

**КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ:
ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ ПОНЯТТЯ****CONTROLLED FOREIGN COMPANIES:
HISTORICAL ASPECT OF THE CONCEPT DEVELOPMENT****Фекета І.М., аспірант кафедри адміністративного
та фінансового права юридичного факультету***Львівський національний університет імені Івана Франка*

У статті розглянуто історичне становлення, розвиток та законодавче закріплення поняття контрольованих іноземних компаній. Проаналізовано законодавство, наукові дослідження та зроблено висновки, які мають теоретичне та практичне значення щодо окресленого питання.

16 січня 2020 року Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX, яким вперше в законодавстві України впроваджувалось поняття контрольованих іноземних компаній, а також законодавче регулювання оподаткування прибутку такої компанії. Прийняття цього Закону в Україні є продовженням глобальної тенденції щодо боротьби держав проти виведення прибутків з-під оподаткування, розмивання капіталів в умовах глобалізації та цифровізації світової економіки. З огляду на те, що у світовій теорії та практиці питання контрольованих іноземних компаній обговорювалось та реалізувалось значно довше, ніж в Україні, видається необхідним розроблення системної теоретичної бази, яка б сприяла ефективному впровадженню наведеного Закону та захисту економіки України від виведення капіталів за кордон.

У вітчизняних наукових працях проблематика юридичної сторони впровадження і функціонування контрольованих іноземних компаній до визнання Україною Плану дій BEPS системно не розглядалась, проте Т.А. Тищук, А.М. Павлова, Д.О. Махортих, І.М. Гриненко, Т.Р. Яроцька, Т.В. Якимчук, Т.І. Біленко, С.Д. Бойко, Ю.І. Дияк, Є.В. Курілов, В.М. Кругляк здійснили свій внесок у розуміння КІК, зокрема як економічної категорії.

Метою статті є розкриття історичного становлення оподаткування контрольованих іноземних компаній, яке дасть змогу краще зрозуміти один із аспектів сутності цього поняття для подальшого ефективного застосування в Україні загалом та врегулювання податкового законодавства в цій сфері на практиці зокрема.

Ключові слова: контрольовані іноземні компанії, КІК, Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній, податок на прибуток, виведення капіталів, розмивання податкової бази, План дій BEPS.

The article considers the historical formation, development and legislative consolidation of the concept of controlled foreign companies. The legislation, scientific researches are analyzed and the conclusions which have theoretical and practical value concerning the outlined question are made.

On January 16, 2020, the Verkhovna Rada of Ukraine adopted the Law of Ukraine № 466-IX "On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation", which for the first time introduced the concept of controlled foreign companies and the legal regulation of the profits taxation of such company. The adoption of this law in Ukraine is a continuation of the global trend of campaign against the base erosion and profit shifting in the context of the world economy globalization and digitalization. Given that in world theory and practice the issue of controlled foreign companies has been discussed and implemented much longer than in Ukraine, it seems necessary to develop a systematic theoretical framework that would facilitate the effective implementation of the above law and protect Ukraine's economy from base erosion and profit shifting abroad.

In domestic scientific works, the issue of the legal side of the introduction and operation of controlled foreign companies before the recognition of the BEPS Action Plan in Ukraine was not systematically considered, but scientists T.A. Tyshchuk, A.M. Pavlova, D.O. Makhortykh, I.M. Hrynenko, T.R. Yarotska, T.V. Yakymchuk, T.I. Bilenko, S.D. Boyko, Y.I. Diyak, Y.V. Kurilov, V.M. Kruglyak contributed to the understanding of the controlled foreign companies as an economic category.

The purpose of this article is to reveal the historical formation of taxation of controlled foreign companies, which will lead to better understanding the aspects of this concept for its further effective application and, in particular, the regulation of tax legislation in this area on practice in Ukraine.

Key words: controlled foreign companies, CFC, Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), CFC profit taxation, income tax, profit shifting, base erosion, BEPS Action Plan.

У листопаді 2015 року Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) на саміті Великої двадцятки (далі – G20), що проходив у Анталі, було представлено План протидії практикам розмивання оподаткованої бази та виведення прибутку з-під оподаткування (далі – План дій BEPS), який став концентрованим уособленням політики найрозвиненіших держав світу щодо становлення нових глобальних правил гри у світовій податковій системі. План дій BEPS розроблявся ОЕСР на прохання G20 протягом трьох років та включає консенсус країн щодо 15 кроків, які рекомендовано здійснити країнам-членам ініціативи. 15 кроків Плану містять рекомендації щодо боротьби з переміщенням прибутків та розмиванням податкових баз шляхом впровадження інструментарію та методів впливу у податковій сфері через перегляд/укладення міжнародних угод та приведення внутрішнього законодавства країн до розробленого «мінімального світового стандарту» у податковій сфері. Одним із вищезазначених інструментів виступають правила щодо контрольованих іноземних компаній, які викладено у фінальному звіті щодо Кроку 3 Плану дій BEPS

«Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній» (далі – фінальний звіт) [1].

Відповідно до законодавства України, яке розроблено з урахуванням рекомендацій фінального звіту, контрольованою іноземною компанією (далі – КІК) визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що перебуває під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених Податковим кодексом України [2]. Фактично поняття «контрольовані іноземні компанії» відповідає загальновідомому поняттю «офшори», тому впровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній означає встановлення чіткого міжнародного контролю над діяльністю офшорів та мінімізації/усунення негативних наслідків їх діяльності, що відповідає завданню Плану дій BEPS: «прибуток буде залишатися на місці здійснення основної економічної діяльності і де цінність створюється» [1; 3].

Як зазначається у фінальному звіті, правила щодо КІК існують уже з 1962 року та впроваджені багатьма юрис-

дикціями, вони «не враховують зміни, що відбуваються у міжнародному бізнес-середовищі, та багато з них набули рис, які не дають змоги ефективно протидіяти розмиванню податкових баз та виведенню капіталів», тому ОЕСР розроблено рекомендації, які «забезпечать юрисдикціям, що їх імплементують, мати правила, що забезпечать платників податків від виведення прибутку до іноземних дочірніх компаній» [1; 9].

Загалом фінальний звіт складається з шести блоків, що містять рекомендації щодо таких аспектів:

- дефініція КІК; рекомендації встановлюють правила щодо визначення істотної участі акціонерів, власників юридичної особи, щоб така компанія вважалася КІК, та визначення критеріїв, за якими некорпоративні особи та їх прибуток можна розглядати у значенні КІК;
- винятки з правил КІК; правила щодо КІК застосовуються тільки до тих КІК, які оподатковують прибутки за нижчими податковими ставками, ніж у домашній юрисдикції;
- дефініція прибутку; рекомендації встановлюють невичерпний перелік підходів до визначення поняття прибутку у значенні прибутку КІК, на відміну від наявних правил щодо КІК, у яких прибуток КІК визначається тільки щодо визначених статей прибутку у домашніх юрисдикціях;
- розрахунок прибутку; розрахунок прибутків, які належать акціонерам, власникам такої КІК, має відбуватися за правилами домашньої юрисдикції такої КІК;
- віднесення прибутку; віднесення прибутку до того чи іншого акціонера або власника КІК повинно відбуватися пропорційно його власності або участі у КІК;
- запобігання подвійному оподаткуванню; у звіті підкреслюється важливість як запобігання, так і усунення подвійного оподаткування, тому рекомендується юрисдикціям із чинними правилами КІК висловлювати довіру одна одній щодо оподаткування прибутків КІК на території таких юрисдикцій; також рекомендується країнам розглянути можливість звільнення від подвійного оподаткування дивідендів та прибутків, отриманих від продажу КІК, якщо прибуток КІК раніше вже підлягав оподаткуванню за правилами КІК [1; 9; 10].

Так, фінальний звіт Плану дій BEPS заклав нові підвалини у розумінні поняття контрольованих іноземних компаній, які сприятимуть не тільки модернізації вже давно чинних правил щодо КІК у окремих юрисдикціях та ефективному розробленню правил щодо КІК у юрисдикціях, у яких вони попередньо не існували, але й загалом установленню уніфікованих глобальних правил гри задля подолання виведення прибутків з оподаткування та розмиванню податкових баз.

З 1 січня 2017 року Україна шляхом приєднання до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР взяла на себе зобов'язання зі впровадження «Мінімального стандарту» Плану дій BEPS, який включає реалізацію чотирьох кроків Плану з п'ятнадцяти заявлених. Вищезазначений Крок 3 Плану щодо розроблення та впровадження правил стосовно контрольованих іноземних компаній не входить до «Мінімального стандарту», однак Україна, прийнявши Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-ІХ (далі – Закон України № 466-ІХ), взяла на себе додаткові зобов'язання з його впровадження.

Зокрема, Законом України № 466-ІХ на дотримання Кроку 3 Плану дій BEPS вперше запроваджується концепція оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючої особи – фізичної або юридичної особи, що є контролюючою особою такої компанії. Завдяки Закону України № 466-ІХ у Податковому кодексі України з'явиться стаття 39², якою законодавчо 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.

У Пояснювальній записці до проекту Закону України № 466-ІХ зазначається, що «впровадження кроків Плану дій BEPS є передумовою для лібералізації валютного регулювання, що відповідає зобов'язанням України в рамках Угоди про асоціацію із ЄС» [3]. Так, Закон України № 466-ІХ прийнятий не тільки в рамках реалізації ініціативи Плану дій BEPS, але й на дотримання євроінтеграційних зобов'язань України відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС. Таке посилення на міжнародно-правовий договір надає вагомості та невідворотності впровадженню Плану дій BEPS, адже його інструментарій підсилюється міжнародним зобов'язанням.

Оскільки більшість країн-членів Європейського Союзу (далі – ЄС) є учасниками ОЕСР та безпосередньо брали участь у розробленні Плану дій BEPS, ЄС достатньо швидко розробив правила щодо імплементції кроків Плану дій BEPS на рівні ЄС.

Так, уже через дев'ять місяців від моменту презентації Плану дій BEPS у Анталі Радіо Європейського Союзу 12 липня 2016 року було ухвалено Директиву Ради (ЄС) 2016/1164 про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку (Директива 2016/1164) [4], якою підтримали План дій BEPS та зобов'язали держав-членів ЄС привести внутрішнє законодавство у відповідність до цієї Директиви.

Посилаючись на необхідність надання переваги директивам ЄС під час імплементції висновків ОЕСР щодо BEPS, Директива 2016/1164 зазначає, що, оскільки правила необхідні прилаштувати до 28 окремих систем оподаткування прибутку підприємств, їх необхідно обмежити загальними положеннями та залишити імплементцію державам-членам, адже вони мають кращі можливості для формування спеціальних елементів таких правил у спосіб, що найкраще вписується у їхні системи оподаткування прибутку підприємств [4], тому викладені в Директиві 2016/1164 правила мають гнучкий характер, кожна держава-член ЄС може розробити свої системи протидії практикам ухилення від сплати податків у межах загальних правил ЄС, враховуючи специфіку власної правової системи.

Щодо правил стосовно КІК, то Директива 2016/1164 містить загальні посилання у пункті 12 Преамбули й 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».

У пункті 12 Преамбули Директиви 2016/1164 декларується варіативність оподаткування КІК у різних правових системах державами-членами ЄС.

1) Правила щодо КІК можуть стосуватися всієї дочірньої компанії, що розташована у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування, окремих категорій доходу або обмежуватися доходом, який штучно віднесений дочірній компанії.

2) Держави-члени можуть звільняти від виконання правил певні юридичні особи з низьким рівнем прибутку або низькою рентабельністю, які несуть менші ризики ухилення від сплати податків, задля обмеження адміністративного навантаження.

3) Держави-члени можуть знижувати поріг контролю або застосовувати вищий поріг, порівнюючи фактично сплачений податок на прибуток підприємств із податком на прибуток підприємств, який був би нарахований у державі-члені платника податків.

4) Держави-члени в межах ЄС можуть обмежувати вплив правил на випадки, коли контрольована іноземна

компанія не провадить значну господарську діяльність за умови наявності достовірної податкової інформації.

5) Держави-члени ЄС можуть розробляти власні білі, сірі або чорні списки третіх країн, визначаючи категорії цих країн щодо дотримання правил стосовно КІК [4].

На відміну від пункту 12 Преамбули, статтями 7 та 8 Директиви 2016/1164 встановлено чіткі мінімальні вимоги на рівні ЄС щодо дефініції КІК, бази оподаткування, звільнення юридичних осіб та постійних представництв від застосування правил КІК, розрахунку доходу КІК та її контролюючих осіб.

План дій BEPS, Директива ЄС 2016/1164, Закон України № 466-IX та інші подібні нормативно-правові акти щодо правил стосовно КІК у різних країнах світу сьогодні містять уже уніфіковану світовою спільнотою концепцію контрольованих іноземних компаній. Проте першою країною, що впровадила правила щодо КІК у 1962 році, стали США. Інші ж країни слідували прикладу США на десятиліття пізніше. Канада та Німеччина підготували свої правила щодо КІК у 1972 році, Японія – у 1978 році, Франція – у 1980 році, Великобританія – у 1984 році, Нова Зеландія – у 1988 році, Австралія – у 1990 році. За ці сорок років до 90-х років правила щодо контрольованих іноземних компаній пройшли еволюцію сприйняття міжнарод-

ною спільнотою від суперечливих до таких, які встановлюють легітимність вжиття заходів з протидії практикам ухилення від сплати податків.

Однак справа запобігання виведенню капіталів та розми- ванню податкових баз з огляду на глобальність поширення таких суперечливих податкових практик не могла обмежуватися вищезазначеними розвиненими країнами, тому правила щодо КІК мали би бути поширеними та застосовуватися усіма країнами, оскільки в умовах цифровізації світової економіки тільки консолідовані зусилля світової спільноти зможуть забезпечити законність, справедливість і рівномірність розподілення економічних благ. Для досягнення цієї мети необхідно розробити гнучкі рекомендації та підходи, які б легко імплементувались у різні законодавчі системи, але встановлювали мінімальні уніфіковані стандарти для дотримання країнами. Таким документом став План дій BEPS, який є світовою податковою революцією [5] та «першим значним відновленням міжнародних податкових правил майже за сторіччя» [1].

Отже, правила щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній стали міжнародно визнаним інструментом податкової політики, а напрацьована Планом дій BEPS теоретична база сприятиме єдності розуміння, ідентифікації контрольованих іноземних компаній та застосування правил щодо КІК у світовій спільноті.

ЛІТЕРАТУРА

1. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris / OECD. 2015. DOI: [dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en](https://doi.org/10.1787/9789264241152-en) (дата звернення: 22.11.2021).
2. 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> (дата звернення: 22.11.2021).
3. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 30 серпня 2020 року / Комітет з питань фінансів, податків та митної політики. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1210&skl=10 (дата звернення 22.11.2021).
4. Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку: Директива Ради (ЄС) від 12 липня 2016 року № 2016/1164. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (дата звернення: 22.11.2021).
5. Жукова О.В. Контрольовані іноземні компанії: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування. *Вісник податкової служби*. 2019. № 5. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhlyvoyi-identifikatsiyi-ta-maybutnogo-opodatkovannya> (дата звернення: 22.11.2021).