

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

Факультет міжнародної економіки і менеджменту

Кафедра міжнародного обліку і аудиту

**Галузь знань
Спеціальність
Спеціалізація (за наявності)**

**05 Соціальні та поведінкові науки
051 Економіка
Міжнародна економіка**

Форма навчання: заочна

**КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА
ВИЗНАННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ
ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ**

здобувачки Шанаах Дани Нізарівни

Науковий керівник: к.е.н., професор Козак Вадим Григорович

**Робота допущена до захисту
перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувачка кафедри: д.е.н., професор Галенко О. М.

Київ 2023

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

Факультет міжнародної економіки і менеджменту

Кафедра міжнародного обліку і аудиту

Галузь знань

Спеціальність

Спеціалізація (за наявності)

05 Соціальні та поведінкові науки

051 Економіка

Міжнародна економіка

ПОГОДЖЕНО

Керівник проектної групи (гарант)
освітньо-професійної програми

(підпис) (ініціали, прізвище)

20__ р.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

(підпис) (ініціали, прізвище)

20__

р.

**ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ
здобувачу вищої освіти Шанаах Дані Нізарівні**

заочної форми навчання

на підготовку кваліфікаційної бакалаврської роботи

на тему «Визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній»

Тему затверджено наказом ректора Університету від "_____" _____
20__ р. № _____

Кваліфікаційна бакалаврська робота виконується на матеріалах

План кваліфікаційної бакалаврської роботи

Розділ 1 | Контрольовані іноземні компанії: сутність і види

(назва розділу)

**Розділ 2 | Оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні
та шляхи його удосконалення**

(назва розділу)	
Розділ 3	
(назва розділу)	
Об'єкт дослідження:	Законодавство з визнання та оподаткування контролюваних іноземних компаній
Предмет дослідження:	Процеси та особливості визнання та оподаткування контролюваних іноземних компаній в Україні та світі
Мета кваліфікаційної бакалаврської роботи:	Дослідження процесів визнання та оподаткування контролюваних іноземних компаній в Україні та світі

Конкретні завдання, які здобувач повинен виконати для досягнення поставленої мети:

У розділі 1	
визначити сутність та види контролюваних іноземних компаній	
охарактеризувати процес визнання контролюваних іноземних компаній	
проаналізувати особливості оподаткування контролюваних іноземних компаній в Україні	
У розділі 2	
дослідити та проаналізувати світовий досвід визнання та оподаткування контролюваних іноземних компаній	
визначити шляхи вдосконалення системи оподаткування контролюваних іноземних компаній в Україні	
У розділі 3	

**Завдання підготував
науковий керівник**

(підпис)

(ініціали, прізвище)

«_____» _____ 20__ р.

**Завдання одержав
здобувач**

(підпис)

(ініціали, прізвище)

«_____» _____ 20__ р

РЕФЕРАТ

Робота містить _ сторінок, _ таблиць, _ рисунків, список використаних джерел містить _ найменування.

Тема дипломної роботи: «Визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні».

Об'єктом дипломної роботи є законодавство з визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Предметом роботи є процеси та особливості визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та світі.

Метою дипломної роботи є дослідження процесів визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та світі

У відповідності до поставленої мети передбачається вирішення *наступних завдань*:

- визначити сутність та види контрольованих іноземних компаній;
- охарактеризувати процес визнання контрольованих іноземних компаній;
- проаналізувати особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні;
- дослідити та проаналізувати світовий досвід визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній;
- визначити шляхи вдосконалення системи оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні.

Інформаційну базу виконаної дипломної роботи становили: вітчизняні та зарубіжні законодавчі акти щодо визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній; дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених щодо особливостей процесів визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній; матеріали, оприлюднені у монографіях, наукових та аналітичних статтях, періодичних виданнях, мережі Інтернет.

Практичне значення дипломної роботи полягає оцінці відповідності стану оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні світовій практиці та стандартам, а також у розробці заходів та рекомендацій щодо вдосконалення оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні.

Дипломна робота складається із вступу, двох розділів, висновків, списку використаної літератури.

Рік написання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту дипломної роботи – 2023.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1.	10
КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ: СУТНІСТЬ І ВИДИ	10
1.1. Контрольовані іноземні компанії: сутність і види	10
1.2. Визнання контрольованих іноземних компаній	17
1.3. Звітність контрольованих іноземних компаній	23
РОЗДІЛ 2. ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....	31
2.1. Світовий досвід оподаткування контрольованих іноземних компаній..	31
2.2. Перевірка діяльності контрольованих іноземних компаній	39
2.3. Особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та шляхи його удосконалення	44
ВИСНОВКИ	52
Список використаних джерел.....	54
ДОДАТКИ	57

ВСТУП

Контрольовані іноземні компанії – це досить нове поняття в українській правовій та податковій системі, лише у 2020 році було прийнято зміни до Податкового кодексу України, які ввели дане поняття. Запровадження поняття контрольованих іноземних компаній в Україні зумовлено приєднанням нашої держави до плану Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) щодо протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування – Base Erosion and Profit Shifting (план BEPS).

Актуальність даної теми складається з двох аспектів. По-перше, запровадження визнання та практики оподаткування контрольованих іноземних компаній дозволить наблизити податкове законодавство до європейських стандартів та згодом повністю гармонізувати законодавство, що є однією з передумов подальшої інтеграції України та ЄС та співробітництва між Україною та країнами ЄС в економічній сфері. По-друге, впровадження визнання та практики оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні дозволить збільшити обсяг податкових надходжень, зменшити можливості щодо ухилення від податків або податкової оптимізації для українських та зарубіжних компаній, які працюють в Україні.

Дослідженням окремих питань правової регламентації основних елементів правил контрольованих іноземних компаній здійснили такі українські вчені, як: Васильєв М., Назарова Г. [2]; Гриненко Ю., Гриненко І. [3]; Калач Г., Корінь І. [5]; Олейнікова Л., Долженко І. [10]; Стеблянко А., Верещака Я. [17]; Кобильнік Д., Однорог Д. [6]; Сакун О. [5]; Бахмач А. [1] та інші. Крім вітчизняних вчених, дослідженням контрольованих іноземних компаній займалися іноземні вчені та дослідники: Дунаєс С., Банн Д., Колієр Р., Каррі С., Роппонен О., Сімплер М., Тодтенхаупт М. та інші.

Метою даної роботи є дослідження процесів визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та світі. У відповідності до поставленої мети передбачається вирішення наступних завдань:

- визначити сутність та види контрольованих іноземних компаній;
- охарактеризувати процес визнання контрольованих іноземних компаній;
- проаналізувати особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні;
- дослідити та проаналізувати світовий досвід визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній;
- визначити шляхи вдосконалення системи оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні.

Об'єктом дипломної роботи є законодавство з визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Предметом роботи є процеси та особливості визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та світі.

Для досягнення поставленої мети було використано такі методи: методи аналізу та синтезу, метод порівняння, метод логічного узагальнення, методи абстрагування, прогнозування, екстраполяції, методи дедукції, індукції та системного підходу, таблично-графічний метод – для наочного представлення теоретичних і практичних положень даної роботи.

Інформаційну базу даної роботи становили: вітчизняні та зарубіжні законодавчі акти щодо визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній; дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених щодо особливостей процесів визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній; матеріали, оприлюднені у монографіях, наукових та аналітичних статтях, періодичних виданнях, мережі Інтернет.

РОЗДІЛ 1.

КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ: СУТНІСТЬ І ВИДИ

1.1. Контрольовані іноземні компанії: сутність і види

Поняття контрольованої іноземної компанії – це досить нове явище як в українській правовій системі, так і у міжнародному законодавстві. Вперше поняття контрольованої іноземної компанії було введено в обіг у США у 1962 році. Після цього дане поняття почали вводити інші розвинені країни, а згодом і всі інші.

Законодавство про контрольовані іноземні компанії в більшості держав має єдину структуру і містить положення, що регламентують поняття:

- а) контрольованої іноземної компанії;
- б) контролюючої особи, в тому числі поняття рівня «контролю», необхідного для визнання особи контролюючою;
- в) порядок визначення прибутку контрольованої іноземної компанії контролюючій особі.

Контрольованою іноземною компанією визнається компанія, яка має відповідати одночасно декільком умовам. По-перше, компанія має бути створена в іноземній юрисдикції по відношенню до країни, резидентом якої є особа, яка контролює компанію. По-друге, дана іноземна компанія має контролюватись резидентом країни, яка запроваджує законодавче регулювання контрольованих іноземних компаній, при цьому контроль визначається за володінням часткою у власності компанії, яка дає можливість контролювати діяльність, розмір прибутку та давати можливість його отримання. По-третє, бажано, щоб контрольована іноземна компанія мала нижчий рівень оподаткування прибутку, ніж оподаткування в країні, резидентом якої є контролер.

В українському законодавстві контрольованою іноземною компанією 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 [13].

При цьому контролюючою особою є фізична особа або юридична особа – резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії.

В українському законодавстві контрольованими іноземними компаніями можуть бути будь-які юридичні особи, зареєстровані в іноземній юрисдикції, які контролює резидент України. Тобто Україна не робить виключень та всі можливі типи юридично-організаційних форм іноземних підприємств потенційно відносить до контрольованих іноземних компаній.

Наведемо визначення контрольованої іноземної компанії. Контрольована іноземна компанія – це іноземна компанія (включаючи трасти, фонди, партнерства та інше) визнається контрольованою іноземною компанією, якщо фізична або юридична особа-резидент України:

- володіє в ній часткою більше ніж 50%; або
- володіє в ній часткою більше ніж 10% (25% - для 2022 та 2023 років), за умови, що декілька фізичних та/або юридичних осіб – резидентів України сукупно володіють 50% і більше такої іноземної юридичної особи; або
- самостійно або разом з пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над такою іноземною юридичною особою [11].

Як часто буває на практиці, контрольовані іноземні компанії спочатку з'явилися у бізнес-практиці, і лише згодом, коли дана практика стала поширеною, цей термін був визначений законодавчо, а з явищем використання контрольованих іноземних компаній для податкової оптимізації та ухилення від податків стали боротись.

Можна сказати, що використання контрольованих іноземних компаній для ухилення від податків, зменшення податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб – це фінансова технологія, хоча і не зовсім законна. Точніше вона була легальною доти, доки не існувало законодавства, яке визначає контрольовані іноземні компанії та не впроваджує спеціальні режими оподаткування таких

компаній. Після появи відповідного законодавства, застосування даної фінансової технології стало нелегальним і карається законом.

Як і більшість інших фінансових технологій, використання контрольованих іноземних компаній для зменшення податкового навантаження з'явилося у США, як у країні, яка має найбільш розвинений фінансовий ринок у світі. Передумовою застосування контрольованих іноземних компаній для оптимізації податків стала економічна, в тому числі фінансова глобалізація, яка розвивалась швидкими темпами після Другої світової війни. Одним з елементів фінансової глобалізації стала провідна роль долара США у світовій валютній системі, створення цілої низки міжнародних фінансових організацій, які реалізували та закріплювали панівне становище долару США у світовій міжнародній торгівлі та у фінансових відносинах між країнами. При цьому світова фінансова система спиралась на банківські системи розвинених країн та на фондові ринки США та Великобританії.

Саме у цей час великі підприємства у розвинених країнах почали перетворюватись на транснаціональні компанії (ТНК). Глобалізація економічної діяльності у світі призвела до можливості вести бізнес одночасно в декількох країнах, а іноді в багатьох країнах одночасно. Отже, з'явилась потреба у відкритті резидентами однієї країни підприємств, які б їм належали у інших країнах з метою ведення бізнесу. Лібералізація економічних правил на національному та міжнародному рівні в кінці 1940-х – 1960-х роках призвела до полегшення процесу відкриття іноземними резидентами підприємств, філій та представництв в інших країнах.

Всі вищенаведені фактори призвели до того, що через різницю у ставках оподаткування в різних країнах стало можливим володіння зарубіжними підприємствами, прибутки яких оподатковуються за законами іншої країни. В разі, якщо ставки оподаткування в зарубіжній країні нижчі, це дозволяє власнику такої компанії економити на сплаті податків.

Для того, щоб зрозуміти сутність визнання та потребу оподаткування контрольованих іноземних компаній, потрібно розуміти механізми, за допомогою

яких компанії або фізичні особи можуть ухилятися від сплати податків за допомогою контрольованих іноземних компаній. Розглянемо найпростішу схему використання контрольованих іноземних компаній (рис. 1.1).

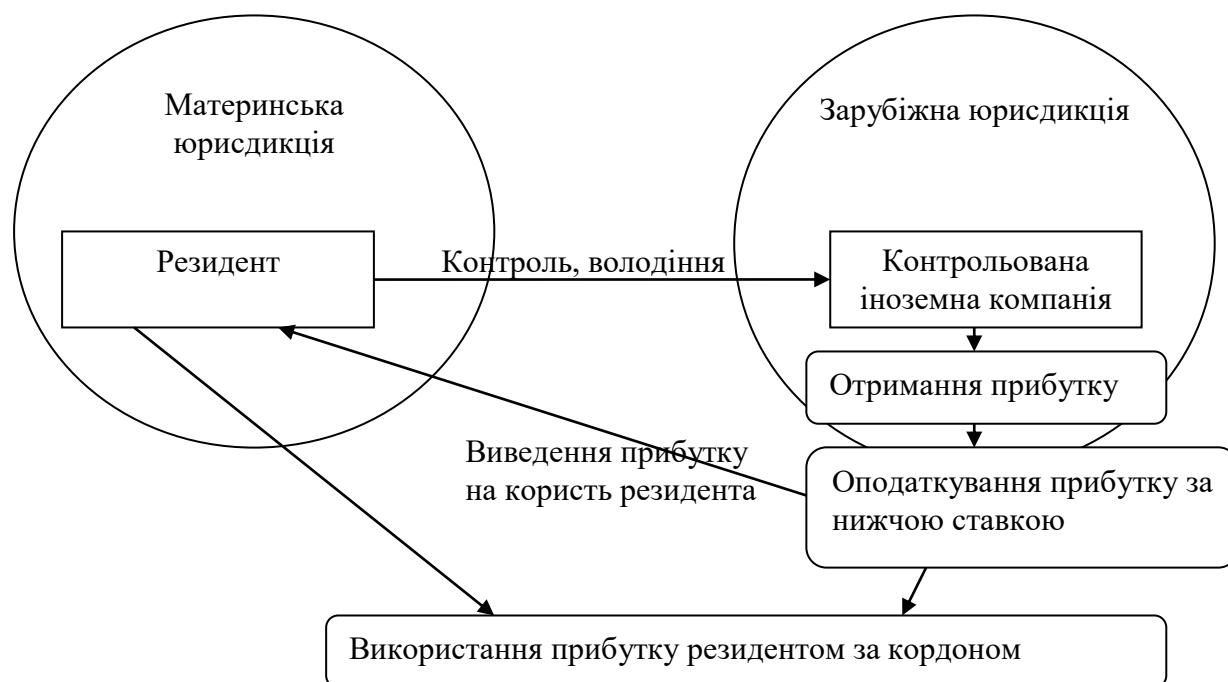


Рис. 1.1 – Проста схема використання контрольованих іноземних компаній для зменшення оподаткування

Джерело: складено автором на основі [16]

З рисунку 1.1 ми бачимо, існує материнська юрисдикція певного економічного суб'єкта, який є податковим резидентом цієї юрисдикції. При цьому у материнській юрисдикції досить високі ставки оподаткування. При цьому існує зарубіжна юрисдикція, у якій резидент створює компанію, яка йому належить або є контрольованою ним. У зарубіжній юрисдикції ставка оподаткування, як правило, значно менша, ніж у материнській юрисдикції. Коли схема використання контрольованих іноземних компаній тільки з'явилась, використовували іноземні юрисдикції з пониженим рівнем оподаткування, але, як правило, не класичні офшорні юрисдикції. Зарубіжна компанія отримує прибуток від діяльності у зарубіжній юрисдикції, сплачує податки за місцевими законами, які є суттєво меншими, ніж у материнській юрисдикції. На останньому етапі чистий прибуток виводиться резидентом у материнську юрисдикцію, при цьому резидент сплачує з

отриманого доходу значно менші податки, ніж він сплатив би в материнській юрисдикції.

З появою законів про контрольовані іноземні компанії, просто виводити прибуток з такої компанії в материнську юрисдикцію стало важче, а у деяких випадках неможливо, оскільки в такому разі ці прибутки оподатковувались би материнською юрисдикцією як отримані від контрольованих іноземних компаній. Тому згодом стали застосовувати механізм, який не передбачає виведення прибутку із зарубіжної юрисдикції. При цьому резидент просто може використовувати прибуток, отриманий контрольованою іноземною компанією для придбання різних активів та оплати послуг в самій зарубіжній юрисдикції або в інших країнах. Наприклад, резидент може поїхати на відпочинок, а його вартість оплатити з рахунків власної зарубіжної компанії, придбати акції або облігації, оплативши покупку коштами з рахунків контрольованої компанії.

Але резидентами на рисунку 1.1 може бути не тільки фізична, але й юридична особа, наприклад, ТНК. Для ТНК відкриття зарубіжних філій, представництв, дочірніх компаній є звичайною справою, тому одними з найперших почали використовувати дану схему для зменшення рівня оподаткування саме вони. До того ж досить складно відділити, коли створена зарубіжна контрольована компанія використовується з метою зниження оподаткування, а коли з метою ведення звичайного бізнесу.

Особливістю використання контрольованих іноземних компаній для зменшення оподаткування є те, що доходи контрольована компанія має отримувати в зарубіжній юрисдикції з низьким рівнем оподаткування, а не у материнській або іншій юрисдикції з високим рівнем оподаткування. Але при цьому часто зарубіжні юрисдикції не дають можливості вести контрольованим компаніям прибутковий бізнес. Тому з метою забезпечення прибутку контрольованій компанії, її власник надає такій компанії активи, переважно фінансові або нематеріальні, які генерують пасивні доходи.

Наприклад, фізична особа у країні А володіє цінними паперами, які приносять їй дохід у 1000 доларів на рік та оподатковуються за ставкою 30%.

Отже, фізична особа з країни А отримає чистий прибуток в сумі 700 доларів (1000-300). Якщо ж фізична особа з країни А створить контрольовану компанію у країні Б та передасть їй свої цінні папери, то тепер доходи в 1000 доларів буде отримувати зарубіжна компанія, яка належить даній фізичній особі. Але у країні Б ставка податку на прибуток лише 10%, тому контрольована компанія сплатить лише 100 доларів податку, а чистий прибуток від операції складе 900 доларів, тобто на 200 доларів більше, ніж фізична особа могла б отримати у власній країні.

Крім використання контрольованих іноземних компаній за відносно простою схемою, показаною на рисунку 1.1, використовується також схема із використанням офшорних компаній для зменшення податкового навантаження (рис. 1.2).

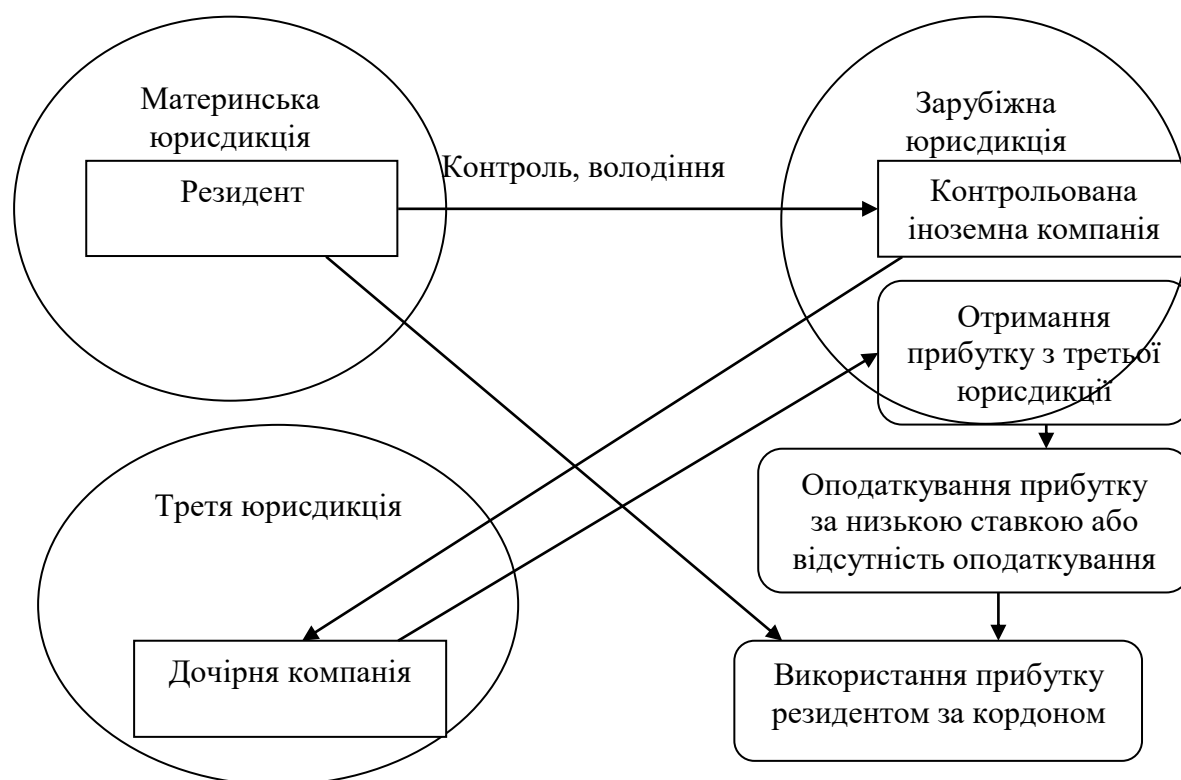


Рис. 1.2. Застосування контрольованих іноземних компаній у офшорних юрисдикціях

Джерело: складено автором на основі [9]

З рисунку 1.2 видно, що контрольована іноземна компанія отримує прибутки не прямо у зарубіжній юрисдикції, а шляхом створення власної дочірньої компанії в третій країні. Як правило, дана схема використовується для створення контрольованих іноземних компаній в офшорних юрисдикціях, де

оподаткування прибутків, отриманих не у даній юрисдикції оподатковується за нульовою або близькою до нульової ставки.

Юридичні особи теж часто переводять у контрольовані компанії в юрисдикції з низькими ставками податків частину своїх активів, які генерують грошові потоки, наприклад, ТНК можуть реєструвати торгові марки, патенти та ноу-хау у своїх дочірніх компаніях в таких юрисдикціях, сплачуючи менше податків та отримуючи більші прибутки.

Таким чином, наявність пасивних доходів у складі прибутку іноземної компанії, якою володіє резидент, є підставою для посиленої уваги до такої компанії як потенційної контрольованої іноземної компанії.

Офшорні юрисдикції – це невеликі країни, як правило сучасні колонії, залежні території або колишні колонії. Це означає, що для діяльності компаній ринок офшорних юрисдикцій не має високої цінності через маленький розмір. При цьому такі юрисдикції залучають іноземні підприємства шляхом надання суттєвих податкових пільг, якщо ці компанії працюють за кордоном. При цьому прибутки, які отримує контрольована компанія в офшорній юрисдикції практично не оподатковується податком на прибуток тобто весь прибуток залишається у розпорядженні контролера (особи, що володіє контрольованою компанією).

Розглянемо види контрольованих іноземних компаній. Всі контрольовані компанії можна поділити за юридично-організаційною формою їх існування. В перших законах з цієї теми до контрольованих іноземних компаній відносили лише компанії, створені у вигляді акціонерного товариства (корпорації). Але для ухилення від податків стали використовувати інші типи компаній. Тому на даний час серед контрольованих іноземних компаній можна виділити наступні види.

1) Корпорації (акціонерні товариства). Історично це перший тип контрольованих іноземних компаній, який використовувався для зменшення оподаткування. Мають відносно прозору структуру власності, у якій можна чітко розрахувати частки різних власників.

2) Товариства з обмеженою відповідальністю. Менш популярні, ніж акціонерні товариства, але мають перевагу не публічності, тобто частки у

власності компанії не обертаються на вільному ринку, тому відсутні ризики розмивання структури власності.

3) Партнерства. Це компанії, які знаходяться у спільному володінні декількох партнерів, при цьому смерть або вихід з партнерства одного з партнерів може припинити діяльність такого підприємства. В цілому є менш гнучким, ніж товариство з обмеженою відповідальністю, але і менш підозріле в якості контрольованої іноземної компанії.

4) Приватні підприємства. Це підприємства, які належать лише одному власнику, фізичній особі. Застосовується для відкриття контрольованих компаній фізичними особами.

5) Дочірні підприємства. Це підприємства, які належать іншій корпорації, використовуються виключно ТНК та іншими компаніями з метою оптимізації оподаткування.

6) Постійні представництва. Це представництва компанії в іншій країні, використовуються лише юридичними особами.

7) Фонди. Це можуть бути організації з управління активами, які можуть створюватись та використовуватись як фізичними, так і юридичними особами.

8) Трасти. Це компанії з довірчого управління активами фізичних або юридичних осіб. Такі компанії найбільше підходять для отримання пасивних доходів від власності.

1.2. Визнання контрольованих іноземних компаній

Значимим фактором при визнанні компанії контрольованою іноземною компанією є юридично-правова форма такої компанії. Так, на початку впровадження законодавства про контрольовані іноземні компанії, такою компанією могла вважатись лише корпоративна компанія, зареєстрована в іноземній юрисдикції, це означає, що контрольованою іноземною компанією могла бути визнана лише компанія, яка створена у вигляді акціонерного товариства. Це призводило до певних труднощів та створювало можливості для

обходу законодавства та зниження сплачуваних податків. Для цього резиденти країни відкривали контрольовані компанії у іноземних юрисдикціях у вигляді товариств з обмеженою відповідальністю, партнерств, приватних підприємств, постійних представництв або філій компанії-резидента за кордоном тощо. Тому у законодавстві окремих країн стали визнавати контрольованими іноземними компаніями не тільки компанії у формі акціонерних товариств, але й у інших формах. При цьому у різних країнах набір юридично-правової форми компаній, які можуть бути визнані контрольованими іноземними компаніями, може суттєво відрізнятись.

Важливим аспектом, притаманним контрольованим іноземним компаніям, є наявність особи контролера та визначення поняття та рівня контролю, при якому дану особу можна вважати контролером контрольованої іноземної компанії.

Зупинимось докладніше на тому, хто може бути визнаний контролером. Контролер – це фізична або юридична особа-резидент, яка має вирішальний контроль на діяльність контрольованої іноземної компанії. Це означає, що контролером може виступати не тільки фізична особа, але й підприємство, яке володіє зарубіжними компаніями чи має змогу контролювати їх діяльність.

Важливим питанням при визначенні контрольованої іноземної компанії є питання рівня контролю, який надає право вважати резидента контролером контрольованої іноземної компанії. Важливість даного питання полягає у тому, що без наявності особи контролера, зарубіжна компанія не може бути визнаною контрольованою іноземною компанією, а без визначення критеріїв контролю резидента неможливо визнати контролером.

Так, в українському законодавстві контролером може бути визнана фізична або юридична особа, яка контролює не менше 50% частки корпоративних прав іноземної компанії або якщо вона контролює не менше 10% частки корпоративних прав іноземної компанії за умови, що всього резиденти країни володіють часткою у корпоративних правах іноземної компанії, яка становить не менше 50% [11].

З першим випадком все зрозуміло, тобто якщо фізична чи юридична особа, яка є резидентом України, контролює 50% або більше корпоративних прав зарубіжної компанії, то така особа і є контролером контрольованої іноземної компанії. У другому випадку контролерів може бути декілька. Наприклад, якщо декілька українських резидентів володіють частками у іноземній компанії, які в сумі перевищують 50%, то не всі з цих осіб будуть визнані контролерами, а лише ті, які мають більше 10% корпоративних прав. Таким чином, у контрольованій іноземній компанії згідно українського законодавства може бути не більше 10 контролерів, за умови, що кожен контролер володіє рівно 10% корпоративних прав іноземної компанії [11].

Хоча в українському законодавстві рівень контролю визначається за формальними показниками контролю, тобто за часткою у власності та у правах на прибуток, якою володіє резидент у зарубіжній компанії, але часто існує неформальний контроль резидента над іноземною компанією, який не виражається у формальному контролі. Але застосовувати формальний підхід до визначення ступеню контролю значно легше, дешевше та швидше, оскільки цей рівень контролю можна визначити із засновницьких документів компанії, з реєстрів володіння корпоративними правами тощо.

У зарубіжній практиці все частіше почали використовувати підходи, згідно з якими контроль визначається не стільки формально, скільки з фактичного рівня контролю резидента на дії компанії. Неформальний фактичний контроль над діяльністю іноземної компанії може визначатись через укладені договори між зарубіжною компанією та резидентом на здійснення резидентом управлінських функцій щодо управління такою компанією, або якщо резидент має інші важелі впливу на компанію. Також часто зустрічається ситуація, коли формально зарубіжна компанія оформлюється на підставну фізичну особу, але реальний контроль, в тому числі контроль над грошовими потоками компанії, здійснює резидент, який виступає в ролі фактичного контролера, хоча за документами та формально він таким не є. Проблемою виявлення такого прихованого контролю над контрольованою іноземною компанією є велика трудомісткість виявлення

такого контролю та значні витрати часу. Доцільно займатись виявленням такого типу прихованого контролю лише у випадках, коли суми ухилення від податків досить великі або якщо у правоохоронні чи податкові органи потрапляє інформація з середини організації, що полегшує процес виявлення взаємозв'язків контрольованих компаній та контролерів. В основному дані методи виявлення контролю застосовують розвинені країни з високим рівнем оподаткування для запобігання ухиленню від податків великими компаніями або багатими людьми.

В українському законодавстві враховано, що іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією у разі, якщо резидент України володіє в ній часткою більше, ніж 50% або володіє часткою більше, ніж 10% за умови, що в цілому резиденти України володіють у ній часткою більше за 50% або здійснюють фактичний контроль. При цьому для визнання компанії контрольованою іноземною компанією, використовуються такий неочевидний критерій, як здійснення фактичного контролю над іноземною компанією з боку українських фізичних чи юридичних осіб. Наведемо невиключний перелік підстав, наявність хоча б однієї з яких буде достатньо для встановлення фактичного контролю над юридичною особою:

- надання зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;
- ведення перемовин та узгодження суттєвих умов щодо укладання правочинів без подальшого додаткового затвердження;
- наявність довіреності терміном більш ніж один рік на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи;
- здійснення операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати банківські операції;
- зазначення особи в якості засновника юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою.

К бачимо, довести фактичний контроль над іноземною компанією з боку українського резидента досить складно, оскільки для цього потрібно мати доступ до внутрішньої документації як вітчизняного підприємства або фізичної особи, так і відповідної іноземної компанії.

Для визнання іноземної компанії контрольованою іноземною компанією необхідно отримати інформацію, яка б підтверджувала відповідні факти, була достовірною та мала офіційний характер. Це означає, що джерела інформації для визнання контрольованих іноземних компаній потрібно обирати таким чином, щоб вони були надійними, офіційними та підтверджувались відповідними документами. Звідки ж буде Державна податкова служба України отримувати таку інформацію? Проаналізуємо основні джерела інформації, яка буде використовуватись для визнання іноземної компанії контрольованою іноземною компанією та для обліку її в якості такої в податкових органах України (рис. 1.3).

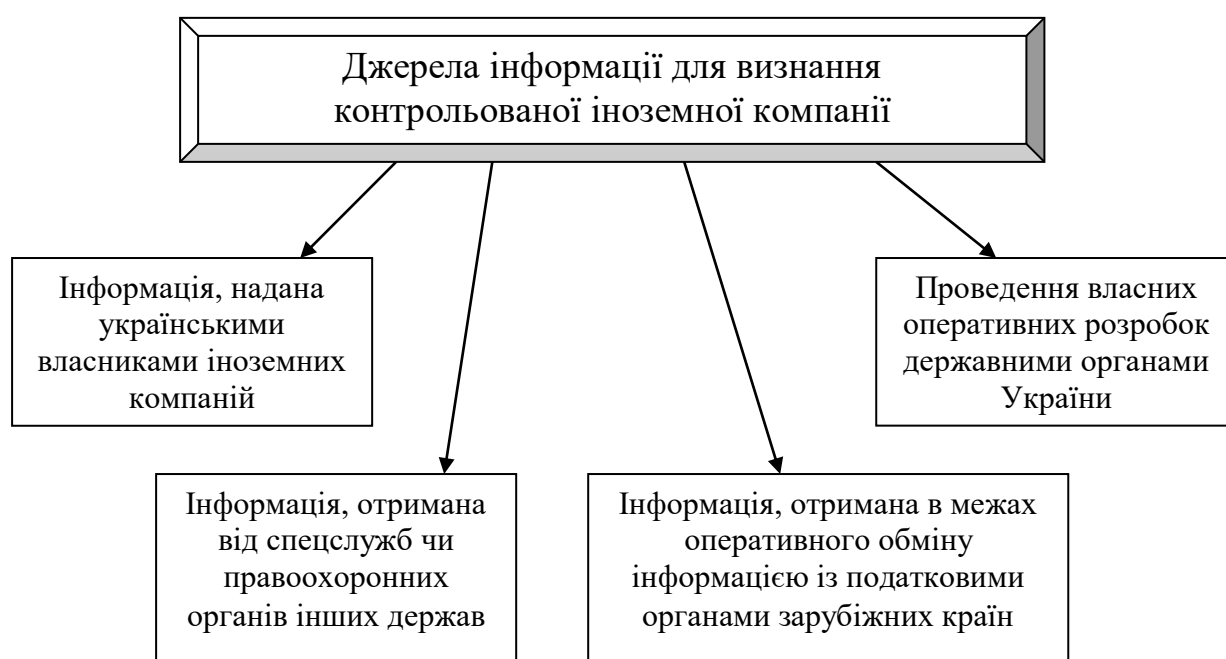


Рис. 1.3. Основні джерела інформації для визнання іноземної компанії контрольованою іноземною компанією

Джерело: складено автором на основі [10]

У деяких випадках самі власники контрольованих іноземних компаній будуть надавати інформацію про те, які компанії та у яких країнах вони контролюють. Це пояснюється тим, що у випадку незначних обсягів отриманих такими компаніями прибутків, прибутки цих компаній не будуть оподатковані в Україні, а отже, інформування податкових органів буде носити формальний характер, при цьому укриття такої інформації може негативно вплинути на резидента України у разі викриття приховування такої інформації. При цьому інформація має підтверджуватись документально, тобто виписками з реєстрів

власників акцій підприємства, засновницькими документами, які підтверджують власність резидента на іноземну компанію тощо.

Проведення власних оперативних розробок державними органами України може відбуватись у справах про ухилення від податків або інших справах. У процесі проведення оперативних розробок відбувається перевірка існуючих документів та можуть надаватись запити іншим державам щодо розкриття певної інформації про компанії, зареєстровані на їх території та список їх власників (акціонерів). Оперативні розробки потребують значних ресурсів, передусім робочого часу спеціалістів, експертів, тому дане джерело не може бути основним джерелом інформації про контрольовані іноземні компанії.

Обмін оперативною інформацією з державними органами інших держав передбачає, що інші держави будуть розкривати інформацію про склад власників та наявність серед власників компаній, зареєстрованих в цих державах громадян, податкових резидентів України, в тому числі підприємств, зареєстрованих в Україні. Для цілей оподаткування потрібно знати не тільки структуру власності підприємств, але й їх фінансові результати, тобто чистий прибуток, який дані підприємства отримали та обсяг податків, який сплатили у певній країні. Обмін інформацією передбачає, що українські державні органи будуть отримувати інформації від зарубіжних колег в обмін на надання інформації українською стороною зарубіжним колегам. Дане джерело є досить перспективним, оскільки дозволяє на регулярній основі отримувати інформацію про потенційні контрольовані іноземні компанії. Дане джерело інформації залежить від підписаних Україною міждержавних угод та від стану відносин з відповідними зарубіжними країнами, адже можливість отримувати інформацію з даного джерела повністю залежить від доброї волі іншої держави.

Інформація отримана від спецслужб або державних органів інших держав може бути отримана в рамках справ, які розробляються цими зарубіжними правоохоронними органами чи спецслужбами. Дане джерело інформації є непостійним, оскільки повністю залежить від доброї волі інших держав та від їх інтересів. Інтересом зарубіжних держав у справах передання інформації про

можливі контрольовані іноземні компанії з українськими власниками, може бути здійснення політичного впливу на окремі політичні сили або на українські компанії. Це пояснюється тим, що часто контрольовані іноземні компанії використовують фізичні особи, бізнесмени, політики, олігархи, з метою ухилення від податків в Україні. Передача інформації про наявність контрольованих іноземних компаній у власності окремих таких осіб зарубіжними спецслужбами може переслідувати цілі впливу на таких політиків або бізнесменів з метою усунення їх з політичного життя або впливу для прийняття ними певних політичних рішень.

Також не слід забувати, що контрольовані іноземні компанії можуть мати українські компанії, які таким чином зменшують податкове навантаження та отримують конкурентні переваги, в тому числі перед зарубіжними компаніями. Таким чином, передача інформації про контрольовані іноземні компанії зарубіжними спецслужбами може бути викликана необхідністю послаблення конкурентів іноземних компаній.

Визнання контрольованої іноземної компанії в українському законодавстві передбачає необхідність врахування можливості, коли іноземна компанія контролюється не прямо, а опосередковано, тобто існує фактичний контроль без формального права власності на компанію у необхідному обсязі. Теоретично, це дозволяє виявити такі контрольовані іноземні компанії, які оформлені на підставних осіб, а реально управляються резидентами України.

Недоліком процесу визнання контрольованої іноземної компанії за українським законодавством є відсутність підвищеної уваги до іноземних компаній, які мають високу частку пасивних доходів у структурі доходів компанії, особливо якщо такі доходи пов'язані з Україною. Це може призвести до штучної «сліпоти» українських податкових органів по відношенню до частини потенційних контрольованих іноземних компаній.

1.3. Звітність контрольованих іноземних компаній

Звітність контрольованих іноземних компаній необхідна передусім контролюючим органам країни, у якій розташований контролер, тобто фізична або юридична особа, яка здійснює контроль над контрольованою іноземною компанією. За звітністю контрольованої іноземної компанії можна зробити висновок про використання такої компанії для оптимізації оподаткування або агресивного податкового планування, як це називається у деяких міжнародних документах.

Функції звітності контрольованих іноземних компаній полягають у наступному:

- 1) Підтвердження факту того, що дана іноземна компанія є контрольованою іноземною компанією.
- 2) Встановлення контролюючих осіб з-поміж резидентів країни, де розташовані відповідні контролюючі державні органи.
- 3) Виявлення фактів, що підтверджують використання даної контрольованої іноземної компанії для схем ухилення або оптимізації оподаткування компанії-контролера.
- 4) Обчислення об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств або податку з доходів фізичних осіб, який потрібно донарахувати контролюючій особі контрольованої іноземної компанії.

Наведені функції дозволяють податковим органам країни, резидентом якої є контролер контрольованої іноземної компанії регулювати підозрілі операції контрольованих іноземних компаній, попереджувати випадки агресивного податкового планування та збільшувати доходи державного бюджету за рахунок податків на прибуток з контрольованих іноземних компаній.

При цьому далеко не вся фінансова звітність контрольованих іноземних компаній необхідна для виконання наведених функцій та досягнення цілей контрольних та податкових органів. Наведемо ті елементи фінансової звітності контрольованих іноземних компаній, які найбільш корисні та можуть надати інформацію податковим державним органам з метою недопущення та попередження ухилення від сплати податків та нарахування додаткових

податкових платежів до державного бюджету за рахунок контрольованих іноземних компаній (рис. 1.4).

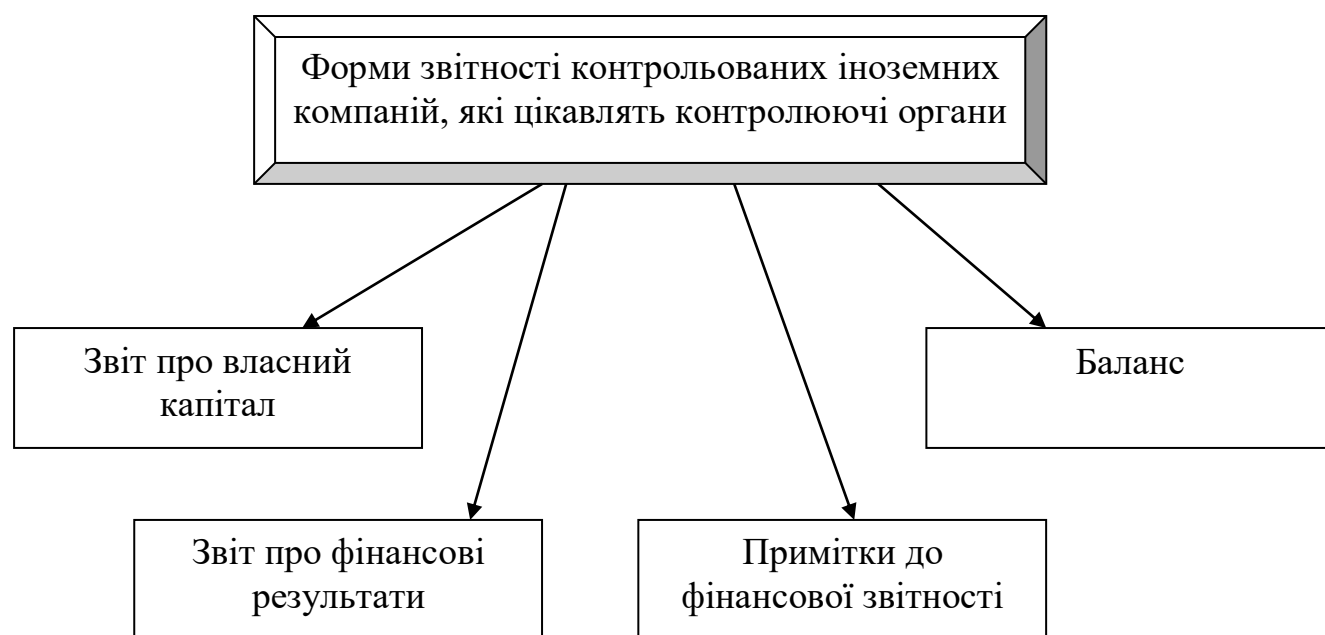


Рис. 1.4 – Звітність контрольованих іноземних компаній, яка необхідна податковим органам країни контролюючої особи

Джерело: складено автором на основі [15]

Кожен з елементів звітності контрольованої іноземної компанії потрібен для виявлення різної інформації, яка може бути корисна податковим органам.

Так, звіт про власний капітал розкриває зміни, які відбулись у обсязі та структурі власного капіталу за звітний період, в тому числі внески засновників до власного капіталу або навпаки, виплати засновникам частини чистого прибутку в якості дивідендів, інші напрямки формування та змін у власному капіталі підприємства. На підставі даної інформації можна зробити висновки про політику власників контрольованої іноземної компанії у сфері дивідендів та управління власним капіталом, також можна оцінити темпи зміни власного капіталу компанії. Підозрілими є випадки, коли компанія дуже швидко нарощує власний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку або коли дивідендна політика нетипова для компаній даного розміру та сфери діяльності. Зі звіту про власний капітал не можна узнати акціонерів або власників статутного капіталу компанії.

Звіт про фінансові результати – це документ, який дозволяє оцінити джерела доходів контрольованої іноземної компанії, їх розмір та структуру, а

також витрати компанії та її фінансові результати – прибутки або збитки. Основну доходів звичайних компаній становлять доходи від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, а отже, у структурі доходів такі доходи мають складати переважну частину, принаймні 50-70%. Це свідчить про те, що підприємство займається переважно своєю основною діяльністю, а інші види діяльності є додатковими. Але при використанні контрольованої іноземної компанії з метою агресивного податкового планування, а простіше кажучи для зменшення розміру оподаткування, у структурі її доходів будуть переважати інші операційні, наприклад, доходи від оренди майна, інші доходи, які включають доходи від отримання роялті, інших платежів, фінансові доходи тощо. При цьому обсяг витрат буде суттєво меншим, ніж обсяг доходів, що призводитиме до формування аномально великого розміру прибутку порівняно з обсягами діяльності такої компанії. Це означатиме, що дана компанія контролює активи, які приносять їй доходи та практично не потребують витрат на їх отримання. Так, якщо підприємство контролює цінні папери, то воно буде отримувати дивіденди або відсотки за ними, при цьому практично не матиме витрат, теж саме стосується різних нематеріальних активів, за якими сплачуються роялті та інші платежі за використання інтелектуальної власності.

Отже, якщо контрольована іноземна компанія отримує завищений розмір прибутку порівняно з іншими підприємствами порівняних розмірів та галузі, то існує висока імовірність того, що воно використовується для ухилення від податків.

Одночасно з вивченням звіту про фінансові результати доцільно також вивчати і баланс підприємства. Так, саме вивчення балансу зможе допомогти зрозуміти, які саме активи приносять контрольованій іноземній компанії основні доходи, чи є дана діяльність основною діяльністю компанії. Також баланс дає змогу оцінити структуру активів та пасивів підприємства та виявити, яким чином вони відрізняються від підприємств тієї ж галузі. Так, наприклад, якщо на балансі підприємства знаходяться значні нематеріальні активи, які генерують роялті, фінансові активи що приносять дивіденди або відсотки, нерухомість, що здається

в оренду, то це може свідчити про те, що активи були переведені даному підприємству з метою ухилення від податків контролюючої компанії.

У деяких випадках вартість активів може занижуватись з метою приховування їх реальної вартості. Наприклад, якщо нематеріальні активи оцінюються за вартістю придбання, то вони могли бути придбані за ціною, яка значно менше реальної вартості таких активів. З метою виявлення таких відхилень, потрібно порівнювати вартість нематеріальних активів з обсягом роялті, які отримало підприємство. Так, якщо при вартості нематеріальних активів 1000 доларів, підприємство отримує роялті в сумі 500 доларів, це означає, що реальна вартість нематеріальних активів суттєво занижена, а метою є приховування активів та ухилення від сплати податків.

Примітки до фінансової звітності мають значення для визначення підтвердження того факту, що підприємство належить до певної групи підприємств, має материнські та дочірні структури. У примітках до фінансової звітності слід звертати увагу на розкриття інформації про пов'язані сторони, адже у них відображаються як підприємства та фізичні особи, які володіють суттєвими частками статутного капіталу контрольованої іноземної компанії, так і частки у статутному капіталі, якими володіє сама компанія. Адже для цілей ухилення від сплати податків можуть використовуватись складні схеми організації контрольованих іноземних компаній, коли одна компанія одночасно виступає і як контрольована іноземна компанія, і як контролер іншої контрольованої іноземної компанії, тобто створюється багатоступінчаста схема створення контрольованих іноземних компаній. Така схема суттєво ускладнює пошук сум неоподаткованого прибутку та податку на прибуток, що потрібно нарахувати до сплати. Адже якщо контролер-резидент має контрольовану іноземну компанію в країні 1, а дана контрольована іноземна компанія має власну контрольовану іноземну компанію в країні 2, і та сама компанія в країні 2 отримує прибуток, який не оподатковується або оподатковується за мінімальною ставкою податку, то формально контрольована іноземна компанія, що знаходиться в країні 2 має звітувати компанії, що знаходиться в країні 1, але якщо ставка податку в країні 2 вища, ніж

у країні 1, то формально немає підстав для того, щоб вважати, що контрольована іноземна компанія в країні 2 допомагає компанії у країні 1 ухилятися від податків. У цьому випадку потрібно знати кінцевого бенефіціара та контролера обох компаній, як у країні 1, так і у країні 2. Частково дану проблему і допомагає вирішити примітки до звітності, які розкривають всі пов'язані сторони контрольованої іноземної компанії.

Крім фінансової звітності, доцільно отримати від контрольованої іноземної компанії і деякі інші звіти, що не входять до складу фінансової звітності або не є обов'язковими. Це, наприклад, інформація про осіб, які володіють контрольними або блокуючи ми пакетами акцій підприємства, список осіб, які володіють більше 5% акцій компанії. На даній підставі можна чітко ідентифікувати власників контрольованої іноземної компанії та визначити статус такої компанії та виявити власне особи контролерів компанії. Головною проблемою такої звітності є те, що вона обов'язкова лише для публічних акціонерних компаній, які мають публікувати інформацію про власників акцій, оскільки дана інформація може вплинути на операції з акціями таких компаній на фондовому ринку. При цьому контрольована іноземна компанія може бути створена у формі приватного акціонерного товариства, товариства з обмеженою відповідальністю та навіть приватного підприємства. У такому випадку дізнатись інформацію про реальних власників буде значно важче.

У поданні звітності контрольованими іноземними компаніями існує фундаментальна проблема, яка полягає у тому, що контрольовані іноземної компанії знаходяться поза юрисдикцією контролюючих органів країни, резидентом якої є контролер такої компанії. Це означає, що для отримання доступу до звітності контрольованих іноземних компаній, якщо тільки вони не є публічними акціонерними товариствами, потрібно співпрацювати з іноземними державними податковими органами. Як правило, така співпраця передбачає підписання міжнародних угод. На сьогодні у світі розвиток міжнародного обміну податковою інформацією здійснюється двома напрямками:

– відповідно до американського закону «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) [21];

– в межах Єдиного стандарту звітності (Common Reporting Standard, CRS).

Співробітництво України в рамках FATCA почалося в 2017 р., коли було підписано Угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA). Цю Угоду було ратифіковано Законом України від 29.10.2019 р. № 229-IX [14].

Фактично співробітництво України з США в рамках FATCA має дещо однобічний характер, оскільки інформацію передає в основному Україна про діяльність таких фінансових агентів, які є пов'язаними з компаніями у США, мають там фінансові рахунки, або існує підозра, що такі компанії є контрольованими іноземними компаніями по відношенню до податкових резидентів США. На жаль, інформація про компанії у США, які пов'язані з податковими резидентами України, не надходить до України.

Більш перспективним для України є обмін фінансовою інформацією в рамках Єдиного стандарту звітності (Common Reporting Standard, CRS). CRS – це міжнародний стандарт, що покладає ряд зобов'язань на фінансові інститути та уповноважені органи держави-учасниці. Тобто цей стандарт забезпечує процес обміну та передачі податкової інформації між країнами-учасницями в автоматичному режимі. Ці самі фінансові інститути мають здійснювати комплексну перевірку фінансових рахунків своїх клієнтів, встановлювати податкове резидентство їх власників та контролюючих осіб. Далі ця інформація передається від фінансових установ у національні податкові органи [25].

Відповідно до Загального стандарту CRS, підзвітні фінансові установи та уповноважені органи збиратимуть таку інформацію:

- Персональні відомості про власника фінансового рахунку;
- Прізвище, ім'я, по-батькові (за наявності) або найменування;
- Адресу постійного місця проживання;
- Юрисдикцію резиденства;

- Індивідуальний податковий номер;
- Дату та місце народження (для фізичних осіб);
- Інформацію про фінансовий рахунок: відомості про підзвітну фінансову установу; залишок грошових коштів на банківському рахунку станом на кінець звітного року;
- Загальну валову суму, сплачена або зарахована по фінансовому рахунку на користь його власника протягом календарного року.

Така інформація буде збиратися щодо усіх рахунків, власниками яких є фізичні особи. Якщо власник рахунку є юридичною особою, трастом або партнерством, тоді до вище зазначеного переліку ще додається:

- Адреса юридичної особи, трасту або партнерства;
- Юрисдикцію резидентства;
- Індивідуальний податковий номер.

Проте щодо власників-юридичних осіб наявні певні виключення:

- не підлягатимуть перевірці та звітуванню існуючі їх рахунки з сукупним залишком до 250 000 дол США на кінець календарного року;
- не підлягатимуть звітуванню фінансові рахунки юридичних осіб (або трастів, партнерств), якщо вони не мають ознак пасивної нефінансової установи (більше половини її доходу отримано від активної діяльності) [25].

РОЗДІЛ 2. ОПОДАТКУВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Світовий досвід оподаткування контрольованих іноземних компаній

Оподаткування контрольованих іноземних компаній – це не самоціль держави, а елемент боротьби з ухиленням від оподаткування та офшоризацією економіки як окремої країни, так і світової економіки в цілому. З проблемами ухилення від оподаткування, зменшення податкового навантаження на компанії, бореться більшість країн світу. Найбільш чутливим питання боротьби з ухиленням від сплати податків є для розвинених країн. Для цього є кілька причин: ставки оподаткування прибутку підприємств та доходів фізичних осіб у розвинених країнах зазвичай набагато вищі, ніж у країнах, що розвиваються, саме у розвинених країнах базуються або активно діють транснаціональні компанії (ТНК), які часто організують схеми податкової оптимізації, в тому числі з використанням контрольованих іноземних компаній. Розвинені країни не залежать від необхідності залучення іноземних інвестицій, оскільки мають привабливу для іноземних інвесторів репутацію, у розвинених країнах не відчувається дефіциту капіталу. З іншого боку, країни, що розвиваються, мають низьку або середню привабливість з точки зору міжнародних інвесторів, тому зацікавлені в будь-яких інвестиціях, в тому числі з офшорних юрисдикцій.

Тому саме розвинені країни стали ініціаторами боротьби з практикою розмивання податкової бази. Країни ОЕСР, яка виступає організацією, що об'єднує переважно розвинені країни з ринковою економікою, розробили заходи для боротьби з розмиванням податкової бази: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Для вирішення проблеми BEPS, країни ОЕСР пропонують розробити та впроваджувати низку заходів з метою деофшоризації світової економіки, в тому числі шляхом оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Але крім розвинених країн, які страждають від того, що їх податкові резиденти зменшують свою оподатковану базу за допомогою створення офшорних контрольованих іноземних компаній та переведення туди частини прибутків та активів, від даної практики страждають також і країни, що розвиваються. Однією з великих економік, які активно протидіють офшоризації, ухиленню від сплати податків, в тому числі шляхом оподаткування контрольованих іноземних компаній є Китай.

Україна теж страждає від розмивання податкової бази та агресивного податкового планування, які суттєво зменшують податкову базу та сприяють виведенню капіталу з країни. При цьому для України є два джерела податкових ризиків, пов'язаних з контрольованими іноземними компаніями: ТНК, які зменшують податкову базу через виведення частини грошових потоків у свої контрольовані іноземні компанії в офшорних юрисдикціях або юрисдикціях з низькими ставками податків, та великий український бізнес, який таким чином приховує від оподаткування прибутки, отримані в Україні та виводить капітали за кордон.

Світова боротьба з офшорними юрисдикціями з боку країн ОЕСР має суперечливий характер. Так, найбільша світова економіка за номінальним ВВП, США, яка є головним членом ОЕСР, проводить боротьбу з офшоризацією економіки та оподаткування контрольованих іноземних компаній самостійно, використовуючи власні можливості для тиску на інші країни. Всередині ОЕСР існують країни, які мають у своєму складі офшорні регіони. Так, наприклад, у США є внутрішній офшор – штат Делавер, а у Великобританії є декілька територій (колоній), які фактично є офшорами, в тому числі і не території Європи (острів Джерсі, Гернсі, Мен, Гібралтар), Португалія має офшорну зону на острові Мадейра. Тому офшорні країни, що розвиваються, звинувачують ОЕСР у тому, що воно бореться з офшорними юрисдикціями не для того, щоб зменшити масштаби ухилення від податків, а для того, щоб переманити компанії та капітали у власні офшори.

У різних країнах світу оподаткування контрольованих іноземних компаній ведеться різними методами та за різними принципами. Методи, якими відбувається оподаткування контрольованих іноземних компаній в першу чергу залежить від системи оподаткування, яка застосовується в тій чи іншій країні. Всього у світі існують дві основні системи оподаткування за ознакою резидентства: територіальна та резидентна (глобальна) (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Порівняння територіальної та резидентної системи оподаткування

Показник	Територіальна система оподаткування	Резидентна система оподаткування
Оподаткування податкових резидентів країни	Оподатковуються прибутки резидентів, отримані лише на території країни	Оподатковуються прибутки резидентів, незалежно від місця їх отримання, тобто в глобальному масштабі
Оподаткування нерезидентів, які працюють у країні	Оподатковуються прибутки нерезидентів, отримані лише на території країни	Оподатковуються прибутки нерезидентів, отримані лише на території країни
Поширення	Всі офшорні юрисдикції, з великих країн Великобританія та Франція	Більшість країн світу

Джерело: складено автором на основі [5]

Як видно з таблиці 2.1, основною різницею між територіальною та резидентною системами оподаткування є те, що резидентна система оподатковує доходи своїх податкових резидентів, отримані в будь-якій країні по всьому світу, а територіальна система оподатковує тільки ті доходи та прибутки своїх податкових резидентів, які були отримані на території даної країни.

Стосовно відношення до оподаткування контрольованих іноземних компаній, то резидентній системі працювати значно легше, оскільки контрольовані іноземні компанії розглядаються як підрозділи податкового резидента за кордоном, а тому їх доходи та прибутки мають бути оподатковані за ставками та законодавством країни резидентства. В разі, якщо між країною резидентства та країною, у якій розташована контрольована іноземна компанія існує договір про уникнення подвійного оподаткування, то прибуток контрольованих іноземних компаній буде оподатковуватись лише в тій частині, у

якій ставка податку в країні резидентства перевищує ставку оподаткування в країні розташування контрольованих іноземних компаній.

Що стосується країн з територіальною системою оподаткування податкових резидентів, то таким країнам для оподаткування контрольованих іноземних компаній потрібно робити виключення з власного податкового законодавства. Тобто спочатку потрібно визнати, що податковий резидент має контрольовану іноземну компанію, також потрібно підтвердження того, що контрольована іноземна компанія використовується для цілей зменшення податкової бази, а не для виробничих цілей та здійснення основної діяльності. І тільки після цього податковий резидент країни виключається з загальних правил у сфері оподаткування доходів від такої контрольованої іноземної компанії.

Як бачимо, процес оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній більш простий та чіткий у країнах з резидентною системою оподаткування, тому все більше країн у світі переходять на таку систему оподаткування.

Для порівняння систем оподаткування контрольованих іноземних компаній оберемо декілька зарубіжних країн. Для того, щоб такий вибір був репрезентативним, потрібно, щоб до складу досліджуваних країн входили такі, які мають територіальну та резидентну систему оподаткування, щоб сюди входили розвинені країни та країни, що розвиваються, а також, щоб входили як європейські країни, так і країни, що представляють інші континенти. Серед країн для порівняння оберемо США, Францію, Великобританію, Китай, Німеччину та Бразилію.

У США в якості контролерів можуть виступати як фізичні, так і юридичні особи, а контрольованими іноземними компаніями можуть бути визнані дочірні компанії та компанії, у яких резидент має контрольну частку у статутному капіталі. Контрольна частка у контрольованих іноземних компаніях визначається на рівні 50% від статутного капіталу такої компанії. У законодавстві США оподаткуванню підлягає не весь прибуток контрольованих іноземних компаній, а лише його частина. До складу оподаткованого прибутку контрольованих

іноземних компаній у США відносять прибуток від таких видів діяльності: страхування, прибуток від отримання дивідендів, процентів, роялті, рентні доходи, прибутки від операцій з пов'язаними особами, деякі прибутки від операцій з нафтою, прибутки, отримані в країнах, проти яких США ввели санкції, а також нелегальні виплати іноземним урядам. Дані прибутки контрольованих іноземних компаній оподатковуються незалежно від того, яка ставка оподаткування встановлена в країні розташування контрольованих іноземних компаній. США не застосовують «чорних списків» для визначення юрисдикцій, компанії у яких автоматично будуть віднесені до контрольованих іноземних компаній.

У Франції в якості контролерів можуть виступати лише юридичні особи, а контрольованими іноземними компаніями можуть бути визнані дочірні компанії, компанії, у яких резидент має контрольну частку у статутному капіталі, а також комерційні та некомерційні організації, трасти, асоціації та партнерства, консорціуми та фідуціарні партнерства тощо. Контрольна частка у контрольованих іноземних компаніях визначається на рівні 50% від статутного капіталу такої компанії. У законодавстві Франції оподаткуванню підлягає весь прибуток контрольованих іноземних компаній, незалежно від виду діяльності або галузі, з яких він походить. Прибутки контрольованих іноземних компаній оподатковуються лише у разі, коли ефективна ставка податку на прибуток у країні присутності контрольованих іноземних компаній нижча, ніж 50% аналогічної ставки у Франції. При цьому податок на прибуток, сплачений у країні присутності контрольованих іноземних компаній віднімається від податку на прибуток, який має бути сплачений контролюючою компанією у Франції. Франція не застосовує «чорних списків» для визначення юрисдикцій, компанії у яких автоматично будуть віднесені до контрольованих іноземних компаній.

У Великобританії в якості контролерів можуть виступати лише юридичні особи, а контрольованими іноземними компаніями можуть бути визнані дочірні компанії та компанії, у яких резидент має контрольну частку у статутному капіталі. Контрольна частка у контрольованих іноземних компаніях визначається

на рівні 50% від статутного капіталу такої компанії. У Великобританії оподаткуванню підлягає не весь прибуток контрольованих іноземних компаній, а лише його частина, яка визначається як пасиві доходи контрольованих іноземних компаній. У Великобританії наявність або відсутність об'єкта оподаткування контрольованих іноземних компаній визначається за допомогою встановленої процедури, що включає аналіз: наявності неподаткових мотивів у контрольованих іноземних компаній, наявності активів, керованих з Великобританії, залежності контрольованих іноземних компаній від компанії з Великобританії, функцій значущих людей компанії щодо активів та ризиків контрольованих іноземних компаній. Прибутки контрольованих іноземних компаній оподатковуються незалежно від того, яка ставка оподаткування встановлена в країні розташування контрольованих іноземних компаній. При цьому податок на прибуток, сплачений у країні присутності контрольованих іноземних компаній віднімається від податку на прибуток, який має бути сплачений контролюючою компанією у Великобританії. Великобританія не застосовує «чорних списків» для визначення юрисдикцій, компанії у яких автоматично будуть віднесені до контрольованих іноземних компаній.

У Китаї в якості контролерів можуть виступати як фізичні, так і юридичні особи, а контрольованими іноземними компаніями можуть бути визнані дочірні компанії та компанії, у яких резидент має контрольну частку у статутному капіталі. Контрольна частка у контрольованих іноземних компаніях визначається на рівні 10% від статутного капіталу такої компанії, але поріг у 10% встановлено для випадків, коли існує колективний контроль над контрольованими іноземними компаніями, при цьому сукупна частка контрольованого статутного капіталу всіма пов'язаними між собою контролерами, становить 50%. У законодавстві Китаю оподаткуванню підлягає весь прибуток контрольованих іноземних компаній, незалежно від типу прибутку, виду діяльності або галузі, з яких він походить. Прибутки контрольованих іноземних компаній оподатковуються лише у разі, коли ефективна ставка податку на прибуток у країні присутності контрольованих іноземних компаній нижча, ніж 25% аналогічної ставки у Китаї.

При цьому податок на прибуток, сплачений у країні присутності контрольованих іноземних компаній віднімається від податку на прибуток, який має бути сплачений контролюючою компанією у Китаї. Китай не застосовує «чорних списків» для визначення юрисдикцій, але застосовує так звані «білі списки», тобто контрольовані іноземні компанії, які розташовані в країнах з білого списку не будуть додатково оподатковуватись.

У Німеччині в якості контролерів можуть виступати як фізичні, так і юридичні особи, а контрольованими іноземними компаніями можуть бути визнані дочірні компанії та компанії, у яких резидент має контрольну частку у статутному капіталі. Хоча у Німеччині правила оподаткування контрольованих іноземних компаній не розповсюджуються на партнерства, некомерційні організації та різні структури без утворення юридичної особи, але в разі, якщо буде доведено, що такі структури створені з метою ухилення від сплати податків, до них будуть застосовані правила оподаткування контрольованих іноземних компаній. Контрольна частка у контрольованих іноземних компаніях визначається на рівні 50% від статутного капіталу такої компанії. У Німеччині оподаткуванню підлягає не весь прибуток контрольованих іноземних компаній, а лише пасивний прибуток. Для цього у німецькому законодавстві чітко визначені всі можливі види активного прибутку, а всі інші види прибутків, які не задовольняють критеріям активного прибутку, відносяться до пасивних прибутків та оподатковуються. Прибутки контрольованих іноземних компаній оподатковуються лише у разі, коли ефективна ставка податку на прибуток у країні присутності контрольованих іноземних компаній нижча, ніж 25% аналогічної ставки у Німеччині. При цьому податок на прибуток, сплачений у країні присутності контрольованих іноземних компаній віднімається від податку на прибуток, який має бути сплачений контролюючою компанією у Німеччині. Німеччина не застосовує «чорних списків» для визначення юрисдикцій, знаходження у яких однозначно вказує на необхідність оподаткування контрольованих іноземних компаній.

У Бразилії в якості контролерів можуть виступати як фізичні, так і юридичні особи, а контрольованими іноземними компаніями можуть бути визнані

дочірні компанії та компанії, у яких резидент має контрольну частку у статутному капіталі. Також у Бразилії правила оподаткування контрольованих іноземних компаній поширюються також на афілійовані компанії. Контрольна частка у контрольованих іноземних компаніях визначається на рівні 50% від статутного капіталу такої компанії. Але крім частки у статутному капіталі, у Бразилії визначальним фактором для визнання іноземної компанії контрольованою також є те, що «інвестор має значний вплив і право приймати рішення щодо компанії», тобто враховується не тільки формальний, але і неформальний вплив контролера на контрольовану іноземну компанію. У Бразилії оподаткуванню підлягає весь прибуток контрольованих іноземних компаній, без розподілу на активний та пасивний. Податок на прибуток, сплачений у країні присутності контрольованих іноземних компаній віднімається від податку на прибуток, який має бути сплачений контролюючою компанією у Бразилії. Бразилія не застосовує «чорних списків» для визначення юрисдикцій, знаходження у яких однозначно вказує на необхідність оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Таким чином, можна зробити висновок, що системи оподаткування та визнання контрольованих іноземних компаній у різних країнах світу суттєво відрізняються одна від одної, що дає змогу ТНК та багатим бізнесменам використовувати цю різницю для своїх інтересів та реалізовувати нові схеми оптимізації оподаткування. У Франції та Великобританії система оподаткування контрольованих іноземних компаній спрямована у першу чергу на недопущення використання схем податкової оптимізації з боку ТНК та інших великих корпорацій, в той час як в інших країнах мова йдеться також про недопущення використання контрольованих іноземних компаній для зменшення оподаткування фізичних осіб.

Ефективність оподаткування контрольованих іноземних компаній в кожній окремій країні залежить від можливості отримувати інформацію про контрольовані іноземні компанії від інших країн та від потужних ТНК. Найкраще це вдається впливовим країнам, які можуть вплинути на офшорні країни або ТНК політично або економічно. Так, наприклад, США є привабливим ринком та мають

велику політичний вплив у всьому світі, а Китай має потужну економіку, відмова в доступі на ринок США або Китаю є серйозною загрозою для невеликих країн та ТНК. Країни ЄС, такі як Франція та Німеччина можуть досягати своїх цілей завдяки колективній політиці ЄС відносно до офшорів та ТНК. Невеликим та маловпливовим країнам досить важко досягти відкриття інформації про контрольовані іноземні компанії від інших країн, особливо якщо це стосується інформації про фізичних осіб та банківську таємницю.

2.2. Перевірка діяльності контрольованих іноземних компаній

Перевірка діяльності контрольованих іноземних компаній починається з перевірки тих компаній або фізичних осіб, які є їх контролерами. Для цього необхідно встановити такі факти, як наявність у контролерів часток у іноземних компаніях, а також розмір цих часток та можливість контролю таких компаній резидентами, які можуть виступати в ролі контролерів контрольованих іноземних компаній. У випадку українських підприємств, провести перевірку наявності у компанії часток у статутному капіталі іноземних компаній зробити це відносно легко, оскільки така інформація міститься у фінансовій звітності та бухгалтерських документах компаній, а приховати таку інформацію досить складно.

Якщо контролером контрольованих іноземних компаній виступає фізична особа, то довести факт контролю набагато складніше. Перш за все, фізичній особі, яка є податковим резидентом України, досить важко придбати частку в іноземній компанії або відкрити (створити) компанію за кордоном. І часто придбання акцій компаній або часток в статутному капіталі відбувається через посередництво зарубіжних банків, які знаходяться або на території офшорів або в розвинених країнах, наприклад, у Швейцарії, на Кіпрі тощо. У такому випадку потрібно знати банк, у якому у такої фізичної особи відкритий рахунок та отримати доступ до інформації про ці рахунки. Оскільки дана інформація становить банківську таємницю, то більшість банків просто відмовляється надавати їх контролюючим

органам України без серйозних підстав. Лише у випадку, коли дана фізична особа буде підозрюваною у кримінальній справі, буде оголошена у міжнародний розшук, існує ймовірність того, що дана інформація буде надана. Також дана інформація може бути отримана від зарубіжних правоохоронних або податкових органів в рамках обміну інформацією.

Наступним етапом перевірки контрольованих іноземних компаній є встановлення факту контролю. Всього можна виділити чотири види контролю, які можуть відбуватись над контрольованими іноземними компаніями (рис. 2.1).

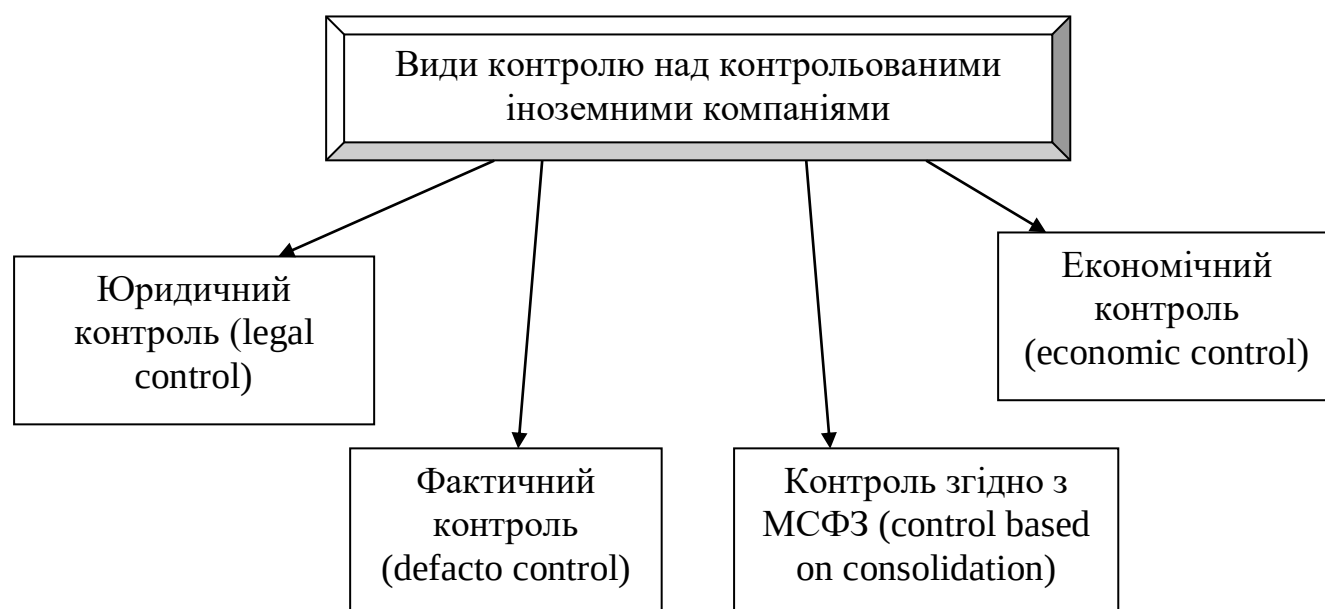


Рис. 2.1 – Види контролю над контрольованими іноземними компаніями

Джерело: складено автором на основі [9]

Наведемо характеристики кожного виду контролю:

– юридичний контроль (legal control) – визначення наявності такого контролю над іноземною юридичною особою відбувається шляхом вимірювання частки капіталу податкового резидента для визначення відсотка його права голосу в управлінні такою компанією;

– економічний контроль (economic control) – зосереджений на правах на прибуток від діяльності такої іноземної юридичної особи, а також на капітал та/або інші активи компанії за певних обставин, таких як припинення юридичної особи. Тест на економічний контроль над контрольованими іноземними компаніями встановлює, що податковий резидент може контролювати суб'єкт

господарювання через право на базову вартість (статутний капітал) іноземної юридичної особи, навіть якщо такий резидент не володіє більшістю часток у контрольованих іноземних компаніях;

– фактичний контроль (defacto control) – кожна країна може визначати такий тип контролю на основі певних встановлених нею правил. Наприклад, розглядати участь податкових резидентів у прийнятті важливих рішень в управлінні іноземною юридичною особою; можливість впливу своїми податковими резидентами на щоденну діяльність такої іноземної юридичної особи; впливу через договірні відносини;

– контроль відповідно до МСФЗ (control based on consolidation) – це контроль, заснований на Міжнародних стандартах фінансової звітності, через застосування яких можна перевірити, чи іноземна юридична особа внесена до облікових записів податкового резидента відповідно до принципів бухгалтерського обліку та відповідно, чи є така особа контрольованою іноземною компанією.

Найлегше для перевіряючих органів довести юридичний контроль, оскільки він полягає у власності над контрольним пакетом статутного капіталу підприємства, що легко перевірити по документах. Економічний контроль довести складніше, але теж не важко. Так, у статутних документах підприємств можуть вказуватись дані щодо контролю над власністю компанії з боку засновників, наприклад, володіння «золотою акцією», тобто акцією, яка має вирішальний голос, навіть якщо особа, яка нею володіє, не має контрольного пакету акцій компанії.

Контроль відповідно до МСФЗ передбачає, що контролером може виступати лише юридична особа, яка складає консолідовану фінансову звітність згідно з правилами МСФЗ та вказує у ній всі дочірні компанії, які можуть розглядатись як контрольовані. У даному випадку довести факт такого контролю не складно, якщо контролююча юридична особа є великою компанією та дорожить своєю репутацією на світовому ринку.

Найважче довести фактичний контроль над компанією. По-перше, у кожній країні існують власні правила для визначення фактичного контролю над компанією, які часто не співпадають між собою. По-друге, методика доведення фактичного контролю над компанією в різних країнах теж можуть не співпадати, тому докази, яких буде достатньо для визнання фактичного контролю над компанією в одній країні, не будуть відповідати законодавству іншої країни. По-третє, довести сам факт впливу однієї особи на іншу при прийнятті важливих рішень досить проблематично/, особливо якщо мова йде про вплив фізичної особи.

Наступним етапом перевірки діяльності контрольованих іноземних компаній є перевірка обсягів діяльності контрольованих іноземних компаній. Це необхідно, виходячи з принципу економічності, оскільки при невеликих обсягах доходів контрольованих іноземних компаній, навіть якщо вони використовуються для зменшення оподаткування, їх оподаткування буде невигідним, оскільки доходи у вигляді додаткових податкових надходжень будуть меншими за витрати на їх адміністрування. Так, в Україні не підлягають оподаткуванню контрольовані іноземні компанії у випадку, коли сукупний річний дохід контрольованих іноземних компаній, що належать одній контролюючій особі, не перевищують 2 мільйони євро. У разі дотримання даної умови, податковому резиденту України, яка має контрольовані іноземні компанії, вигідно самому подати інформацію про доходи таких компаній з метою уникнення проблем з податковою службою.

Після встановлення обсягів діяльності, відбувається перевірка типу контрольованої іноземної компанії, її статусу, видів діяльності, якими вона займається та проводиться розрахунок ефективності ставки оподаткування податком на прибуток підприємств. На даному етапі перевірки визначається, чи не є контрольована іноземна компанія благодійною організацією, прибуток якої не розподіляється серед засновників та учасників. Якщо так, то така компанія не потрапляє до контрольованих іноземних компаній. Також з'ясовується де обертаються акції компанії. Якщо компанія є акціонерним товариством, а її акції вільно обертаються на фондових біржах, то вважається, що така компанія не може

бути контрольованою. Адже якщо акції компанії вільно обертаються на біржі, то така компанія є досить великою, має значну кількість акціонерів, а компанія, яка навіть має контрольний пакет акцій такої компанії, не завжди зможе ефективно нею управляти. Тому таку компанію не можна визначати контрольованою.

Визначення ефективної ставки оподаткування податком на прибуток підприємств важливий, оскільки від розміру ставки залежить, чи буде прибуток такої контрольованої іноземної компанії оподатковуватись в Україні. За розміру ставки нижче 13% він оподатковуватись не буде. При розрахунку ефективної ставки оподаткування потрібно враховувати як ставки, які застосовуються в країні розташування контрольованої іноземної компанії, так і види діяльності, які проводить компанія. Так, у багатьох офшорних юрисдикціях ставки податку на прибуток залежать від того, де саме отримує дохід компанія. Якщо вона отримує прибуток всередині країни, то ставка оподаткування має нормальний рівень, а якщо прибуток отриманий за кордоном, то ставка прибутку може бути суттєво нижчою, близькою до нуля. Тому важливо розрахувати саме ефективну ставку податку на прибуток, тобто таку, за якою реально оподатковуються прибутки контрольованої іноземної компанії.

Лише після перевірки контрольованої іноземної компанії за всіма вищевказаними параметрами, і компанія дійсно виявляється контрольованою іноземною компанією, яка підлягає оподаткуванню згідно українського законодавства, відбувається пошук схем ухилення від сплати податків або заниження податкової бази. Найчастіше ці схеми пов'язані із отриманням контрольованими іноземними компаніями так званих пасивних доходів, тобто доходів від власності, якою компанія володіє в інших країнах. У деяких випадках контрольовані іноземні компанії можуть використовуватись для вирішення цілого комплексу задач в межах створення та реалізації відповідної схеми.

Однією з таких схем є схема створення контрольованої іноземної компанії для подальшого лізингу обладнання у даної компанії її контролером в Україні. Так, якщо українська компанія бажає придбати якесь обладнання у лізинг, то вона відкриває у офшорній юрисдикції контрольовану компанію, яка бере у даній

юрисдикції банківський кредит під заставу придбаного обладнання, а далі надає обладнання у лізинг українській компанії, яка є власником даної компанії. Таким чином, за рахунок використання контрольованої іноземної компанії, українська компанія вирішує одразу декілька завдань:

1) отримує кредит від банку в іншій країні кредит для придбання обладнання під суттєво менший відсоток, ніж в Україні;

2) отримує плату за лізинг на рахунки контрольованої іноземної компанії в зарубіжному банку у іноземній валюті, тобто фактично виводить іноземну валюту за кордон;

3) зменшує загальний рівень оподаткування, оскільки податок на прибуток для контрольованої іноземної компанії значно менший, ніж в Україні або взагалі нульовий;

4) завищує витрати української компанії шляхом застосування прискореної амортизації обладнання, а отже, вищих лізингових платежів, що зменшує суму податку на прибуток, сплачуваний в Україні.

Отже, перевірка діяльності контрольованих іноземних компаній необхідна для виявлення контрольованих іноземних компаній, визначення, чи підлягають вони оподаткуванню за українським законодавством, встановлення обсягів об'єкту оподаткування, суми додатково нарахованого податку на прибуток підприємств тощо.

2.3. Особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та шляхи його удосконалення

Перш ніж аналізувати особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній за українським законодавством, визначимо цілі оподаткування контрольованих іноземних компаній, принципи цього оподаткування, платників податків тощо. Наведемо основні цілі запровадження оподаткування контрольованих іноземних компаній у країнах, де проживають контролери таких компаній (рис. 2.2).

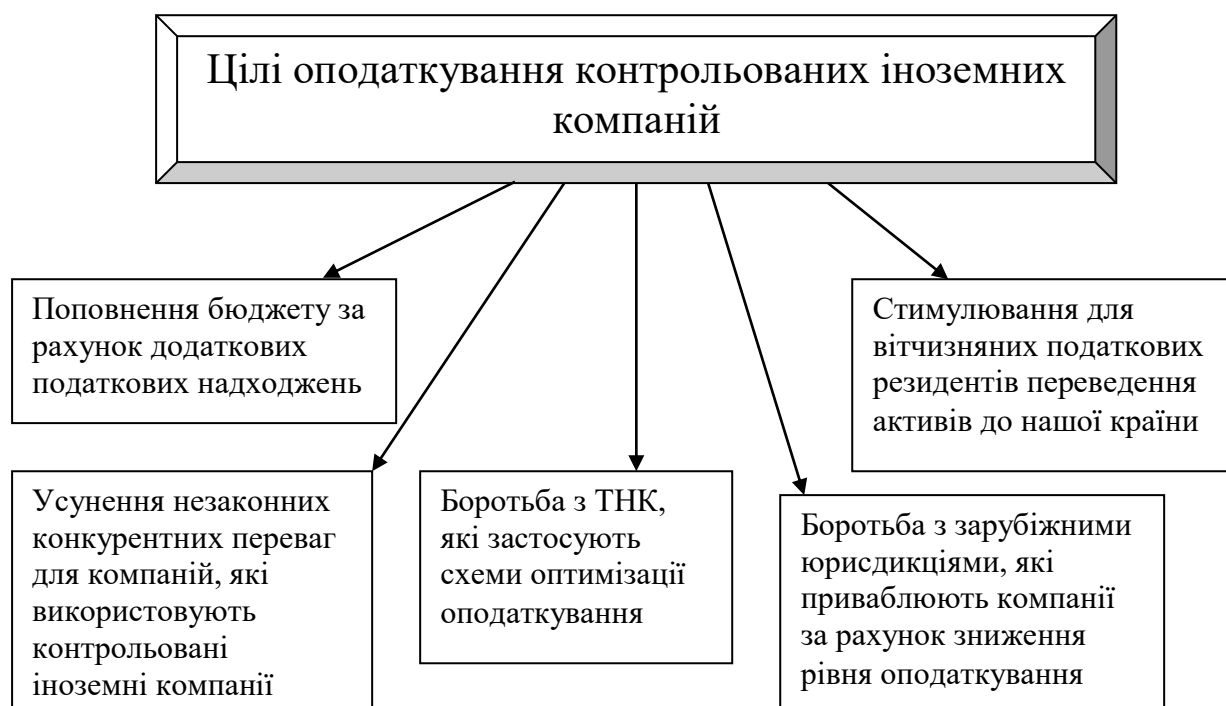


Рис. 2.2 – Основні цілі оподаткування контрольованих іноземних компаній

Джерело: складено автором на основі [16]

Як бачимо, однією з основних цілей держави при впровадженні оподаткування контрольованих іноземних компаній є фінскальна ціль, тобто збільшення доходів державного бюджету за рахунок збільшення бази оподаткування за рахунок скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній. Звісно кожна держава прагне отримати більше ресурсів, в тому числі фінансових ресурсів, які забезпечують розвиток держави та виконання нею державних функцій. Жодна держава не може бути задоволена станом, коли її громадяни та компанії приховують свої доходи від оподаткування.

Іншою важливою метою оподаткування контрольованих іноземних компаній є забезпечення однакових правил конкурентної боротьби, оскільки наявність контрольованих іноземних компаній надає компанії переваги у вигляді зменшеного рівня оподаткування, що можна використати для зниження цін на продукцію або для інших дій, які порушують правила чесної конкуренції. Методи нечесної конкуренції призводять не тільки до проблем у компаній, які конкурують чесно, але й викривлюють ринок, надаючи переваги не тим компаніям, які виробляють якісну та дешеву продукцію, а тим, які використовують нечесні

способи конкуренції. Це може завдавати збитків як економці в цілому, так і державним інтересам.

У сучасному світі транснаціональні корпорації (ТНК) є антагоністами для держав, без яких держави тим не менше не можуть нормально існувати. З одного боку, ТНК створюють робочі місця, приносять у країну технології та виробляють товари світової якості за помірними цінами, а з іншого боку, економічні інтереси ТНК вступають у протиріччя з інтересами держав. Це пояснюється тим, що ТНК зацікавлені в максимізації прибутку, в тому числі шляхом так званої оптимізації оподаткування, яка є нічим іншим, як легальними методами ухилення від податків. Тому держава зацікавлена у зменшенні лазівок для ТНК у можливості зменшення обсягу сплачуваних ними податків.

Наступною метою оподаткування контрольованих іноземних компаній є конкуренція з іншими державами. Адже різні держави конкурують майже як комерційні компанії. Одним з проявів конкуренції між державами є залучення на свою територію іноземних компаній шляхом запровадження привабливих умов діяльності для іноземних компаній, в тому числі понижених ставок оподаткування. Оподаткування контрольованих іноземних компаній частково вирішує цю проблему, оскільки зменшує мотивацію для вітчизняних підприємств переводити компанії за кордон. Одночасно оподаткування контрольованих іноземних компаній призводить до стимулювання вітчизняних компаній повертати активи до нашої країни.

Головна ідея оподаткування контрольованих іноземних компаній полягає у тому, щоб вирівняти умови оподаткування в зарубіжній юрисдикції та в Україні та оподаткувати ту частину прибутку контрольованих іноземних компаній, яка оподатковується за нижчою ставкою, ніж в Україні. Так, в Україні ставка податку на прибуток підприємств становить 18%, а якщо резидент України має контрольовану іноземну компанію, яка сплачує податок на прибуток за значно меншою ставкою, то він зменшує суму податку на прибуток який він сплачує. Наведемо приклад розрахунку суми ухилення від оподаткування, при

використанні контрольованої іноземної компанії, розташованої у юрисдикції з меншим рівнем оподаткування прибутку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Приклад оподаткування контрольованих іноземних компаній

Показник	Значення
Прибуток контрольованої іноземної компанії в зарубіжній юрисдикції, тис. гр.. од.	1000
Ставка податку на прибуток в зарубіжній юрисдикції, %	10
Податок на прибуток, сплачений в зарубіжній юрисдикції, тис. гр.. од.	100
Ставка податку на прибуток в Україні, %	18
Податок на прибуток, який би компанія сплатила в Україні, тис. гр.. од.	180
Різниця, яку має сплатити резидент в Україні, тис. гр.. од.	80

Джерело: складено автором

Як бачимо, ідея запровадження оподаткування контрольованих іноземних компаній полягає в тому, щоб власник контрольованої іноземної компанії сплатив той податок на прибуток, який би він сплатив в Україні. Таким чином, хоча мова йде про оподаткування контрольованих іноземних компаній, але реально податки до українського бюджету може сплачувати лише податковий резидент України. Отже, платником в такому випадку буде виступати саме резидент, який є контролером контрольованої іноземної компанії, податкове зобов'язання якого буде скориговане на суму податку, який має доплатити резидент з доходів, отриманих ним від своєї контрольованої компанії. У нашому випадку ми розглянули випадок, коли контрольованою іноземною компанією володіє українська компанія. Але це справедливо також і для фізичних осіб, які володіють контрольованими іноземними компаніями, тільки в такому випадку ставкою оподаткування буде виступати ставка ПДФО та військового збору.

На перший погляд може здатись, що оподаткування контрольованих іноземних компаній передбачає оподаткування іноземних компаній, але насправді воно передбачає оподаткування доходів податкових резидентів України, які вони отримали від володіння контрольованими іноземними компаніями.

Головним принципом оподаткування контрольованих іноземних компаній є економічність. Це означає, що доходи бюджету від оподаткування контрольованих іноземних компаній мають перевищувати витрати на їх стягнення. З цього принципу випливає те, що доцільно оподатковувати лише

доходи від великих контрольованих іноземних компаній, які забезпечать суттєві надходження до бюджету при обмежених витратах на адміністрування таких податків.

Принцип відповідності податкового законодавства України раніше укладеним міжнародним договорам України. Це означає, що оподаткування контрольованих іноземних компаній не має суперечити умовам укладених міжнародних договорів.

Отже, стягування податків з контрольованих іноземних компаній – це загальновизнана міжнародна практика, яка застосовується багатьма державами. При цьому основний механізм стягнення цих податків приблизно однаковий у всіх країнах та передбачає додаткове оподаткування доходів резидентів, отриманих з контрольованих іноземних компаній до рівня, який відповідає українському рівню відповідних податків. Особливості українського законодавства з оподаткування контрольованих іноземних компаній забезпечуються виключеннями, тобто тим, що відрізняє оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та у інших країнах. В основному ці виключення мають індивідуальний характер для кожної країни, оскільки країна самостійно визначає випадки, коли оподаткування не здійснюється, або коли надаються пільги з оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Для цілей оподаткування контрольованих іноземних компаній розраховується скоригований прибуток контрольованих іноземних компаній, тобто та величина прибутку такої компанії, яка підлягає оподаткуванню за податковими ставками України. Виключення означають або звільнення від оподаткування або надання пільг з оподаткування. Розглянемо основні особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні (Додаток А).

Як бачимо, прибутки, отримані від контрольованих іноземних компаній звільняються від оподаткування у випадку, якщо існує угода про уникнення подвійного оподаткування або про обмін інформацією між Україною та країною-місцезнаходження контрольованих іноземних компаній при цьому має

виконуватись додаткова умова: ставка податку на прибуток підприємств перевищує 13% або частка пасивних доходів не перевищує 50% суми доходів контрольованої іноземної компанії. Цей пункт необхідний для економії витрат та для забезпечення дотримання Україною міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування або про обмін інформацією з іншими державами.

Другий пункт продиктований необхідністю економії витрат на адміністрування даного виду оподаткування, оскільки при невеликих обсягах бази оподаткування, розмір додаткового податку буде меншим за витрати на його адміністрування. Пункт 3 є найбільш спірним, оскільки навіть за умови, якщо акції компанії перебувають в обігу на визнаних фондових біржах, існує імовірність їх використання для зменшення податкового навантаження. Пункт 4 виключає благодійні організації, які за визначенням є неприбутковими організаціями та не отримують прибутку.

Пункти 5-7 стосуються фізичних осіб, які отримують доходи від участі у контрольованих іноземних компаніях.

Законодавство України щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній недосконале, воно враховує лише 4 з 15 рекомендацій ОЕСР щодо плану дій відносно BEPS. Крім того, у законодавстві та методиці оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні не враховано специфіку України, яка є слабкою економікою, що розвивається та маловпливовою на міжнародній арені державою. Це означає, що у України досить мало інструментів, які можуть забезпечити розкриття інформації про контрольовані іноземні компанії офшорними юрисдикціями або великими ТНК.

Тому пропозиції щодо вдосконалення законодавства відносно оподаткування контрольованих іноземних компаній має включати «чорні списки», тобто списки країн та територій, відкриття дочірніх компаній у яких автоматично відносить їх до категорії контрольованих іноземних компаній та вимагає на законодавчому рівні у контролюючої особи розкривати звітність таких дочірніх компаній. Дана інновація дозволить збільшити доступність звітності контрольованих іноземних компаній для українських податкових органів, а також

вплине на офшорні юрисдикції щодо підписання з Україною договорів про уникнення подвійного оподаткування та обміну податковою інформацією. Доцільно також вносити до «чорного списку» не тільки офшорні країни, а всі країни та території, з якими у України відсутні угоди про уникнення подвійного оподаткування та обміну податковою інформацією.

Дана пропозиція дозволить суттєво збільшити обсяг інформації про контрольовані іноземні компанії українських резидентів, збільшити об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств та суттєво ускладнити ухилення від сплати податків українськими підприємствами та фізичними особами.

Другою пропозицією щодо вдосконалення оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні, є застосування більш вузького підходу до визначення контрольованих іноземних компаній, що передбачає виключення з розгляду зарубіжних компаній, якими володіють українські компанії у неофшорних юрисдикціях. Для цього потрібно вводити тестування компаній не тільки на наявність контролю, але й на ризики використання таких компаній для створення схем ухилення від оподаткування.

Даний захід дозволить зекономити невеликі ресурси українських податкових органів щодо можливостей проведення перевірок контрольованих іноземних компаній та сконцентрувати ресурси на тих напрямках, де це дасть найбільшу користь державі шляхом викриття схем ухилення від сплати податків та збільшення доходів від податку на прибуток.

Третьою пропозицією щодо вдосконалення оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні, є пропозиція кваліфікації всіх прибутків контрольованих іноземних компаній в якості «умовних дивідендів» та оподаткування їх за ставками та методами, за якими оподатковують дивіденди, отримані українськими компаніями та громадянами від нерезидентів. Це означає, що навіть якщо контрольовані іноземні компанії не переводять прибуток українських резидентів в Україну, ці прибутки потрібно розглядати в якості доходів саме українських фізичних або юридичних осіб, оскільки ці кошти

можуть бути використані українськими резидентами або пов'язаними з ними торами за кордоном, адже кошти вже фактично виведені за межі України. Часто ці кошти взагалі не повертаються до України, тому доцільним є їх оподаткування в момент отримання прибутку контрольованих іноземних компаній, а не в момент виплати, використання чи виведення прибутку контролерами.

Застосування оцінки всіх прибутків контрольованих іноземних компаній як «умовних дивідендів» суттєво розширить податкову базу з податку на прибуток підприємств та дасть змогу суттєво збільшити надходження до бюджету України.

ВИСНОВКИ

Контрольовані іноземні компанії – це відносно нове поняття в українському правовому полі та практиці роботи податкових органів. Запровадження процедури визнання та оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні є відображенням глобальних процесів боротьби з офшоризацією світової економіки та розвивання податкової бази (Base Erosion and Profit Shifting або BEPS).

Сутність контрольованих іноземних компаній полягає у тому, що це мають бути компанії, зареєстровані в зарубіжній юрисдикції, які не є податковими резидентами країни та контроль над якими здійснює податковий резидент країни, який називається контролером. Поняття контрольованої іноземної компанії зародилось у США у 1962 році, коли було прийнято перший закон у світі, що регулював оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Контрольовані іноземні компанії використовуються для забезпечення ухилення або оптимізації податкових платежів фізичними та юридичними особами. Застосування контрольованих іноземних компаній для задач податкової оптимізації породжується різним рівнем оподаткування прибутку підприємств в різних країнах, а особливо застосуванням методів нечесної податкової конкуренції окремими країнами світу, особливо так званими офшорними юрисдикціями. У офшорних юрисдикціях ставка податку на прибуток підприємств значно нижча порівняно з такою у розвинених країнах та більшості країн, що розвиваються. При цьому на прибуток, отриманий від операцій у інших країнах, ставка податку на прибуток може взагалі бути нульовою або символічною.

Звітність контрольованих іноземних компаній слугує для цілей підтвердження або спростування статусу такої компанії та для визначення показників діяльності таких компаній. Основними з цих показників є розмір доходів та прибутків компанії, структура та склад власників, ефективна ставка оподаткування, основні види діяльності, якими займається така компанія та характер прибутку, який вона отримує. До головних фінансових звітів

контрольованих іноземних компаній, що цікавлять перевіряючі органи, відносяться звіт про власний капітал, баланс, звіт про фінансові результати та примітки до фінансової звітності.

Головною проблемою звітності контрольованих іноземних компаній можливість отримання цих звітів, оскільки компанії, які не є акціонерними не зобов'язані публікувати свою звітність, а отримання звітності таких компаній можливе лише в рамках обміну податковою інформацією за наявності відповідного договору з зарубіжною країною. Отже, отримання звітності від контрольованих іноземних компаній, що розташовані в країнах або територіях, з якими у України немає таких договорів, виявляється практично неможливим.

Системи оподаткування та визнання контрольованих іноземних компаній у різних країнах світу суттєво відрізняються одна від одної, що дає змогу ТНК та багатим бізнесменам використовувати цю різницю для своїх інтересів та реалізовувати нові схеми оптимізації оподаткування. Системи оподаткування контрольованих іноземних компаній суттєво залежать від економічної та політичної вагомості країни на світовій арені.

Перевірка діяльності контрольованих іноземних компаній необхідна для того, щоб визначити статус такої компанії, визначити законність її оподаткування та розмір податкової бази та суми податку, який потрібно нарахувати.

Для вдосконалення системи оподаткування та визнання контрольованих іноземних компаній в Україні, у роботі запропоновано здійснити наступні заходи:

- 1) використати «чорні списки» країн, з якими у України немає договорів про уникнення подвійного оподаткування з метою визнання всіх дочірніх компаній у таких країнах контрольованими іноземними компаніями;
- 2) застосувати вузький підхід до визнання контрольованих іноземних компаній з метою економії ресурсів податкової служби;
- 3) визнавати весь прибуток контрольованих іноземних компаній в якості «умовних дивідендів» з метою оподаткування.

Список використаних джерел

1. Бахмач А.О. Участь України в міжнародній системі автоматичного обміну податковою та фінансовою інформацією (за стандартом CRS) в контексті кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків в Україні. Наукові праці Національного авіаційного університету. Серія: Юридичний вісник «Повітряне і космічне право». 2020. Том 2. № 55. С. 177–183.
2. Васильєв М., Назарова Г. Актуальні питання оподаткування юридичних та фізичних осіб внаслідок впровадження правил контрольованих іноземних компаній. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції, 25 листопада 2020 р. Кропивницький : Ексклюзив-Систем, 2020. С. 67–70.
3. Гриненко Ю.І., Гриненко І.М. Податкові ризики контрольованих іноземних компаній. Collection of scientific papers «SCIENTIA». Coventry, United Kingdom. 2021. January 29. С. 89–91.
4. Доходи КІК: за яких умов вони звільняються від оподаткування? Вісник. Офіційно про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100026622-dokhodi-kik-za-yakikh-umov-voni-zvilnyayutsya-vid-opodatkuvannya>
5. Калач Г., Корінь І. Заходи з протидії агресивному податковому плануванню в Україні. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2020. № 3(35). 2 т. С. 23–30.
6. Кобильнік Д., Однорог Д. Податкові гавані світу: чи існують вони? Молодий вчений. 2020. № 5(81). С. 224–229.
7. Мішин М. Ідентифікація контрольованих операцій. Базові критерії та важливі нюанси. 2020. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/10/identification-of-monitored-operations.html>.
8. Монаєнко Антон. Критерії визначення контролюючої особи КІК. II Міжнародний податковий конгрес: збірник матеріалів (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С. 522–524

9. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. І. Правова регламентація основних елементів правил контрольованих іноземних компаній: світовий досвід та можливості для України. Нове українське право. 2022. № 2. С. 93–100.

10. Олейнікова Л.Г., Долженко І.І. Удосконалення податкового контролю в Україні на основі реалізації інструментів плану BEPS та автоматичного обміну інформацією. Наукові праці НДФІ. 2020. № 3(92). С. 79–94

11. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2725-VI / URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Правила BEPS – українські реалії (за результатами круглого столу «Тенденції міжнародного оподаткування: висновки для України» (10.06.2016 р.). URL: <http://yur-gazeta.com/publications/events/pravila-beps--ukrayinski-realiyi.html>

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.

14. Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA) Закон України № 229-IX від 29.10.2019 р. / URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/229-20#Text>

15. Рядінська В.О. Податкове резиденство фізичних осіб: зарубіжний досвід та розвиток в Україні// Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2014. № 12 том 1. С. 108-111 URL: http://vestnikpravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc12/part_1/juspradenc12-1

16. Санакоєв Д. Б., Соломіна Г. В. Концептуальні основи офшоризації фінансового сектору економіки України. Міжнародна та національна безпека: теоретичні і прикладні аспекти : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 13 бер. 2020 р. Дніпро : ДДУВС, 2020. С. 163–165.

17. Стеблянко А., Верещака Я. Перспективи деофшоризації в Україні. Молодий вчений. 2020. № 11(87). С. 315–318.

18. Сучасні тенденції міжнародного руху капіталу: монографія; за ред. О. І. Рогача. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 269 с.

19. Шемяткін О. Оподаткування іноземних компаній / О. Шемяткін, К. Утіралова. Аналітика | Деофшоризація Офшорні юрисдикції. – Юридична Газета, 20 грудня 2016 р., №51 (549)

20. BEPS Action Plan / OECD, 2013. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-hifting_9789264202719-en.

21. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca> (дата звернення: 21.05.2022).

22. Fröberg K. Bringing the billions back – How Africa and Europe can end illicit capital flight / K. Fröberg, A. Waris / Global Studies № 37. – Stockholm: Forum Syd förlag, 2011 URL: <http://forumsyd.org/upload/Bringing%20the%20billions%20back.pdf>.

23. Joshi P. Does Private Country-by-Country Reporting Deter Tax Avoidance and Income Shifting? Evidence from BEPS Action Item 13. Journal of Accounting Research. 2020. Vol. 58. P. 333-381

24. Shaxson N. Treasure Islands: Uncovering the Damage of Offshore Banking and Tax Havens. Basingstoke, 2011. P. 273.

25. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>

ДОДАТКИ

Особливості оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні

№ з/п	Випадки звільнення від оподаткування контрольованих іноземних компаній
1	Якщо існує угода про уникнення подвійного оподаткування або про обмін інформацією між Україною та країною-місцезнаходження (реєстрації) КІК, та (1) КІК сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою не менше ніж 13% або (2) частка пасивних доходів КІК не перевищує 50% суми її загального доходу
2	Якщо загальний сукупний дохід всіх КІК однієї контролюючої особи менше 2 млн. євро на кінець звітного періоду
3	Якщо КІК є публічною компанією, акції якої перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі
4	Якщо КІК є благодійною організацією, яка не розподіляє доходи на користь її засновників
Не підлягають оподаткуванню податком на доходи фізосіб	
5	Доходи у грошовій та/або натуральній формі, що не є розподілом прибутку, у межах вартості грошових коштів та/або майна, раніше внесеного таким платником податку (або його батьками, подружжям, дітьми чи рідними братами/сестрами, дідом/бабою й онуками) та облікованого у якості капіталу КІК відповідно до міжнародних стандартів фінансового обліку
6	Доходи у грошовій та/або натуральній формі, отримані при ліквідації КІК («безподаткова» ліквідація), у разі дотримання усіх наступних умов: - КІК має бути створена/ зареєстрована не пізніше 23 травня 2020 року; - ліквідація має бути розпочата не раніше 1 січня 2020 року і завершена до 31 грудня 2021 року (за винятком випадків, коли завершення ліквідації може бути відстрочено через наявні законодавчі вимоги, щодо строків ліквідації чи мінімального періоду володіння акціями (частками) КІК та/або її дочірньої організації, або судовий спір за участю КІК); - разом з річною декларацією про майновий стан і доходи подана заява про звільнення доходів від такої ліквідації із зазначеннями характеристик отриманого майна та ліквідованої КІК, а також документи, які підтверджують вартість отриманого майна (відповідно до фінансової звітності КІК, складеної за міжнародними стандартами фінансового обліку) на дату прийняття рішення про розподіл майна у зв'язку з ліквідацією КІК.
7	Доходи кінцевого бенефіціарного власника (контролера) від ліквідації КІК, отримані від номінального утримувача (власника), за умови дотримання всіх вищезазначених умов щодо «безподаткової» ліквідації, а також надання документів, які підтверджують отримання таких доходів від номінального утримувача (власника) у зв'язку з ліквідацією КІК