

КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ ЯК НОВІ РЕАЛІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА



Юлія Мачак,
економіст компанії
АФ "Сайвена-Аудит"

Останнім часом в українських засобах масової інформації серед практиків та теоретиків фінансової, податкової та юридичної сфери триває активна дискусія стосовно контрольованих іноземних компаній (далі – КІК). Каталізатором інтересу до таких компаній став підготовлений Мінфіном та НБУ законопроект "Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування" (далі – законопроект). Згаданий вище план, відомий у світі як План BEPS, містить 15 основних кроків боротьби з агресивним податковим плануванням. Законопроект передбачає імплементацію пакета із 8 кроків, серед яких крок 3 "Правила щодо контрольованих іноземних компаній". Що чекає платників податків у разі ухвалення згаданого законопроекту Верховною Радою України та кому час починати готуватися до можливих змін.

Що таке контрольовані іноземні компанії?

Контрольованою іноземною компанією вважатиметься будь-яка юридична особа (а в деяких випадках і утворення без статусу юридичної особи), зареєстрована в іноземній державі або на території, що перебуває під контролем фізичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених Податковим кодексом України (далі – ПКУ). КІК можуть бути іноземні корпоративні організації (далі – корпоративні КІК) і некорпоративні компанії: трасти, партнерства, постійні представництва (далі – інші КІК).

Контролером корпоративної КІК вважається фізична особа, яка:

- володіє часткою в іноземній компанії **50 і більше відсотків**;
- або має частку в іноземній компанії **25 і більше відсотків**, за умови, що декілька фізичних осіб – резидентів України володіють часткою в даній іноземній компанії **в сукупності 50 і більше відсотків**;
- окремо або разом із іншими резидентами України здійснює **фактичний контроль над іноземною компанією**. Фактичний контроль згідно з 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 особі доручення на здійснення суттєвих угод від імені юридичної особи, яке видане на строк більш ніж рік і не передбачає попереднього узгодження таких угод органами управління юридичної особи;
 - здійснення особою операцій із банківськими рахунками

юридичної особи або наявності 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 юридичної особи є частиною активів трасту, установи, іншого підприємства без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодоотримувачем) якого є така особа.

Перелічені перші три умови є зрозумілими та можливими для чіткого визначення за допомогою, на перший погляд, нескладних підрахунків. Цікавішою є умова фактичного контролю іноземної компанії. Адже в нашій ментальності існує таке ілюзійне поняття, як юридичне оформлення своєї власності на третю особу. І якщо це поки що функціонує більш-менш ефективно, то найближчим часом ставатиме все менш актуальним, враховуючи ризики, які виникають у фактичного контролера у зв'язку з імплементацією цього та інших кроків Плану BEPS. У таких умовах фізичній особі визнати себе фактичним контролером іноземної компанії, як це передбачено законопроектом, буде більш розсудливо і менш "болісно" порівняно з тим, коли цей факт визнають та доведуть контролери.

Загалом засновником (та контролером) некорпоративних КІК вважатиметься "особа, яка володіє часткою в іншій юридичній особі". Якщо особа не є засновником компанії, вона все одно вважатиметься такою, що володіє її часткою, якщо виконується хоча б одна з наступних умов:

- така особа має (юридично або фактично) право надавати розпорядження про виплату на її користь прибутку компанії;
- така особа має (юридично або фактично) право розпоряджатися майном, яке належить компанії;
- така особа має право на одержання майна, що входить до активу некорпоративного КІК – як протягом діяльності такої компанії, так і у разі її ліквідації (припинення);
- така особа здійснює фактичний контроль над компанією.

Особливості оподаткування КІК

Механізм оподаткування прибутку КІК, який пропонує законопроект, для українських платників податків є унікальним. Такого ще не було у вітчизняній податковій практиці. **Платником податку з прибутку КІК є фізична особа – резидент України**, яка контролює КІК. 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 оподаткованого доходу** контролюючої особи (у порядку, визначеному п. 170.13 ст. 170 ПКУ).

Згідно з законопроектом для оподаткування КІК передбачається застосування трьох ставок податку: основна – 18% і дві пільгові – 9% і 5%. Частина скоригованого прибутку КІК включається до загального оподаткованого доходу контролюючої

особи та за загальним правилом оподатковується за ставкою 18%.

Однак якщо контролююча особа одержала дохід (частину прибутку KIK) на свій рахунок в уповноваженому банку України до моменту подання звіту про KIK і декларування цього доходу в річній податковій декларації, то до такого фактично отриманого доходу застосовується ставка 9%.

За умови, що 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 та оподатковуються за ставкою 5%.

Контролююча особа не включає до свого доходу до оподаткування скоригований дохід контрольованої іноземної компанії за таких умов:

- наявність між Україною та державою, де зареєстрована KIK, укладеного договору про уникнення подвійного оподаткування або договору про автоматичний обмін податковою інформацією;
- держава, де зареєстрована KIK, не входить до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України (Постанова №1045 від 27 грудня 2017 року);
- KIK фактично сплачує податок на прибуток за ставкою, яка є не меншою за основну ставку податку на прибуток підприємств в Україні або є меншою за таку ставку не більше ніж на п'ять відсоткових пунктів;
- сукупний дохід усіх KIK, однієї фізичної особи-контролера, за даними фінансової звітності, не перевищує еквівалент 1 млн EUR на кінець звітного року;
- KIK є публічною компанією з обігом акцій на визнаній біржі (перелік встановлюється Кабінетом Міністрів України);
- KIK відповідно до законодавства держави, де вона зареєстрована, є благодійною організацією та не розподіляє свої доходи на користь засновників.

Звітність контролюючої особи

Зазвичай після закінчення року фізична особа подає в податковий орган річну декларацію про майновий стан і доходи. У разі з KIK кількість різних звітів, документів і повідомлень, які має надавати контролер податковому органу, збільшується.

Окрім згаданої декларації, контролююча особа надає звіт про KIK, до якого треба долучити копію фінансової звітності KIK та аудиторський висновок. Якщо KIK здійснювала господарські операції з пов'язаними нерезидентами або з нерезидентами із переліку низькоподаткових юрисдикцій і нерезидентами із переліку організаційно-правових форм, такі операції можуть стати об'єктом ТЦУ-контролю. Тож, якщо загальний обсяг операцій KIK з таким нерезидентом перевищує 10 млн грн за календарний рік, податківці можуть затребувати документацію з ТЦУ за такими операціями. Дана документація має бути подана до податкового органу протягом 60 днів. У разі її неподання податковий орган має право збільшити розмір прибутку KIK для оподаткування на 30% вартості доходів або витрат, щодо яких не подано документацію.

Якщо контрольована іноземна компанія звільнена від обов'язкового складання фінансової звітності, згідно з законодавством держави, де вона зареєстрована, то фізична особа-контролер має (яким чином, не дуже зрозуміло) забезпечити складання такої звітності та надати її податковому органу у встановлені строки.

Також особа, що контролює KIK, зобов'язана повідомляти податковий орган про:

- кожне придбання частки в іноземній юридичній особі або початок здійснення податкового контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до визнання

такої фізичної особи контролюючою особою;

- 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.

Штрафні санкції

Інформація про діяльність KIK є дуже важливою для держави. Про це свідчать гігантські суми штрафів, які згідно з законопроектом накладаються на контролюючу особу за порушення, пов'язані з поданням звітності, ТЦУ-документації та різних повідомлень (див. таблицю).

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

Запропоноване законопроектом "штрафоутворення" в разі збільшує суми штрафів за аналогічні порушення порівняно зі значними штрафами, що застосовуються в системі трансфертного ціноутворення. У більшості випадків їхній розмір буде вимірюватися не сотнями тисяч, а мільйонами гривень.

Як база для розрахунку штрафів використовуються показники мінімальної зарплати (МЗП) та прожиткового мінімуму (ПМ). Розміри цих показників щорічно коригуються у бік підвищення. Водночас автоматично збільшуючи суми вищенаведених штрафів.

Важливо розуміти також, що у цьому разі штрафи накладаються на фізичну особу, яка відповідає за податковими зобов'язаннями всім своїм майном. І спадкоємці успадковують, крім прав спадкодавця, також його обов'язки та податкові борги у разі смерті спадкодавця. Тому підприємцю треба добре подумати, чи є сенс за таких умов починати або продовжувати бізнес.

Строки впровадження KIK-новацій

Законопроект передбачає впровадження KIK-правил з 1 січня 2020 року. На думку автора, це малоймовірно. Адже у законопроекті є ще багато недоліків, про які, з огляду на обмежений обсяг публікації, мова не йшла. Тож доки є час, треба ретельно вивчити законопроект і внести до нього необхідні коригування.