



Теоретичні основи правового регулювання оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії

НАУКОВИЙ СЕМІНАР 28.12.2023

ДОПОВІДАЧ ФЕКЕТА І. М.



Міжнародні засади

Історія і причини впровадження

- Правила щодо оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії – один із низки заходів, спрямованих на виправлення масових ухилянь від сплати податків, виведення капіталу, розмивання податкової бази та інших податкових маніпуляцій на міждержавному рівні
- Передумовою для розробки правил щодо оподаткування прибутку КІК стала занепокоєність економічно-розвинених держав виведенням капіталів в тих чи інших варіаціях з під оподаткування та концентрація даних капіталів в світових офшорах ще в середині ХХ століття
- У 1962 році, Сполучені Штати Америки стали першою країною, яка впровадила правила щодо оподаткування прибутку КІК, 1972 – Німеччина (Закон про іноземні податки), 1980 – Франція, 1984 - Велика Британія



Міжнародні засади

*Історія і причини
впровадження*

- Навіть існуючі правила щодо КІК не встигали за змінами у міжнародному бізнес-середовищі і багато з них мали технічні прогріхи, що унеможливлювало їх ефективне застосування
- Для цієї мети необхідно було розробити гнучкі рекомендації та підходи, які б легко імплементувались у різні законодавчі системи, але встановлювали мінімальні уніфіковані стандарти для дотримання країнами
- Майданчиком для дослідження, вдосконалення та розповсюдження рекомендацій державам, що тільки розвивали своє податкове законодавство у даному напрямку стала Організація економічного співробітництва та розвитку, на базі якої міжнародною спільнотою було сформульовано уніфіковане поняття контрольованої іноземної компанії та засад оподаткування її прибутку



Міжнародні засади

Розробка уніфікованих
стандартів

- Перший крок - публікація ОЕСР Звіту щодо недобросовісної податкової конкуренції, яким рекомендувалось прийняття правил щодо оподаткування КІК як методу боротьби з недобросовісною податковою конкуренцією. Нульовий або низький рівень оподаткування не визнавався недобросовісним податковим режимом. І тому таке трактування призвело до боротьби між країнами у заниженні ставок оподаткування для підвищення свого рівня інвестиційної привабливості.
- У листопаді 2015 році ОЕСР на саміті Великої двадцятки в Анталії було представлено План протидії практикам розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування (План дій BEPS), який включає в себе консенсус країн щодо 15 кроків, що містять рекомендації щодо боротьби з переміщенням прибутків та розмиванням податкових баз. Одним з таких рекомендацій країнам виступають правила щодо КІК.
- Правила щодо КІК деталізовано у фінальному звіті щодо Кроку 3 Плану дій BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній»



Міжнародні засади

Фінальний звіт щодо кроку 3 Плану дій BEPS

- Робота над фінальним звітом велася Робочою групою, яка виклала свої пропозиції у Проекті щодо Кроку 3 Плану дій BEPS: посилення правил щодо КІК
 - Проект також стосувався питань політики впровадження правил щодо КІК (мета правил щодо КІК; як встановити баланс між оподаткуванням іноземного прибутку і збереженням змагальності; як обмежити адміністративний тягар без створення можливостей для ухилення від сплати податків; роль правил щодо КІК як превентивних заходів; обмеження правилами щодо КІК оподаткування бази КІК у іноземних юрисдикціях; як впевнитись, що правила щодо КІК не призведуть до подвійного оподаткування; взаємодія правил щодо КІК та правил щодо трансфертного ціноутворення)
 - Ставлення суб'єктів до опублікованого проекту та до впровадження правил щодо КІК у національне законодавство часом діаметрально-протилежне і відображає їх специфічну сферу діяльності та інтереси: одні прагнуть до встановлення та закріплення правил щодо КІК як міжнародного уніфікованого стандарту, зокрема шляхом їх включення у міжнародно-правові договори, інші ж наполягають на гнучкості їх впровадження та пристосування до внутрішнього законодавства; одні розглядають правила щодо КІК ефективним інструментом, що допоможе державам врегулювати питання сплати податків до бюджету, інші ж хвилюються за комерційну діяльність та інвестиції
 - Фінальний звіт складається з 6 блоків, що містять рекомендації щодо: дефініції КІК; виключення з правил КІК; дефініції прибутку; розрахунок прибутку; віднесення прибутку; запобігання подвійному оподаткуванню.



Міжнародні засади

Директива Ради (ЄС) 2016/1164

- 12 липня 2016 року Радою Європейського Союзу ухвалено Директиву Ради (ЄС) 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку, якою підтримали План дій BEPS та зобов'язали держав-членів ЄС привести внутрішнє законодавство у відповідність з Директивою
- Викладені в Директиві 2016/1164 правила мають гнучкий характер, кожна держава член ЄС може розробити свої системи протидії практикам ухилення від сплати податків в межах загальних правил ЄС, так і враховуючи специфіку власної правової системи
- Директива 2016/1164 містить загальні посилання у пункті 12 Преамбули та деталізовані правила у статті 7 «Правило щодо контрольованої іноземної компанії» та статті 8 «Розрахунок доходу контрольованої іноземної компанії» Глави II «Інструменти для протидії ухиленню від сплати податків»
- Директива 2016/1164 пропонує державам ЄС на вибір два варіанти, за якими може оподатковуватись прибуток КІК, охарактеризовані в Звіті Європейської Комісії до Європейського Парламенту та Ради про імплементацію Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 (“Варіант А” - оподатковуються визначені категорії нерозподіленого пасивного прибутку (дивіденди, роялті, прибуток від фінансової діяльності та інше), що передаються контролюючій особі. “Варіант Б” - оподатковується нерозподілений прибуток КІК від фіктивних угод, що уклалися з метою набуття неправомірної податкової вигоди контролюючою особою)



Засади українського законодавства

Закон України та ПК України


- 16 січня 2020 року Верховною Радою України прийнято Закон України №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»
- Метою розроблення законопроекту, як зазначається у пояснювальній записці до нього, було «запровадження міжнародних стандартів податкового контролю для всіх учасників міжнародної торгівлі та імплементація норм, передбачених План дій BEPS, реформування інституту фінансової відповідальності та удосконалення процедури адміністрування податків та зборів»; «впровадження кроків Плану дій BEPS є передумовою для лібералізації валютного регулювання, що відповідає зобов'язанням України в рамках Угоди про асоціацію із ЄС»
 - Даним Законом вперше запроваджується концепція оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючої особи - фізичної або юридичної особи, що є контролюючою особою такої компанії. Крім того, завдяки Закону України №466-IX у Податковому кодексі України з'явилися стаття 39², доповнено підпункт 134.1.7. п. 134.1 статті 134, п. п. 170.13 та 170.13¹ статті 170, п. 120.7. статті 120, п. 297.6. статті 297 ПКУ
 - Статтю 39² ПКУ «Контрольовані іноземні компанії» ПКУ, врегульовано визначення КІК, контролюючої особи КІК, суб'єктний і об'єктний склад правовідносин з оподаткування прибутку КІК, норми щодо оподаткування прибутку КІК, звільнення від оподаткування прибутку КІК, норми щодо складання та подання звіту про КІК та повідомлень про набуття або припинення участі у КІК, норми щодо податкового контролю за КІК



Засади українського законодавства

Підзаконні НПА – Накази Мінфін

- Вересень 2021 - «Про затвердження форми та Порядку надсилання до контролюючого органу Повідомлення про набуття (початок здійснення фактичного контролю) або відчуження частки (припинення фактичного контролю) резидентом в іноземній юридичній особі або майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи»
- Серпень 2022 - «Про затвердження форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, Порядку заповнення Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії і подання до контролюючого органу та Змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств»
- Листопад 2022 - «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи»
- Січень 2023 - «Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки контролюючої особи з вимогами до його (її) складення»
- Листопад 2022 - «Порядок надання засновником трасту, власником частки майна фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи на вимогу контролюючого органу письмового підтвердження щодо відповідності умовам, передбаченим [підпунктом 39-2.1.5.1](#) підпункту 39-2.1.5 пункту 39-2 статті 39-2 розділу I Податкового кодексу України»
- «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо оподаткування доходів фізичних осіб, одержаних від ліквідації (припинення) іноземної юридичної особи або іноземного утворення без статусу юридичної особи»



Характеристика понятійно-категоріального апарату у сфері правового регулювання оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії в Україні

Контрольована іноземна компанія

- Загальну дефініцію поняття КІК дано у абз. 2 підпункту 39-2.1.1. п. 39-2.1. ст. 39-2 ПКУ: 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 відповідно до правил, визначених цим Кодексом.
- Дана норма права є відсилочною, тому для її розуміння необхідно звертатись до норм права абз. абз. 3-6 підпункту 39-2.1.1. п. 39-2.1. ст. 39-2 та підпункту 39-2.1.2. п. 39-2.1. ст. 39-2, у яких розкриваються та перелічуються приблизні ознаки поняття КІК, зазначені у рекомендаціях фінального звіту:
 - організаційно-правові форми юридичних осіб та інших утворень в іноземних юрисдикціях, які можуть визнаватись КІК за дотримання певних умов, визначених у законодавстві України;
 - контролюючі особи КІК та їх ознаки;
 - тип та рівень контролю (юридичний, фактичний, економічний), яким такі контролюючі особи володіють у юридичних особах та інших утвореннях в іноземних юрисдикціях, щоб така юридична особа чи утворення вважалась КІК відповідно українського законодавства.
- При побудові даної дефініції не дотримано вимог щодо повноти відображення та закріплення правових понять в правових дефініціях, сформульованих теорією українського правознавства



Характеристика понятійно-категоріального апарату

Контрольована іноземна компанія

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 відповідно до правил, визначених цим Кодексом.

Контрольована іноземна компанія - це юридична особа або утворення без такого статусу, зареєстрована в іноземній юрисдикції та знаходиться під контролем контролюючої особи відповідно до правил, визначених цим Кодексом.



Характеристика понятійно-категоріального апарату

Контролююча особа KIK і KIK

- Відповідно абз. абз. 1-2 підпункту 39-2.1.2. п. 39-2.1. ст. 39-2 ПКУ, контролюючою особою є фізична особа або юридична особа - резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії.
- Зокрема, іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією, якщо фізична особа - резидент України або юридична особа - резидент України (далі - контролююча особа)..., далі по тексту наводяться типи та рівні контролю контролюючої особи у KIK.
- Якщо підставити дефініцію «контролюючої особи» у абз. 2 підпункту 39-2.1.2. п. 39-2.1. ст. 39-2 ПКУ, то виходить наступне: іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією, якщо фізична особа або юридична особа - резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії...Як бачимо зі сформульованого визначення, дефініція спричинює хибне коло, тобто поняття визначається через інше поняття, яке, у свою чергу, визначено через перше
- Вважаю, що з абз. 2 підпункту 39-2.1.2. п. 39-2.1. ст. 39-2 ПКУ необхідно виключити невдале дублювання дефініції KIK, та переписати абз.1 підпункту 39-2.1.2. п. 39-2.1. ст. 39-2 ПКУ, додавши тип та рівень контролю, яким має володіти контролююча особа при здійсненні контролю над KIK



Характеристика понятійно-категоріального апарату

Податок щодо КІК

- Окремого розгляду варті введені законодавцем поняття «оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії» та «податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії», які згадуються по тексту у статті ст. 39-2 ПКУ
- Як видно з підпункт 39-2.2.2., п. 39-2.2., статті 39-2, підпункт. 134.1.7. п. 134.1 статті 134 та п. п. 170.13 та 170.13-1 статті 170 ПКУ, скоригований прибуток КІК є об'єктом оподаткування податку на доходи фізичних осіб, у разі, якщо контролюючою особою КІК виступає фізична особа-резидент України або об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств у разі, якщо контролюючою особою КІК виступає юридична особа-резидент України
- У статті 9 ПКУ надано вичерпний перелік загальнодержавних податків та зборів, серед яких присутні «податок на доходи фізичних осіб» та «податок на прибуток підприємств», проте відсутній «податок щодо прибутку контрольованої іноземної компанії». Якщо гіпотетично розглядати, що законодавець ототожнює поняття «податок щодо прибутку КІК» поняттю «податок на прибуток підприємств», то у цьому разі воно виключає поняття «податку на доходи фізичних осіб». Формулювання підпункт. 39-2.2.1., п. 39-2.2., статті 39-2 щодо того, що платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа, створює непорозуміння «введення» нового виду податку, хоча це ті ж самі податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств, хоча і з особливим суб'єктно-об'єктним складом



Загальна характеристика правовідносин з оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії в Україні

Групи правовідносин

- Правовідносини з оподаткування прибутку КІК за змістом умовно можна розділити на наступні групи:
 - правовідносини з подання звітності про КІК до контролюючого органу (п. 39-2.5. ст. 39-2 ПКУ);
 - правовідносини з визначення типу та рівня контролю у контролюючої особи КІК (підпункт 39-2.1.2. - 39-2.1.6. п. 39-2.1.б ст. 39-2 ПКУ);
 - правовідносини з розрахунку скорегованого прибутку КІК (п.п. 39-2.2. - 39-2.3. ст. 39-2 ПКУ);
 - правовідносини зі звільнення від оподаткування прибутку КІК (пункт 39-2.4. ст. 39-2. ПКУ);
 - правовідносини зі здійснення податкового контролю над КІК (п. 39-2.6. ст. 39-2 ПКУ);
 - правовідносини з фінансово-правової відповідальності за порушення законодавства про КІК (п. 120.7 ст. 120 ПКУ).
- Оскільки не існує окремого механізму оподаткування прибутку КІК, а прибуток КІК оподатковується через механізми оподаткування прибутку підприємств, у разі, якщо контролюючою особою є юридична особа- резидент України або включається до складу загального річного оподаткованого доходу, у разі, якщо контролюючою особою є фізична особа-резидент України, не вважаю за потрібне включати дані правовідносини до складу правовідносин з оподаткування прибутку КІК, оскільки вони є окремими за своєю суттю та не є предметом даного дослідження.



Загальна характеристика правовідносин

Юридичний факт

- Юридичні факти є підставами для руху механізму правового регулювання, є нормативно закріпленими та не припускають договірних засад їх визначення
- Конкретною обставиною та юридичним фактом на основі якого виникають правовідносини з оподаткування КІК є наявність у фізичної особи-резидента або юридичної особи резидента відповідного визначеного законодавством контролю над контрольованою іноземною компанією.
- Даний юридичний факт можна охарактеризувати як відносну юридичну подію, оскільки правовідносини з набуття контролю в контрольованій іноземній компанії не є податковими, але саме від наявності законодавчо визначеного типу і рівня контролю у суб'єкта права над КІК і запускається увесь процес правового регулювання оподаткування прибутку КІК



Загальна характеристика правовідносин

Склад
правовідносин

- Суб'єкти правовідносин
- Об'єкти правовідносин
- Зміст правовідносин



Загальна характеристика правовідносин

Суб'єкти правовідносин

Можна виділити наступні групи суб'єктів правовідносин з оподаткування прибутку КІК:

- А) Верховна Рада України
- Б) Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику - Міністерство фінансів України;
- В) Контролюючий орган – Державна податкова служба України;
- Г) Контролююча особа (платник податків), у якої наявний достатній визначений законодавством України тип та рівень контролю над КІК:
 - - фізичні особи – резиденти України;
 - - юридичні особи – резиденти України;
- Д) Інші особи - будь-який контролюючий орган, інший орган державної влади, банк, інша фінансова установа, небанківський надавач платіжних послуг, емітент електронних грошей, аудитори фінансової звітності, суб'єкти міжнародного автоматичного обміну інформацією і т.д.



Загальна характеристика правовідносин

Об'єкт правовідносин

- Якщо розглядати об'єкт правовідносин з оподаткування прибутку КІК у вузькому (матеріальному) розумінні, то таким би мав бути: оподаткована частина скоригованого прибутку КІК, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа (об'єкт оподаткування відповідно до підпк. 39-2.2.2., п. 39-2.2., ст. 39-2 ПКУ)
- Проте, такий об'єкт оподаткування оподатковується відповідно або податком на доходи фізичної особи, або податком на прибуток підприємства, тобто не існує окремого механізму, податку для КІК. Правовідносини з оподаткування прибутку підприємств або доходів фізичних осіб не є предметом даного дослідження та не входять у виділені види правовідносин з оподаткування прибутку КІК, а отже, виділити єдиний об'єкт у вузькому розумінні для всіх правовідносин з оподаткування прибутку КІК не видається можливим
- Можна також виділити у групах відносинах з оподаткування прибутку КІК об'єкти правовідносин у широкому розумінні



Загальна характеристика правовідносин

Зміст правовідносин

- Загальний зміст правовідносин з оподаткування прибутку КІК: юридичний обов'язок контролюючої особи зі звітування про наявну у неї КІК та сплату необхідного податку до бюджету та кореспондуюче юридичне повноваження контролюючого органу держави накладати такий податок на існуючий прибуток КІК
- Можна також конкретизувати зміст правовідносин для кожної окремої з виділених мною груп правовідносин.



Дякую за увагу!