос «Что есть КИК?» и «Что есть контролирующее лицо?» и подошли к центральной теме вопроса о КИК. А именно к налогообложению. Вопросы, на которые нам нужно ответить:

1. Что является объектом налогообложения?
2. Кто будет налогоплательщиком?
3. Какой вид налога применяется?
4. Какая ставка налога?
5. Каков порядок декларирования налога и сдачи отчетности?
6. Какие штрафные санкции за нарушения?

Поскольку речь будет идти о национальном (украинском) законодательстве, – в первую очередь рассматриваем законопроект о BEPS. Непосредственно Шаг 3 плана BEPS будет «на заднем плане» (с ним мы будем сверяться – насколько наше перспективное законодательство соответствует «первоисточнику»).

Итак, пункты 392. 2. и 392. 3. Статьи 392: Налогообложение прибыли контролируемой иностранной компании. Порядок определения скорректированной прибыли КИК³, облагаемой в Украине.

Нормы, связанные с налогообложением КИК – очень непривычны для украинского налогоплательщика. Этого мы еще не проходили, и оно «тяжело укладывается в мозгах». Диссонанс: несоответствие объекта

³ Здесь и далее речь будет идти о нераспределенной прибыли КИК

налогообложения (прибыль предприятия) и налогоплательщика (физлицо). И тем не менее.... Давайте привыкать к новым реалиям. Нас ведь предупреждали что план BEPS – это, фактически, мировая налоговая революция. В Предисловии к Шагу 3 об этом говорится так: *«Пакет мер BEPS представляет собой первое существенное обновление международных налоговых правил почти за столетие»*. Грандиозность изменений – это нам еще предстоит оценить. Давайте «врастаться» в новые правила, чтобы найти точку соприкосновения с новым налоговым мышлением, новым миром...

Итак, плательщиком налога по прибыли контролируемой иностранной компании является контролирующее лицо (физическое лицо). Применяемый налог – налог на доходы физических лиц.

Объектом налогообложения для **налога на доходы** физических лиц контролирующего лица является часть скорректированной **прибыли контролируемой иностранной компании**, пропорциональная части, которой владеет или которую контролирует такое физическое лицо. Эта часть **прибыли** КИК включается в состав **общего годового налогооблагаемого дохода** контролирующего лица (в порядке, определенном пунктом 170-13 статьи 170 НКУ).

!!Почувствуйте перетекание прибыли предприятия в доход физического лица!! Это – основное в КИКах. И это – кардинальная и жесткая ломка стереотипов для бухгалтеров, выросших на «совковых» понятиях бухучета и экономики.

Скорректированной прибылью контролируемой иностранной компании признается прибыль контролируемой иностранной компании до налогообложения соответственно данным ее неконсолидированной финансовой отчетности.

Далеко не всегда национальными (нерезидентными) правилами налогообложения и ведения бухгалтерского учета – предусмотрена обязанность составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО. В таких случаях, контролирующее лицо будет обязано подготовить такую отчетность. Также (в случае, если украинский налоговый орган этого потребует) – финансовая отчетность КИК должна подтверждаться письменным отчетом аудиторской компании (и это не может быть негативное аудиторское заключение).

Идем дальше. В подпунктах 39₂.3.2.1 – 39₂.3.2.3 пункта 39₂.3. статьи 39.2. НКУ описаны особенности расчета скорректированной прибыли КИК.

Там много нюансов: налогообложение ценных бумаг, дивиденды, уценки, проценты по долговым обязательствам, резервы и прочее. Пропускаем.... Пока не будем их обсуждать – это, в сущности, детали, а нам сегодня важно «ухватить существенное». Нюансам определения скорректированной прибыли КИК будет посвящена отдельная статья.

Отчетность по КИК и уведомления

Вернемся к контролирующему лицу и к его налогу (НДФЛ). Если мы «влезли в зону НДФЛ» – это должно означать соответствующее декларирование?? Еще раз, для укоренения нового понимания: физическое лицо в декларации по НДФЛ должно показать прибыль предприятия (КИК)?? Да, именно так (почти/практически так). В пункте 39.2.5 статьи 39.2. НКУ (Законопроект о BEPS) предусматривается обязанность контролирующего лица, одновременно с подачей годовой декларации о имущественном положении и доходы – подавать отчет о КИК.

К отчету о КИК прилагаются копии финансовой отчетности КИК, подтверждающие полученную прибыль. Перечень информации, содержащейся в отчете о КИК, приведен в подпункте 39.2.5.3. пункта 39.2.5. статьи 39.2.

Опять все смешалось! В одном предложении – и декларация по НДФЛ и финансовая отчетность (информация о прибыли предприятия). Но раз уж мы вернулись к финансовой отчетности КИК – давайте немножко задержимся на ее анализе. Очень важный нюанс – доходы и расходы КИК (по операциям со связанными нерезидентами, «низконалоговыми нерезидентами» и нерезидентами с «неправильной» организационно-правовой формой) определяются с соблюдением принципа «вытянутой руки». И здесь ТЦО! А значит и документация по ТЦО... Что говорит законопроект?

Мы помним, что контролирующее физическое лицо подает (вместе с декларацией по НДФЛ) еще и отчет о КИК. В этом отчете отображается перечень операций КИК с нерезидентами – связанными лицами (и прочими ТЦО-контролируемыми нерезидентами). Можете представить, насколько усложняется отчет о КИК – только после добавления в НКУ одного этого предложения??

Идем дальше. Еще один важный момент: налоговый орган может обязать контролирующее лицо предоставить документацию по

трансфертному ценообразованию относительно операций КИК (с любым нерезидентом, операции с которым подлежат ТЦО-контролю) в случае если общий объем операций КИК с таким лицом превышает 10 млн. грн. в календарный год. Такая документация должна быть подана налоговому органу в течение 60 дней. В случае неподачи такой документации, налоговый орган имеет право увеличить размер прибыли КИК для налогообложения на 30% стоимости доходов или затрат, по которым не подана документация.

Подведем промежуточные итоги по отчетности, предоставляемой контролирующим лицом. Это:

- ✓ годовая декларация об имущественном положении и доходах (ну, это святое...);
- ✓ отчет о КИК (с приложением копии финансовой отчетности, аудиторского заключения);
- ✓ к декларации не прилагается (но должна быть в наличии, или же очень быстро подготовлена) – документация по ТЦО...

Как вы понимаете, если контролирующее лицо имеет несколько КИКов – расчет скорректированной прибыли делается для каждого КИКа. И количество расчетов/отчетности/документаций – пропорционально увеличивается...

Это все? Не совсем.... Есть еще различные уведомления.

Так, физическое лицо обязано уведомлять налоговый орган:

- ✓ о каждом приобретении доли в иностранном юридическом лице, или начале осуществления налогового контроля над иностранным юридическим лицом, которые приводят к признанию такого физического лица контролирующим лицом;
- ✓ об учреждении, создании образования без статуса юридического лица;
- ✓ о каждом отчуждении доли в иностранном юридическом лице или прекращении фактического контроля над иностранным лицом, что приводит к утрате статуса контролирующего лица.

И последний важный момент, на который хотелось бы обратить особое внимание. Выше мы говорили, что КИК – это далеко не всегда оффшорная структура. Польская, швейцарская, французская компания, основанная физическим лицом – налоговым резидентом Украины, также является КИК. А значит, контролирующим лицом этой компании должен подаваться отчет о

КИК, должны подаваться уведомления о приобретении/отчуждении доли в такой компании, ее учреждении и ликвидации. Почему это так важно? Отчет о КИК – близнец отчета о контролируемых операциях, который сегодня подается предприятиями, пропавшими под ТЦО. И мы прекрасно знаем нюансы, связанные с неподачей отчета о КО (подачей не вовремя, невключением всей информации и прочее). Несовершенство ТЦО-норм в НКУ, постоянные в них изменения, противоречивость, и – конечно же – огромные штрафы... Все это привело к многочисленным ошибкам налогоплательщика и огромному числу судебных тяжб, касающихся ошибок в предоставлении отчета (исков, касающихся «сути» ТЦО – вероятно, раз в 100 меньше). В новой статье 39₂ НКУ (Законопроект о BEPS) также предусмотрены крупные штрафы за несдачу отчетов, о которых мы поговорим ниже. Пока лишь акцентируем внимание налогоплательщика на том факте, что несданный отчет об «очень добропорядочном КИК» (по которому даже теоретически не может быть дополнительных налоговых обязательств) – также приведет к штрафам. И ситуации здесь будут намного жестче, чем при несдаче отчета о КО.

Давайте посмотрим, какие штрафы планируется применять к физлицам, которые являются контролирующими лицами КИК.

Штрафы

Ну, куда ж без них? К сожалению, с появлением в НКУ ТЦО-норм, резко (и необоснованно) вырос размер штрафов. Причем тех видов штрафов, которые традиционно считались «мелкими» - несдача декларации/отчета, нарушение сроков подачи отчетности, невключение всей информации в отчет и т.д. Неожиданно такие виды штрафов стали (довольно часто) много крупнее штрафов «непосредственно за уклонение» (т.е. налагаемых налоговиками при доначислении налогов по результатам проверки). Такие «мелкие» ТЦО-штрафы (за тот же несданный отчет о КО) вполне уверенно обосновались на отметке «полмиллиона гривен». Удивительно ли, что «мелкие штрафы по КИК» – планируются еще в 10 раз больше?? Однако, в данном случае, на взгляд автора, разработчики законопроекта особо перегибают палку.... Есть нюансы...

Но вначале, давайте, просто приведем новый список штрафов по КИК (см. пункт 120.7 статьи 120 НКУ, *Законопроект о BEPS*). Обратим внимание, что штрафы рассчитываются в привязке к разным расчетным единицам – минимальной заработной плате (МЗП) и прожиточному минимуму (ПМ). Абсолютно лишнее усложнение. Будем считать это «опиской» авторов

законопроекта, которую исправят на этапе проработки законопроекта в Раде.
А пока – смотрим новые штрафы в таблице 1.

Таблица 1 Штрафы по КИК (Законопроект о BEPS)

№	Штраф за:	Значение в расчетных единицах (МЗП ⁴ или ПМ)	Сумма (ориентировочно, по данным МЗП и ПМ на 01.01.2019г.)
1	Неподача (несвоевременная подача) отчета о КИК	1000 мзп	4 173 000,00
2	Неотображение в отчете о КИК сведений о КИК	Выбирается наиболее большая сумма из вариантов: • 3% от суммы неотображенных операций КИК; • 25% от суммы неотображенной скорректированной прибыли КИК. <i>Но не более 3000 МЗП (12 519 000,00)</i>	
3	Неподача уведомления о приобретении/продаже доли в КИК	500 МЗП	2 086 500,00
4	Неподача (или подача не в полном объеме) документации по ТЦО, других копий первичных документов по КИК	• 3% от суммы операций КИК, по которым не подана документация (копии первичных документов); <i>Но не более 3000 ПМ (5 763 000,00)</i>	
5	Неподача отчета о КИК на протяжении 30 дней после граничного срока оплаты штрафов, предусмотренных этим подпунктом	5 МЗП за каждый календарный день неподачи отчета о КИК (20 865,00 грн в день)	

Как видим, штрафы по КИК уже вплотную подобралась к отметке 15 млн. грн.... Это много, очень много.

⁴ Напомним, что размеры МЗП и ПМ растут ежегодно, а значит, сумма вышеприведенных штрафов также ежегодно будет автоматически увеличиваться.

Кроме того, штрафы по КИК серьезно отличаются от похожих штрафов, связанных с неподачей отчета о КО, еще по нескольким параметрам.

Во-первых, вид налога. Штраф за несдачу отчета по КИК – это штраф на физическое лицо (ведь налогом является НДСЛ, а не налог на прибыль). А физическое лицо отвечает всем своим имуществом... Это нужно помнить.

Кроме того, в Украине недостаточно четко прописаны нюансы определения налогового резидентства физического лица. Например, процедура выхода из налогового резидентства Украины, должным образом не выписана, позволяет разные варианты прочтения и толкования. Вероятность того, что у налогоплательщика и налоговиков будут разные мнения по этому вопросу – очень велика. И все риски разного толкования – только для налогоплательщика...

Приведем пару примеров.

Пример №1: физическое лицо – налоговый резидент Украины открыло компанию в Польше. В соответствии с конвенциями и нормами НКУ, это контролирующее лицо не включает сумму скорректированной прибыли польского КИК в состав своего налогооблагаемого дохода. Но отчет о КИК оно сдать обязано. Посчитав, что «закон о деоффшоризации» к нему не имеет никакого значения, физическое лицо (ошибочно) не подает отчет о КИК. И на следующий год – тоже... Налоговики (абсолютно законно) налагают штраф за несдачу двух отчетов в размере 10 млн. грн....

Пример №2. Физическое лицо – гражданин Украины имеет фирму в Украине, а также открывает новый бизнес (компанию) в Польше. Развивая этот новый бизнес, человек проводит в Польше 250 дней в отчетном году. Поскольку он находится в Польше более 182 дней, – он является налоговым резидентом именно Польши (и то, что в Украине не подается отчет о КИК – в этом нет нарушения). Налоговики (основываясь на том, что физическое лицо является гражданином Украины) посчитали его налоговым резидентом Украины. И выписали штраф (5 млн. грн.) за неподачу отчета о КИК.

Как писалось выше, по мнению автора необходимо изучить Законопроект о BEPS именно сейчас, чтобы выявить проблемные места, несоответствие законопроекта плану BEPS, нюансы «наложения импортируемого плана BEPS» на сегодняшнее украинское законодательство. И откорректировать. Внести изменения – пока еще это «законопроект»... В

приведенных примерах – показана проблема огромных (по сути – конфискационных) штрафов в ситуации несданных отчетов по КИК.

На взгляд автора, планируемая редакция пункта 120.7 (статьи 120 НКУ, Законопроект о BEPS), для рассматриваемых случаев, – не соответствует «духу» плана BEPS. Еще раз: план BEPS – это (дословный перевод) ***План противодействия размыванию базы налогообложения и выведения прибыли из-под налогообложения***. В предложенных примерах – никакого размывания базы налогообложения – нет. И быть не может.... По мнению автора, появление драконовских штрафов в ситуациях, описанных в двух вышеприведенных примерах, вызвано исключительно некачественным прописыванием нормы закона (пункта 120.7 статьи 120 НКУ, Законопроект о BEPS). Это нужно менять, обязательно...

Льготы по КИК и пороговые требования, план BEPS

Мы увлеклись анализом Законопроекта о BEPS, но пора уже вернуться к первоисточнику – Шагу №3 плана BEPS. Проанализируем главу 3 Шага №3 «Льготы по КИК и пороговые требования». Авторы плана BEPS рассмотрели три различных типа исключений и пороговых требований по КИК, а именно:

1. Минимальная сумма, ниже которой правила КИК не будут применяться (пороговые значения).
2. Требование по предотвращению уклонения, в котором правила КИК будут сосредоточены исключительно на ситуациях, имеющих целью уклонение от уплаты налогов (очень кратко описывается в Шаге №3)
3. Освобождение от налогообложения (когда правила КИК будут применяться исключительно к КИК, находящимся в странах с более низкой налоговой ставкой, чем материнская компания).

Пороговые значения могут выбираться юрисдикциями с использованием разных критериев. Это может быть определенный процент от дохода КИК, фиксированная сумма этого дохода, фиксированная сумма прибыли КИК. Допускается также использование различных пороговых значений для разных видов дохода/прибыли. Достаточно часто можно «подогнать» структуру под соответствие минимальным пороговым значениям. Шаг №3 плана BEPS говорит, в частности, о «фрагментации» – дроблении доходов между несколькими КИК, доход каждой из которых

находится ниже минимального порогового значения. Шаг №3 также отмечает, что большинство налоговых правил различных юрисдикций выработало эффективные меры против такого обхода. Освобождение от налогообложения (дополнительное налогообложение КИК в материнской юрисдикции) – в данном случае, обычно, сравниваются налоговая ставка юрисдикции КИК и юрисдикции материнской компании. В разных странах – применяются разные значения, разные правила. Отмечается, что для большинства стран используются контрольные показатели (налоговая ставка КИК) в размере не более 75% от ставки корпоративного налога материнской юрисдикции. Иногда требуется подтверждение фактически уплаченного КИК налога (а не только налоговой ставки).

Еще один метод расчета порогового значения основывается на определении эффективной ставки налога. Этот метод основывается на следующем: даже в ситуации, когда установленная законом налоговая ставка не считается низкой, низкое налогообложение все же может возникнуть в результате: сокращения налоговой базы или же снижения налоговой нагрузки за счет последующего возмещения/зачета налогов. В частности, приводится следующий пример расчета эффективной налоговой ставки:

КИК в стране С приносит 80 000 единиц дохода в год. Страна А применяет правила КИК в случае, если эффективная налоговая ставка, применяемая в КИК, ниже 25%. Согласно правилам страны С, акционеры КИК могут требовать возмещение в размере 20% от суммы корпоративного подоходного налога (уплаченного КИК при распределении дивидендов). Дивиденды освобождаются от налогообложения в стране А.

Расчет фактического налога, уплаченного в стране С и эффективной налоговой ставки.	
Доход	80 000
Налогооблагаемая прибыль	80 000
Налог на прибыль (30%)	24 000
Возврат при распределении дивидендов (20% от 24000)	4 800
Фактически уплаченный налог	19 200
Расчет эффективной налоговой ставки $19200/80000$	24%

В данном примере, эффективная налоговая ставка составляет 24% (что ниже порогового значения – 25%). Следовательно, освобождение от налогообложения КИК не применяется.

Льготы и пороговые значения – в Законопроекте

В Законопроекте о BEPS применяются следующие правила КИК о льготах и пороговых значениях. Они разделены на два блока.

Первый блок – приведен в подпункте 39₂.4.1. статьи 39₂ НКУ (Законопроекта о BEPS). В соответствии с этим подпунктом: скорректированная прибыль КИК не включается в общий налогооблагаемый доход контролирующего лица в случаях если:

- А. между Украиной и государством КИК существует договор об избежании двойного налогообложения или про обмен налоговой информацией и*
- В. государство КИК не входит в перечень низконалоговых юрисдикций, и*
- С. выполняется любое из условий:*
 - 1. контролируемая иностранная компания фактически оплачивает налог на прибыль по эффективной ставке, которая не меньше базовой налоговой ставки налога на прибыль предприятий в Украине (или меньше такой ставки не более чем на пять процентных пунктов), или*
 - 2. доля пассивных доходов контролируемой иностранной компании не менее 50 процентов общей суммы доходов контролируемой иностранной компании из всех источников.*

Доходы считаются активными при условии, что они не принадлежат к пассивным доходам в соответствии с НКУ, а КИК:

- ✓ фактически выполняет существенные функции, несет риски и использует активы в операциях, которые приводят к получению соответствующих активных доходов;
- ✓ имеет необходимые ресурсы для выполнения таких функций, управления рисками и использования активов (квалифицированный персонал, основные фонды в собственности или пользовании, достаточный собственный капитал и прочее).

Обратите внимание, что (с первого взгляда) этот критерий напоминает популярное общемировое понятие «substance», но значительно шире и жестче его. По мнению автора, он более напоминает критерии, по которым доказывалось отсутствие «фиктивности/никчемности» договоров, к которому мы привыкли в нашем налоговом праве. Учитывая, что «импортируемый план BEPS» накладывается на многолетнюю практику применения украинского законодательства (именно в смысле «фиктивности») – можно ожидать, что этот критерий в Украине будет существенно отличаться от «substance».

Эффективная ставка налога рассчитывается путем деления суммы затрат по оплате налога на прибыль на сумму прибыли до налогообложения (по данным финансовой отчетности) и умножением на 100 процентов.

Второй блок исключений и льгот – приведен в подпунктах 39₂.4.2. статьи 39₂ Законопроекта о BEPS. Согласно этому подпункту: скорректированная прибыль КИК не включается в общий налогооблагаемый доход контролирующего лица в случаях если выполняется *любое из условий*:

- ✓ общий совокупный доход всех контролируемых иностранных компаний из всех источников по данным финансовой отчетности не превышает эквивалент 1 миллион евро на конец отчетного периода;
- ✓ контролируемая иностранная компания является публичной компанией, акции (доли) которой находятся в обороте на признанной фондовой бирже;
- ✓ -контролируемая иностранная компания является организацией, которая в соответствии с законодательством соответствующей иностранной юрисдикции осуществляет благотворительную деятельность и не распределяет доходы в пользу ее участников (учредителей).

Ставки налога/КИК

Ну и немножко о ставках новой разновидности НДС (преобразованного из прибыли КИК). Вводят новый подпункт 170.13.1. пункта 170.13 статьи 170 НКУ (законопроект о BEPS), которым предусматривается применение трех ставок, в зависимости от ситуации: основная 18%, и две льготные – 9% и 5%.

Общее правило (основная ставка): часть скорректированной прибыли КИК включается в общий налогооблагаемый доход контролирующего лица и облагается налогом по ставке, определенной пунктом 167.1. статьи 167 этого Кодекса – 18%.

Однако, если контролирующее лицо получило доход (часть прибыли КИК) на свой счет в уполномоченном банке Украины до момента подачи отчета о КИК (и декларирования в годовой налоговой декларации этой части прибыли КИК) – к такому фактически полученному доходу применяется ставка налога, определенная пунктом 167.5.4 статьи 167 этого Кодекса (9%). Похоже, эта льготная ставка налогообложения должна стимулировать дополнительный приток денег в Украину.

Еще одно исключение. В случае, если КИК владеет (прямо или опосредованно) долями в украинских юридических лицах и получает от них прибыль в виде дивидендов, – такие дивиденды считаются для контролирующего лица полученными непосредственно от украинских юридических лиц. И тогда такие дивиденды облагаются по ставке, определенной пунктом 167.2. статьи 167 этого Кодекса (5%).

Ну и не забываем о военном сборе (у него ведь база налогообложения совпадает с базой НДСЛ) – это дает нам еще дополнительные 1,5 процента налога...

Сроки

Ну и последний штрих. Когда все это начнет применяться? В законопроекте говорится, что с 01.01.2020г. Но насколько такой срок будет соответствовать реальности? По мнению автора, данный законопроект о BEPS вряд ли примут в 2019 году (у нас ведь выборы Президента, потом – Рады; депутатам просто некогда будет заниматься таким серьезным законопроектом). Вероятный срок принятия – начало 2020 года.... И это создает некую интригу: будут ли у нас вводить закон о BEPS задним числом? Ну да, поживем-увидим.... Одно можно сказать точно: мы имеем достаточно времени, чтобы тщательно изучить законопроект. И внести в него необходимые корректировки.... Опять же напомним, что ОЭСР не включает Шаг 3 Плана BEPS «Разработка эффективных правил контролируемой компании» в минимальный стандарт, на который мы подписались. Так стоит ли торопиться??