

and cassation review decisions are explored in the context of the implementation of the provisions of Recommendation No. R (95) 5 of the Committee of Ministers of the Council of Europe to Member States concerning the introduction and improvement of the functioning of appeal systems and procedures in civil and commercial cases.

Keywords: civil legal proceedings, economic legal process, appeal review of the case, cassation appeal, decision of the Council of Europe.

МОДЕРНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ЩОДО «КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ» В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ СУСПІЛЬНИХ ІНТЕРЕСІВ

<https://doi.org/10.32849/2409-9201.2019.19.37>

Король В. І.,

доктор юридичних наук, завідувач відділу міжнародного приватного права та порівняльного правознавства НДІ приватного права і підприємництва імені академіка Ф. Г. Бурчака НАПрН України

Статтю присвячено передумовам та перспективам модернізації податкового законодавства України в частині запровадження новел з оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній. Цей процес здійснюється у контексті ініційованого державами–членами ОЕСР та «Великої двадцятки» удосконалення правового інструментарію, спрямованого на боротьбу з уникненням оподаткування у транскордонній площині.

Увагу сфокусовано на таких важливих аспектах, як поняття «іноземна компанія», види контролю, який може здійснюватися резидентами над компанією, яку створено та яка добросовісно здійснює діяльність і сплачує податки відповідно до вимог іноземної держави, а також рівень контролю, який створює підстави для застосування фіскальними органами держави норм щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Ключові слова: публічний суспільний інтерес, багатосторонній правовий інструмент, план BEPS, уникнення оподаткування, іноземна компанія, контроль

В умовах посилення регіональної нестабільності на території України питання економічної безпеки держави набувають надактуального значення. У такому контексті суттєво загострюється одна із суспільно значущих проблем щодо забезпечення надходжень до державного бюджету на рівні, достатньому для фінансування пріоритетних потреб, зокрема, збройних сил, соціально вразливих верств населення, у тому числі, сімей загиблих, поранених, внутрішньопереміщених осіб.

Розв'язання зазначеної загальної економіко-правової проблеми ускладнюється з боку тих вітчизняних суб'єктів господарської діяльності, які питання соціальної відповідальності залишають поза увагою, фокусуючи її, зокрема, на застосуванні у транскордонній площині тих правових інструментів, які надають можливість мінімізувати суми податку на прибуток в Україні.

Поряд із застосуванням трансфертних цін у зовнішньоекономічних контрактах одним із таких інструментів є створення резидентами України контрольованих іноземних компаній у державах із суттєво більш сприятливими податковими режимами, у тому числі, звичайно, в офшорних зонах.

Конкретизуючи загальну проблему, варто зазначити, що її невід'ємною складовою є відсутність у вітчизняному податковому законодавстві належного закріплення системи норм інституту «контрольованої іноземної компанії». Це вимагає запровадження законодавчих механізмів, спрямованих на унеможливлення уникнення резидентами України, які є контролюючими особами щодо іноземних суб'єктів економічної діяльності, оподаткування прибутку (доходу), особливо в умовах військових дій.

Необхідність запровадження публічно-правових новел у податковому законодавстві України не передбачає звуження прав та інтересів суб'єктів приватного права України – фізичних або юридичних осіб в частині, зокрема, здійснення інвестування на території іноземних країн з метою створення суб'єктів економічної діяльності, які отримуватимуть прибуток з джерел поза межами України.

Наведене вище зумовлює визначення мети цієї статті, яка полягає у розкритті сутності базових понять, насамперед, «іноземна компанія» та «контроль», які незабаром застосовуватимуться в цілях оподаткування у законодавстві України, беручи до уваги нещодавні результати у сфері правотворчої діяльності щодо його модернізації.

Для досягнення цілей статті доцільним є звернення до офіційних матеріалів Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній,

результатів досліджень науковців-фахівців у сфері податкового права, публічно висловлених позицій юристів-практиків з провідних міжнародних консалтингових компаній, які працюють в Україні.

У червні 2018 року Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII, який набирає чинності з 7 лютого 2019 р. Відповідно до прикінцевих та перехідних положень цього Закону протягом піврічного строку Кабінет Міністрів України та Національний банк України зобов'язані розробити та внести на розгляд Парламенту України низку законопроектів. Один із таких законопроектів має містити правила щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній [1].

Розглядаючи такі результати правотворчої діяльності в Україні у більш широкому міжнародно-правовому контексті, зазначимо, що з 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР, а 23 липня Україна підписала Багатосторонню конвенцію щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (підлягає подальшій ратифікації парламентом України).

На сучасному етапі Україною прийнято на себе зобов'язання з імплементації так званого Мінімального стандарту Плану дій BEPS, який включає обов'язкові чотири заходи із п'ятнадцяти запропонованих: «Шкідливі податкові практики або шкідливі пільгові режими» (захід 5); «Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом включення до них запропонованих правил запобігання зловживанню угодою» (захід 6); «Удосконалення чинних національних правових норм стосовно документації з трансфертного ціноутворення та майбутнього обміну інформацією» (захід 13); «Удосконалення чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів» (захід 14) [2].

У контексті проблематики даної статті варто зауважити, що контрольованих іноземних компаній стосується інший захід, а саме, захід 3 – «Розроблення ефективних правил для контрольованих іноземних компаній» (Designing Effective Controlled Foreign Companies Rules – Action 3 BEPS). Цей захід виходить за межі мінімального стандарту, що, водночас, не робить його менш важливим для забезпечення національних економічних інтересів України.

Поки Уряд України та Національний банк України розроблятимуть відповідний законопроект, зазначимо, що 25 травня 2017 року у Верховній Раді України було зареєстровано проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній) № 6502 (далі – законопроект щодо КІК) [3].

З методологічної точки зору аналіз норм, запропонованих у цьому законопроекті, доцільно здійснювати через призму співвідношення окремого і загального, де загальним виступатимуть пропозиції та рекомендації ОЕСР та G-20, розроблені на основі узагальнення законодавства і практики його застосування у провідних країнах світу та виявлення сучасних світових тенденцій щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній.

Важливим, насамперед, є питання визначення кола тих суб'єктів права, які охоплюватимуться родовим поняттям «компанія» з урахуванням його не буквального, а розширювального тлумачення. Однією із цілей такого підходу є звуження можливостей для юридичного маневрування шляхом використання організаційно-правових форм суб'єктів економічної діяльності – нерезидентів, які формально юридично не мають статусу «компанії» відповідно до законодавчих вимог. Отже, поняттям «компанія» можуть охоплюватись як унітарні або корпоративні підприємства (в термінології Господарського кодексу України) із статусом юридичної особи, так і суб'єкти права, які не набувають статусу юридичної особи та створюються з дотриманням інших законодавчих вимог, відмінних від передбачених для акціонерних компаній (JSC, PLC), компаній з обмеженою відповідальністю (Ltd, LLC) тощо. Внаслідок такого розширювального тлумачення цілком логічним є підхід, який передбачає, що під компанією можуть розумітися також партнерства, трасти, постійні представництва [4].

Законопроект щодо КІК під іноземною компанією пропонує розуміти іноземні компанії, організації, які є нерезидентами – юридичними особами, зазначеними в абзаці «а» підпункту 14.1.122 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України або іноземними структурами без утворення юридичної особи. Погоджуючись із запропонованим підходом в тій частині, що набуття правового статусу юридичної особи суб'єктом економічної діяльності не може бути імперативною вимогою, звертає на себе увагу нечіткість позиції в частині понятійного апарату. Так, має місце застосування як однопорядкових родових понять «організація» та «структура» поряд із видовим поняттям «компанія».

Наступним ключовим аспектом є визначення наявності у резидента України, зокрема материнської компанії, так званого суттєвого впливу або контролю над іноземною компанією для визначення наявності підстав визнання такої компанії саме контрольованою.

Змістовно поняття «контроль» включає два компоненти, де перший компонент – це вид контролю, другий – рівень контролю. За видами контроль може бути: 1) юридичний, 2) економічний, 3) фактичний, 4) базований на консолідації. Наведені види контролю можуть носити відокремлений характер, водночас, більш коректним вважається комбінований підхід. Він передбачає виявлення фіскальними

органами держави поряд, наприклад, з юридичним контролем (за наявності у власності резидента акцій або певної частки у капіталі іноземної компанії та, відповідно, відповідної кількості голосів) субсидіарно економічного контролю над іноземною компанією.

Встановлення факту наявності контролю резидента України над іноземною компанією є недостатнім для застосування норм щодо збільшення суми прибутку такого резидента, який підлягає оподаткуванню. Отже, поряд із застосуванням своєї двоїстої номінальної шкали (контроль існує або відсутній) необхідним є застосування також порядкової шкали для визначення того, чи має місце саме контроль за умови досягнення певного законодавчо встановленого рівня впливу.

Цілком очевидним є запровадження у багатьох державах підхід, який передбачає, що достатній рівень контролю досягається у випадку, якщо юридичний або економічний контроль резидента над іноземною компанією сягає понад 50 відсотків. Беручи до уваги те, що резиденти здатні здійснювати контроль й у випадку розміру частки менше 50 відсотків, держави мають право законодавчо закріпити й інші критерії контролю.

Для коректного законодавчого закріплення необхідного рівня контролю важливим є питання кількісного складу контролюючих резидентів, оскільки для ситуацій, коли контролюючою особою є один резидент або певна множинність резидентів, необхідно передбачити різні підходи.

Резиденти, які є міноритарними акціонерами або власниками часток у капіталі іноземної компанії, можуть здійснювати вплив на іноземну компанію незалежно один від одного. Водночас високо ймовірною теоретично та поширеною на практиці є інша модель – коли резиденти, навіть функціонуючи як непов'язані особи, здійснюють узгоджені дії щодо іноземної компанії. Внаслідок цього вплив кожного резидента може трансформуватись у сукупний контроль законодавчо встановленого рівня. У такому контексті ключового значення набуває встановлення наявності такої узгодженості дій резидентів, кожен з яких може володіти певною незначною часткою, водночас їх сума досягатиме законодавчо встановленого рівня.

У рекомендаціях ОЕСР зазначається, що державам варто розв'язувати це питання із застосуванням одного із трьох концептуальних підходів:

1) аналіз та встановлення дій резидентів (а іноді й нерезидентів), які можуть здійснювати діяльність на ринку і як непов'язані особи, що *de-facto* свідчить про узгоджені дії, це, у свою чергу, передбачає подальше сумування їх часток та можливість донарахування податку на прибуток пропорційно частці кожного резидента;

2) аналіз праввідносин, у яких перебувають контролюючі особи-резиденти між собою або резиденти та нерезиденти для встановлення того, чи набувають ці особи статусу пов'язаних осіб (зокрема, через належність капіталу в розмірі 100% обох контролюючих осіб материнській компанії), частки яких сумарно досягають спільної частки у капіталі іноземної компанії більше ніж 50%.

3) відповідність вимозі концентрованої власності, що передбачає визначення сукупної частки усіх контролюючих осіб – резидентів, які є власниками частки у капіталі, яка досягає певного законодавчо встановленого рівня.

У цьому контексті зазначимо, що у законопроекті щодо КІК пропонується розуміти під контролюючою особою фізичних або юридичних осіб, частка участі яких у контрольованій іноземній компанії відповідає хоча б одній із таких умов:

– становить понад 20 відсотків;

– становить понад 10 відсотків, якщо частка участі всіх резидентів України в контрольованій іноземній компанії становить понад 50 відсотків.

Поки Україна перебуває на етапі «дозрівання» до запровадження у податковому законодавстві інституту КІК, доцільно звернутись до законодавства держави, яка теж протягом тривалого періоду не мала досвіду застосування системи відповідних норм, водночас поставила публічні економічні інтереси держави на перше місце. Так, досягнення стратегічно важливих цілей впровадженій у 2007–2012 роках податкової реформи в Китаї щодо забезпечення більш високого рівня охорони та захисту інтересів держави у сфері оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними суб'єктами підприємництва здійснено через закріплення вперше на законодавчому рівні низки новел, у тому числі щодо контрольованої іноземної компанії (*Controlled Foreign Company*).

Фокусуючи увагу на цьому інституті, спрямованому на недопущення неправомірної мінімізації сплати китайськими суб'єктами господарювання податку на прибуток, зазначимо, що він характеризується широким спектром національно-обумовлених особливостей. Як слушно зазначає К. А. Непесов, «критерії контролю, вид діяльності, а також податковий режим за місцем знаходження підприємства (компанії) розрізняються між країнами» [5, с. 46]. На відповідному історичному етапі його було запроваджено у спеціальному законодавстві переважної більшості провідних країн світу як відповідь на загрозливу інтенсифікацію процесів переведення прибутків транснаціональними корпораціями в офшорні зони, у тому числі через застосування трансфертних цін.

Виходячи зі змісту ст. 45 Закону КНР «Про податок на прибуток підприємств», можна виділити такі ключові підстави, наявність кожної з яких є обов'язковою, а їх сукупність достатньою для збільшення оподаткованого прибутку поточного періоду резидентів КНР за рахунок включення відповідної частки прибутку іноземної компанії:

- 1) наявність законодавчо передбачених юридичних або фактичних ознак, які визначають характер відносин між резидентами КНР та контрольованою компанією-нерезидентом;
- 2) суттєво нижчий, у порівнянні зі ставками податку на прибуток, передбаченими у п. 1 ст. 4 цього Закону, податковий тягар для такої компанії в країні реєстрації;
- 3) відсутність здійснення на користь резидентів КНР розподілу прибутку або зменшення його розміру, що не обумовлено обґрунтованими потребами забезпечення діяльності контрольованої іноземної компанії [6].

Виходячи зі змісту ст. 45 Закону КНР, а також ст. 117 Правил імплементації цього Закону, можна виділити ті вимоги, відповідність яким у сукупності обумовлюватиме збільшення прибутку поточного періоду резидентів КНР, який підлягає оподаткуванню.

Насамперед йдеться про характер відносин між резидентами КНР та контрольованою компанією-нерезидентом, які можуть мати як юридичну, так і фактичну складові. Розглядаючи сутність ключової ознаки іноземної компанії – «контрольована», зазначимо, що визнання такого статусу обумовлюється, перш за все, правом власності у окремих резидентів Китаю безпосередньо або опосередковано на десять відсотків або більше голосуючих акцій, при тому, що у сукупності їм має належати не менше п'ятдесяти відсотків їх загальної кількості. Водночас, поруч з юридичними ознаками, пов'язаними з участю в капіталі, які можуть кількісно не досягатись, субсидіарно передбачено необхідність врахування всієї сукупності обставин, оскільки може мати місце фактичний контроль, який виникатиме, зокрема, через визначальний вплив на підприємницьку діяльність такої компанії [7].

Аналізуючи переваги для держави й бізнесу від ведення в дію правил контрольованої іноземної компанії, директор податково-юридичного департаменту КППМГ в Україні акцентував увагу на нівелюванні податкових чинників для створення іноземних структур українськими бізнесменами, що є стимулом для українських власників «податково мотивованих» іноземних структур переводити їх в Україну. У свою чергу, до недоліків віднесено збитки від бізнес-еміграції та змін податкового резидентства українських власників КІК, подвійне та потрійне оподаткування одного і того самого економічного доходу, збільшення витрат податкових органів для належного адміністрування правил КІК, поява ще однієї підстави для проведення податкової перевірки, а також санкції за порушення правил контрольованої іноземної компанії [8].

Підсумовуючи викладене вище, доцільно зазначити, що модернізація вітчизняного податкового законодавства на нинішньому етапі зумовлена зовнішніми чинниками. За їх відсутності інститут «контрольованої іноземної компанії» навряд чи було б запроваджено у вітчизняному законодавстві у короткостроковій перспективі. Це відповідало б інтересам певного кола резидентів України – фізичних та юридичних осіб, які здійснюють контроль над іноземними компаніями, створеними у сприятливих податкових юрисдикціях, що надає змогу зменшувати суми сплачених податків. Водночас наявність такої прогалини у вітчизняному податковому законодавстві зумовлює недоотримання державним бюджетом податкових надходжень, що зменшує можливості для належного забезпечення пріоритетних суспільних інтересів, особливо в умовах військових дій.

Імплементація ініціатив країн держав-членів ОЕСР та G-20, яка отримала підтримку широкого кола країн світу, не дозволила Україні залишитись поза сучасним глобальним процесом удосконалення національно-правових та міжнародно-правових інструментів, спрямованих на боротьбу з уникненням оподаткування у транскордонній площині. У свою чергу, саме широкий міжнародний контекст нівелюватиме ймовірні претензії бізнесу до влади щодо запровадження у законодавстві додаткового податкового тиску.

Незважаючи на окремі недоліки, понятійний апарат та критерії визначення контролю резидентів України над іноземними компаніями, які запропоновано у зареєстрованому в Парламенті України проекті Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній) від 25 травня 2017 р. № 6502, в основних аспектах відповідають рекомендаціям ОЕСР. Внаслідок цього основні положення цього законопроекту, а також положення законодавства інших держав, зокрема Китаю, можуть бути використані при розробці Кабінетом Міністрів України та Національним банком України власного законопроекту щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній.

Виходячи з того, що ця стаття розпочинає цикл публікацій, присвячених проблематиці модернізації законодавства України щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній, предметом наступних розробок стануть такі важливі питання, як підстави виключення з-під норм щодо оподаткування прибутку КІК та усунення подвійного оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Закон України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII // Відомості Верховної Ради України, 2018. № 30. Ст. 239.
2. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/249982923> (дата звернення: 05.09.2018).
3. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=pf3511=61888 (дата звернення: 03.09.2018).
4. Designing Effective Controlled Foreign Companies Rules, Action 3 BEPS 2015 – Final Report. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page23 (дата звернення: 02.10.2018).
5. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. М.: Волтерс Клувер. 2007. 304 с.
6. Enterprises Income Tax Law of the People's Republic of China (Adopted by the National People's Congress on 16 March 2007). URL: www.chinatax.gov.cn (дата звернення: 03.10.2018).
7. Implementation Rules of the Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China (Adopted by 197th Session of Executive Meeting of the State Council on December 6, 2007, PRC State Council Decree # 512). URL: www.fdi.gov.cn/pub/FDI_EN/Rules.html (дата звернення: 03.10.2018).
8. Правила BEPS – українські реалії (за результатами круглого столу «Тенденції міжнародного оподаткування: висновки для України» (10.06.2016 р.)). URL: <http://jur-gazeta.com/publications/events/pravila-beps--ukrayinski-realiyi.html> (дата звернення: 14.10.2018).

Korol V. Tax legislation of Ukraine concerning Controlled Foreign Companies modernization in the light of public interests ensuring

The article is dedicated to the general aspects as well as some peculiarities concerning fulfillment of the gap in the legislation of Ukraine relating to the issue of Controlled Foreign Companies (CFC) taxation. In spite of the significance of this issue for ensuring public interests especially under the conditions of intensifying of the regional instability within the territory of Ukraine, this may sound strange but Ukrainian legislation still keeps silence concerning Controlled Foreign Companies.

In June 2018 Ukrainian Parliament adopted the Law of Ukraine "On currency and currency transactions" containing the special rule within final provisions concerning the necessity of the formation the law on the Controlled Foreign Companies taxation. Consequently, the Government of Ukraine and the National Bank of Ukraine are responsible for submitting the appropriate Draft of the Law of Ukraine to the Parliament of Ukraine during a half a year since February 7, 2019 – the date the Law of Ukraine "On currency and currency transactions" enters into force.

This legislative requirement was researched in the wider international law context namely joining of Ukraine to the OECD's Extended Cooperation Program and its obligations to implement the minimum standard of the BEPS action plan. Minimum standard above mentioned includes just 4 of 15 BEPS plan actions as follows: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance (Action 5); Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances (Action 6); Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (Action 13); Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective (Action 14).

On May 25 2017 the Draft of the Law of Ukraine on introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine (on Controlled Foreign Companies' profit taxation) # 6502 was registered in the Parliament of Ukraine. From the methodology point of view, the rules offered in this Draft of the Law were considered within this article as particular through the prism of certain general concept and legal approaches. Such approaches are represented with relevant recommendations and explanations of the Organization of the Economic Cooperation and Development are contained in the Final Report 2015 regarding Action 3 BEPS – Designing Effective Controlled Foreign Companies Rules.

Attention was focused on the following aspects within the article: in the beginning, rules for CFC defining, subsequently, the type of control of the residents of Ukraine over foreign companies as well as not least importantly the level of such control required.

Taking into account that the legal issues researched in this article go beyond the bounds of minimum standard of the BEPS action plan implementing by Ukraine in this day and age, analysis completed and conclusions made are even more prospective for further improvement of the tax legislation of Ukraine in compliance with modern international standards.

Keywords: society's public interest, multilateral legal instrument, BEPS project, tax avoidance, foreign company, control.