

ФАКТИЧНИЙ КОНТРОЛЬ НАД ІНОЗЕМНОЮ КОМПАНІЄЮ АБО ПРИХОВАНА ПОВ'ЯЗАНІСТЬ ЯК СТРУКТУРНА СКЛАДОВА ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ СПРЯМОВАНOSTІ: ЗМІСТОВНО-СТРУКТУРНА ХАРАКТЕРИСТИКА

FACTUAL CONTROL OVER A FOREIGN COMPANY OR HIDDEN CONNECTION AS A STRUCTURAL COMPONENT OF CRIMINAL ACTIVITY OF AN ECONOMIC ORIENTATION: CONTENT-STRUCTURAL CHARACTERISTICS

Слхін О.В., т.в.о.начальника
8-го управління ДСР НП України,
доктор філософії за спеціальністю 081-Право
ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3910-0187>

У статті звернута увага на окремі тенденції процесу формування ринкової економіки в Україні в історичному розрізі та надана їй коротка характеристика. Наголошено на усталеній тенденції відсутності конструктивного діалогу між бізнесом та державою щодо реалізації податкової політики та формату сплати податків. Підкреслено, що вказані тенденційні процеси були враховані державою та вжито ряд заходів щодо створення нових регуляторних інституцій, а також оптимізації їх функцій та формування відповідної системної стратегії регуляторної політики. Звернута увага, що на ідеологічному та технологічному рівні у межах бізнес-середовища спостерігається стійка тенденція до використання офшорних юрисдикцій, що забезпечує виведення активів за межі України та негативний вплив на вітчизняну економіку. Обґрунтовано, що залучення України до діяльності відповідних міжнародних інституцій та реалізація відповідних апробованих іншими державами практик, розвиток банківських технологій та запровадження різного типу інноваційних інструментів розпочали процес деофшоризації економіки та активну протидію агресивним податковим практикам, зокрема важливими у цьому напрямі стали кроки щодо запровадження трансферного ціноутворення та характеристика у податковому законодавстві механізму функціонування контрольованих іноземних компаній. Звернута увага на особливості становлення ефективного механізму аналізу контрольованих іноземних компаній. Окреслені основні елементи правового регулювання в Україні питань щодо контрольованих іноземних компаній, а також визначені ознаки контрольованої іноземної компанії. Охарактеризовані результати роботи податкових органів щодо звітування про контрольовані іноземні компанії. Виокремлені типові інструменти виявлення контрольованих іноземних компаній. Визначені ознаки, які свідчать про пов'язаність особи із відповідною компанією та критерії, котрі свідчать про фактичний контроль на такою компанією.

Ключові слова: офшорні юрисдикції, оподаткування, контрольовані іноземні компанії, трансферне ціноутворення, фактичний контроль над компанією, регуляторна політика.

The article draws attention to certain trends in the process of forming a market economy in Ukraine in a historical context and provides a brief description of them. It emphasizes the established trend of the lack of constructive dialogue between business and the state regarding the implementation of tax policy and the format of tax payment. It is emphasized that the indicated trend processes were taken into account by the state and a number of measures were taken to create new regulatory institutions, as well as optimize their functions and form an appropriate systemic strategy of regulatory policy. It is noted that at the ideological and technological level within the business environment there is a steady trend towards the use of offshore jurisdictions, which ensures the transfer of assets outside Ukraine and a negative impact on the domestic economy. It is substantiated that the involvement of Ukraine in the activities of relevant international institutions and the implementation of relevant practices approved by other states, the development of banking technologies and the introduction of various types of innovative instruments have begun the process of de-offshorisation of the economy and active counteraction to aggressive tax practices, in particular, steps to introduce transfer pricing and the characterization of the mechanism of functioning of controlled foreign companies in tax legislation have become important in this direction. Attention is drawn to the peculiarities of the formation of an effective mechanism for the analysis of controlled foreign companies. The main elements of legal regulation in Ukraine of issues related to controlled foreign companies are outlined, as well as the characteristics of a controlled foreign company are determined. The results of the work of tax authorities on reporting on controlled foreign companies are characterized. Typical tools for identifying controlled foreign companies are identified. The characteristics that indicate the connection of a person with the relevant company and the criteria that indicate actual control over such a company are determined.

Key words: offshore jurisdictions, taxation, controlled foreign companies, transfer pricing, actual control over the company, regulatory policy.

Постановка проблеми. Становлення України як незалежної держави в умовах транзитивності суспільства, супроводжувалось складнощами та суперечливими економічними практиками, котрі поступово формували основи ринкової економіки, але у спосіб, котрий характеризувався відповідними тенденційними явищами серед яких необхідно виділити: *по-перше*, неефективність на початковому етапі стратегічної державної політики та втрата з боку держави за значними та стратегічно важливими секторами економіки та підприємствами, які стали основою, після їх приватизації, для формування різного типу фінансово промислових груп, котрі знаходились у перманентному стані конфронтації та намагалися встановити неформальний контроль над політичними елітами, правоохоронними органами та іншими державними інституціями з метою подальшого тінювого та протиправного накопичення активів; *по-друге*, відсутність сформованих та низький рівень ефективності роботи наявних регуляторних інституцій, що зумовлювалось як кадровими проблемами у частині залучення ефективного менеджменту, так і досвіду використання провідних управлінських практик щодо

реалізації регуляторної політики на конкретному етапі та її стратегічного планування; *по-третє*, формування великого сегменту тінювого сектору економіки та формування у бізнесу несприйняття можливості дієвого діалогу з державою щодо питань регуляторної та податкової політики і, як наслідок, постійний пошук шляхів оптимізації податкового навантаження, виведення активів поза межі України та фактичне інвестування коштів в економіку інших держав.

Необхідно констатувати, що окремі з окреслених питань вирішені державою на сучасному етапі, зокрема сформована дієва інституційна система регуляторів та вжито ряд заходів, спрямованих на створення комфортних умов ведення бізнесу в Україні, хоча цей процес доволі далекий від свого завершення та потребує формування комплексної стратегії щодо створення інвестиційного клімату. Проте, сформовані у бізнес-середовищі соціальні практики свідчать про продовження тяжіння як на ідеологічному, так і на технологічному рівні до використання офшорних юрисдикцій та інших інструментів, котрі дозволяють отримувати надприбутки без належного соці-

ального діалогу з державою, що, наразі, можна визначити як фактор реальної загрози економічній безпеці держави в умовах війни та поствоєнний період, вирішальним для якого буде інвестування в українську економіку та прагнення до розбудови бізнесу та впровадження найкращих бізнес-практик та управлінських моделей.

Зважаючи на викладене, постійного моніторингу та наукового аналізу потребують протиправні економічні практики, які спрямовані на ухилення від оподаткування та виведення різного типу активів поза межі України, що і зумовлює своєчасність та актуальність представленої статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У різні хронологічні періоди проблематика аналізу різноманітних схем протиправної економічної активності досліджувалась значною кількістю науковців, зокрема: Л. Аркуші, В. Бахіна, А. Волобуєва, О. Користіна, В. Лисенка, В. Некрасова, М. Погорельського, Ю. Черноус та інших дослідників. Водночас, питання характеристики фактичного контролю над іноземними компаніями або пов'язаність із ними як структурний елемент економічної протиправної поведінки не знайшов належного висвітлення у наукових джерелах.

Метою статті є характеристика фактичного контролю над іноземними компаніями або пов'язаність із ними як структурного елемента економічної протиправної поведінки.

Виклад основного матеріалу. Розвиток технологій, запровадження банківського compliance, процедур KYC, приєднання України до Плану дій BEPS (Base erosion and Profit Shifting) – міжнародного проєкту Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та країн Великої двадцятки (G20) із розроблення заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування, ратифікації Конвенції MLI (Multilateral Convention to Implement Tax treaty Related Measures), обмін податковою інформацією між державами розпочали глобальний процес деофшоризації і забезпечують реалізацію прозорих фінансових практик та протидіють агресивному податковому плануванню.

Загальний рух України до Євроінтеграції, імплементація кроків Плану дій BEPS починаючи з 2013 року запровадило в національному податковому законодавстві такі інструменти міжнародного оподаткування як трансфертне ціноутворення (далі – ТЦ) та контрольовані іноземні компанії (далі – КІК), детальний зміст яких розкривається в статтях 39 та ст. 39-2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Правила ТЦ регулюють питання формування ціни за товар або послугу при експорті чи імпорті між юридичною особою-резидентом України та пов'язаною з ним компанією-нерезидентом та приведення цих цін до ринкових згідно цілого ряду правил дотримання принципу «втягнутої руки».

Правила КІК – це ефективний механізм, який дозволяє державам оподатковувати прибутки іноземних компаній (включаючи партнерства та трасти), які контролюються їхніми резидентами. Вперше правила КІК з'явилися в США в другій половині ХХ століття. Сьогодні подібні правила використовують понад 40 країн світу.

Згідно національного податкового законодавства резиденти України фізичні та юридичні особи зобов'язані повідомляти податкові органи про набуття, зміни частки володіння або припинення володіння над іноземною компанією, а також щорічно разом з декларацією про прибуток підприємств або про майновий стан та доходи фізичної особи подавати Звіт про діяльність КІК з рядом фінансових показників і будуть зобов'язані сплатити в Україні податок з нерозподілених прибутків таких компаній. Звісно положення статті 39-2 Податкового кодексу України містить багато особливостей щодо коригування прибутку, звільнення від оподаткування, врахування правил подвійного оподаткування тощо.

Іноземна компанія вважається КІК в Україні, якщо:

- частка, якою податковий резидент України (юридична або фізична особа) володіє в такій компанії, становить більше ніж 50 відсотків або більше ніж 10 відсотків (за умови, що сумарно резиденти України володіють у такій КІК часткою у розмірі 50 відсотків і більше);

- податковий резидент України (юридична або фізична особа) здійснює «фактичний контроль» над такою іноземною компанією (самостійно або разом з іншими податковими резидентами України).

Необхідно констатувати, що вже відбулась перша компанія звітування про контрольовані іноземні компанії. Понад 11 тис. контролерів (фізичних та юридичних осіб) подало 30 тис. Звітів щодо 14 тис. КІК за звітні 2022-2023 роки. Ніби як для першого звітування непоганий результат і сума податків до бюджету вражає – понад 1,7 млрд грн. Водночас, аналіз тенденцій розвитку економіки та ділової активності свідчить, що вказаний показник не відображає реальний стан справ. Видається, що у процесі подальшої роботи та аналізу, відповідь на вказане питання буде сформована податковими органами через використання інформації відкритих міжнародних реєстрів бенефіціарних власників, платних та безкоштовних провайдерів баз даних фінансової інформації (RoyaltyRange, Companies House, Open Corporates тощо), внаслідок аналізу документів з ТЦ структур власності промислових груп, розкритої інформації в рамках отриманих відповідей від іноземних компетентних органів на спеціальні запити щодо податкової інформації, інформації щодо банківських рахунків українців в іноземних банках, отриманої в рамках автоматичного обміну податкової інформації CRS, комплексу заходів OSINT[1;2] тощо. Особливо необхідно наголосити, що у хронологічному вимірі податкові органи наділені доволі тривалим часовим ресурсом для вирішення цього питання, оскільки строки позовної давності щодо КІК становлять 7 років.

Також в пошуках КІК стане у нагоді виконання будь-яким контролюючим органом, органом державної влади, банком або фінансовою установою підпункт 39-2.6.3 статті 39-2 ПКУ щодо повідомлення податкову про виявленні факти, що свідчать про володіння фізичною (юридичною) особою – резидентом України часткою в іноземній юридичній особі, не пізніше п'яти робочих днів з дня виявлення зазначених фактів, засобами електронного зв'язку. На сьогодні, згідно з офіційною інформацією від ДПС отримано понад 12 тис. таких повідомлень.

В рамках цих заходів необхідно аналізувати деталі та особливості взаємовідносин резидентів та нерезидентів, вимальовувати складні ланцюги, робити множення часток володіння корпоративними правами, досліджувати як де-факто та де-юре здійснюється корпоративне управління компаніями та співвідносити отриману в результаті аналізу інформацію з визначенням які ж саме особи визнаються пов'язаними.

Відповідно до п.п. 14.1.159 п.п. 14.1 ст.14 ПКУ пов'язаними визнаються юридичні та (або) фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням певних критеріїв визначених для фізичних та юридичних осіб:

- через володіння її корпоративними правами (одна і та сама юридична або фізична особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами у розмірі 25 і більше відсотків);
- шляхом контролю її органів управління (одна і та сама юридична або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) одноосібних виконавчих органів, 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради тощо);
- через фінансову залежність (сума всіх наданих кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги перевищує у 3,5 раза (для фінансових установ – більше ніж у 10 разів) перевищує суму власного капіталу);
- через родинні (сімейні) зв'язки та стосунки.

Поряд з цим, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, в судовому порядку може довести на основі фактів і обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала практичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи.

Для кращого розуміння вказаної проблеми та вироблення оптимальної моделі протидії такій поведінці, необ-

хідно виокремити ознаки, які свідчать про фактичний контроль над компанією відповідною особою.

Так, стаття 39-2 ПКУ визначає, що фактичний контроль – це коли особа має можливість здійснювати суттєвий або вирішальний вплив на рішення юридичної особи щодо укладання угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності незалежно від юридичного оформлення такого впливу.

Фактичний контроль встановлюється на підставі, зокрема, але не виключно, хоча б однієї з таких обставин:

а) надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;

б) ведення особою перемовин щодо укладання правочинів юридичною особою та узгодження суттєвих умов таких правочинів, які в подальшому лише формально затверджуються органами управління юридичної особи або виконуються органами управління юридичної особи без подальшого додаткового затвердження;

в) наявність у особи довіреності на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи, що видана на термін більш ніж один рік, та не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління юридичної особи;

г) здійснення особою операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;

г) зазначення особи в якості засновника (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою, за винятком випадків, якщо активи такої юридичної особи є частиною активів трасту, фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) якого є така особа.

Здійсненням фактичного контролю над іноземним утворенням без статусу юридичної визнається здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення особи чи осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, прийняття рішень або можливість прийняття рішень про заміну осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, а також здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення стосовно розподілу прибутку у відповідності до особистого закону та/або установчих документів такого утворення.

Звісно положення ст 39-2 ПКУ щодо фактичного контролю не застосовуються до фізичної особи, яка виконує посадові обов'язки директора чи іншої посадової особи юридичної особи відповідно до її статутних документів та/або до фахівців у галузі права, аудиту, бухгалтерського обліку, довірчого управління власністю, які діють на користь та в інтересах такої юридичної особи з дотриманням належних професійних стандартів (зокрема, але не виключно адвокати, аудитори, трастові керуючі, протектори, гарантори, енфорсери, менеджери фондів, страховщики). У разі, якщо зазначені в цьому абзаці особи діють на користь та в інтересах фізичної особи, вважається, що така фізична особа здійснює фактичний контроль над юридичною особою.

Питання фактичного контролю КІК та питання пов'язаності осіб в рамках трансфертного ціноутворення не тільки мають одну юридичну природу в контексті кваліфікації, але й можуть мати взаємозв'язок при проведенні *tax investigations* в рамках розкриття стратегій податкового планування компаній та корпорацій направлених на переміщення точки прибутковості за кордон, особливо до юрисдикцій з низьким або нульовим рівнем оподаткування, у яких економічна діяльність невелика або зовсім відсутня.

Отже, конструкції управління компаніями при яких експорт або імпорт товарів та послуг, надання кредитів, прав на користування патентами та ліцензіями тощо

через компанії зареєстровані на номінальних власників (коханок, дітей бухгалтера, довірених осіб, друзів дитинства та однокласників тощо) для приховання пов'язаності з метою приховання прибутків, не подання звіту про контрольовані операції та штучно нарошування вартості товару або послуги, будуть розкриті як в рамках процедур податкового контролю так і в рамках кримінальних проваджень при розслідуванні проваджень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків (ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – ККУ), порушення законодавства про банкрутство (ст. 215 ККУ), та з іншою кримінально-правовою кваліфікацією дій особи чи групи осіб, навіть за ст. 209 ККУ.

У контексті цього, важливим є визначення кола джерел отримання відповідної інформації, котра має не просто аналітичне значення для регулятора чи оперативного підрозділу, а може бути використана у доказуванні під час розслідування кримінальних проваджень відповідної категорії.

Так, систематизуючи відповідні джерела, необхідно відзначити, що вищенаведена інформація може бути використана як для складання акту ДПС так і в рамках кримінального провадження, навіть на підставі вказаного акту або його матеріалів в рамках дослідження ДПС, яке буде підтверджено судовою експертизою.

Фактично, даними для подальшого використання у доказуванні може бути інформація отримана: *по-перше*, податковими органами у межах інформаційної взаємодії з відповідними суб'єктами і інших юрисдикціях (матеріали перевірок нерезидентів, документи надані при відкритті банківських рахунків за кордоном, дані фінансового моніторингу); *по-друге*, інформація отримана за результатами проведення гласних та негласних слідчих (розшукових) дій, за результатами її легалізації та направлення до податкового органу; *по-третє*, інформація отримана під час агентурно-оперативної та інших форм негласної роботи оперативних підрозділів; *по-четверте*, дані сформовані з використанням методології розвідувальної аналітики щодо відкритих джерел шляхом побудови матриць зв'язків, потоків, а також належно сформованих інших аналітичних продуктів, котрі можуть бути долученні до матеріалів кримінального провадження та слугувати джерелом доказів крізь призму ч. 2 ст. 84 КПК України, котра закріплює, що процесуальними джерелами доказів є показання, речові докази, документи, висновки експертів. У контексті цього, важливо звернути увагу на необхідність під час формування відповідних аналітичних продуктів, забезпечити дотримання вимог щодо оформлення та можливості подальшого віднесення такого продукту до категорії «документ» у розумінні кримінального процесуального законодавства.

Висновки. Підсумовуючи, необхідно відзначити, що в Україні навіть в умовах воєнного стану та складної економічної ситуації формуються дієві регуляторні практики та вживаються заходи щодо протидії різним формам кримінальної протиправності в економічній сфері, зокрема важливим тенденційним процесом є повне залучення України до процесів протидії розмиванню оподаткованої бази та виведенню прибутків з-під оподаткування (План дій BEPS), що в контексті глобалізації економіки є світовим трендом. Інструменти міжнародного оподаткування, які успішно та динамічно розвиваються в Україні спрямовані на повернення виведеного капіталу в Україну, а також стимулюють реструктуризацію великого бізнесу в середині країни, що у стратегічній перспективі забезпечить економічне відновлення держави у поствоєнний період, стимулює розвиток ринку праці та технологічних новацій, а також сформує реальний формат ринкової економіки із сприятливим інвестиційним кліматом та перспективами для розвитку усіх форм ділової активності та бізнесу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Торбас О.О. OSINT при розслідуванні кримінальних правопорушень: підручник. Одеса : Видавництво «Юридика». 2024. 180 с.;
2. Федчак І.А. Основи кримінального аналізу: навчальний посібник. Львів. Львівський державний університет внутрішніх справ. 2021. 288 с.