

УДК 347.73

ЮРИДИЧНИЙ ТА ФАКТИЧНИЙ КОНТРОЛЬ У ЗАКОНОДАВСТВІ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ

Ірина Фекета

*Львівський національний університет імені Івана Франка,
вул. Університетська, 1, Львів, Україна, 79000,
e-mail: iryna.feketa@lnu.edu.ua
ORCID ID: 0000-0002-6553-2433*

Досліджено юридичний та фактичний контроль у законодавстві України та їх співвідношення з міжнародно-правовими актами, рекомендаціями ОЕСР.

Вибір тематики зумовлений новизною впровадженого у законодавство України поняття «контрольованих іноземних компаній», відсутністю правозастосовної практики та необхідністю розроблення конкретних теоретичних досліджень у цій сфері. У юридичній теорії виділяють чотири типи контролю – юридичний, фактичний, економічний та контроль відповідно до МСФЗ; а також два рівні контролю – прямий та опосередкований. У цій статті наведено теоретичну характеристику як різних типів контролю, так і рівнів контролю відповідно до рекомендацій ОЕСР та встановлено їх співвідношення з наявними нормами у законодавстві України.

Викладено аналіз двох видів контролю, виділених законодавцем України – юридичного та фактичного, а також двох рівнів контролю – прямого та опосередкованого. Юридичний контроль над КІК може відбуватися прямо або опосередковано; фактичний ж контроль має ознаки опосередкованого.

За результатами дослідження зроблено висновок щодо необхідності внесення економічного контролю до законодавства України та використання контролюючими органами двох типів контролю для коректного визначення іноземної юридичної особи в якості контрольованої іноземної компанії.

Метою цього дослідження є виклад характеристики та аналіз фактичного та юридичного контролю в українському законодавстві та їх кореляція з міжнародними нормативно-правовими актами, рекомендаціями.

Ключові слова: план дій BEPS, контролююча особа, резиденти України, КІК, оподаткування прибутку.

DOI: <http://dx.doi.org/10.30970/vla.2022.75.095>

З прийняттям у 2020 році Закону України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [5] (далі – Закон) до законодавства України було запроваджено поняття «контрольованої іноземної компанії» (далі також – КІК). Запровадження такого поняття у законодавство стало наслідком попереднього приєднання України до ініціативи Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) – Плану дій BEPS та взяття нашою державою на себе зобов'язань зі системної імплементації мінімального стандарту та інших кроків Плану дій BEPS. Прийняттям вищезгаданого Закону Верховна рада України також частково задовольнила суспільний запит на «деофшоризацію» економіки України, оскільки основною метою Плану

дій BEPS є боротьба з розмиванням бази оподаткування та виведенням капіталів закордон, а в цілому – збереження екосистем національних економік під час пришвидшених темпів глобалізації та діджиталізації.

З прийняттям цього Закону у податковому законодавстві України з'явився цілий пласт правовідносин, які потребують їх детального розгляду науковцями та реалізації їх на практиці суб'єктами таких правовідносин – Державною податковою службою та контролюючими особами КІК.

Оскільки впровадження правил щодо оподаткування доходу КІК декілька разів відкладалося, практичні напрацювання у цій сфері в Україні відсутні, проте теоретичним дослідженням КІК в Україні займалися такі науковці, як І. Долженко, Ю. Гриненко, А. Стебляк, Я. Верещак, Г. Калач, Н. Атаманчук, А. Монаєнко, Г. Назарова, В. Король та інші.

Зокрема, цікавим у контексті теоретичного дослідження КІК видається аналіз окремих елементів системи правовідносин щодо оподаткування прибутку КІК; у цьому випадку – аналіз понять фактичного та юридичного контролю як ознаки суб'єкта таких правовідносин.

Отже, метою цього дослідження є виклад характеристики та аналіз понять фактичного та юридичного контролю в українському законодавстві та їх кореляція з міжнародними нормативно-правовими актами, рекомендаціями.

Підпунктом 39².1.2. пункту 39².1. статті 39² Податкового кодексу України (далі також – ПКУ) [4] вказано, що контролювана іноземна компанія визнається КІК у разі, якщо контролююча особа:

а) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків, або

б) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб – резидентів України та/або юридичних осіб – резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або

в) окремо або разом з іншими резидентами України – пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою.

У цій статті законодавець безпосередньо заклав поняття «фактичного контролю» щодо КІК, проте не поіменував контроль, який полягає у володінні контролюючою особою часткою в КІК. Більшість науковців іменують останній юридичним контролем або формально-юридичним контролем [3, с. 97].

Відповідно до фінального звіту щодо Кроку 3 Плану дій BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній» (далі також – фінальний звіт) [2, с. 24], поняття «контролю» над КІК розглядають у двох вимірах через тип контролю та рівень контролю над КІК. У фінальному звіті виділено чотири типи контролю, які можуть відбуватися над КІК:

– 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 КІК 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 КІК;

– 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 КІК.

Кожен із наведених типів контролю має свої переваги та недоліки. Серед недоліків юридичного контролю – його формальність, оскільки корпоративне право дає змогу створювати досить гнучкі структури управління юридичними особами та перерозподіляти частки так, щоб створити ілюзію формального дотримання правил про КІК. Така сама ситуація і з економічним контролем. Оскільки особа, яка має вплив на прибуток компанії, статутний капітал компанії і сама знає про загрозу свого виявлення у якості контролюючої особи КІК, то така особа може застосовувати методи обходу правил щодо КІК, найпростішим з яких є реорганізація належної їй іноземної юридичної особи. Фактичний контроль при виключному його застосуванні контролюючими органами може створити додаткове навантаження та невизначеність для податкових резидентів. Окрім того, формальний контроль залежно від критеріїв його визначення в окремих країнах, можна так само обійти. Тому для коректного визначення чи є іноземна юридична особа КІК, а податковий резидент – контролюючою особою такої КІК, фінальним звітом рекомендовано застосовувати декілька типів контролю одночасно. Найкраща комбінація – юридичного й економічного контролю.

Зіставляючи типи контролю, наведені у ПКУ та фінальному звіті, можна зробити висновок про два типи контролю, закладені законодавцем України для цілей оподаткування прибутку КІК, серед яких: юридичний та фактичний. Варто також зазначити, що особливості формулювання диспозиції підпункту 39⁻².1.2. пункту 39⁻².1. статті 39⁻² ПКУ через перелік типів контролю за допомогою сполучника «або», взаємовиключають одночасне застосування обидвох типів контролю: якщо у податкового резидента виявили наявність КІК на підставі юридичного контролю, то фактичний вже не застосовується і навпаки. Оскільки на податкових резидентів України покладено обов'язок самостійного повідомлення контролюючого органу про наявність у них КІК та декларування прибутку таких КІК, то у більшості випадків такі особи самостійно визначатимуть тип свого контролю над КІК. У загальному – це буде юридичний тип контролю. Водночас, за наявності додаткової інформації у контролюючого органу, завдяки але не виключно міжнародному обміну податковою інформацією, податкові резиденти, які не подали повідомлення про КІК можуть бути перевірені також на обставини, за наявності яких встановлюється фактичний контроль над КІК.

У підпункті 39⁻².1.6., пункту 39⁻².1. статті 39⁻² ПКУ наведено визначення особи, що вважається такою, яка здійснює фактичний контроль над юридичною особою, перераховано обставини, за якими встановлюється фактичний контроль, та обставини, за якими виключається фактичний контроль над КІК.

Законодавець зазначив, що до контрольованих іноземних компаній можуть прирівнюватись іноземні утворення без статусу юридичної особи такі як: партнерства, трасти, фонди, інші установи та утворення. У зв'язку з цим, для іноземних утворень без статусу юридичної особи закладені окремі норми, що враховують особливий статус таких утворень та допомагають визначати наявність/відсутність юридичного або фактичного контролю у податкового резидента над такими особами.

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 (далі також – Директива) [4], яка зобов'язала держави-члени ЄС привести внутрішнє законодавство у відповідність з цією Директивою.

У Директиві не містяться окремі деталізовані дефініції «контролю» для віднесення юридичних осіб, інших утворень до категорії КІК. Однак, аналізуючи статтю 7 Директиви, можна також зазначити, що для виявлення КІК у країнах ЄС застосовують переважно тест на юридичний та економічний контроль. Так платник податків визнається таким, що має юридичний контроль над КІК у разі якщо він сам або разом із асоційованими підприємствами безпосередньо чи опосередковано володіє більше ніж 50 відсотками прав голосу; економічний контроль – безпосередньо чи опосередковано володіє більше ніж 50 відсотками капіталу, або має право на отримання більше ніж 50 відсотків прибутків такої юридичної особи. Ця Директива є взірцем для розроблення тексту основних положень національного права держав-членів ЄС, що стосуються правил протидії практикам ухилення від сплати податків. Оскільки Україна задекларувала своє прагнення вступу до Європейського Союзу та набула статусу кандидата на вступ до ЄС, приведення законодавства, у тому числі податкового, до стандартів ЄС є одним із завдань нашої держави на майбутнє, тому варто було б розглянути включення також економічного контролю над КІК до ПКУ.

У Великобританії, яка однією з перших країн світу розробила та внесла у своє законодавство правила щодо КІК: юридичний контроль визначається завдяки наявності часток або права голосу, економічний контроль – завдяки праву на більшу частину прибутку або відчуження часток у компанії, бухгалтерський контроль – завдяки аналізу бухгалтерської звітності згідно з британським стандартом FRS2 [1].

Як вищезазначено, поняття «контролю» розглянуто також у вимірі – рівень контролю над КІК [2, с. 27]. Щоб внести всі ситуації, у яких податковий резидент має можливість переміщувати прибутки до іноземної юридичної особи під розгляд у контролюючих органах, як мінімум, необхідно закласти у податкове законодавство країни рівень юридичного або економічного контролю у 50 %, який проявляється завдяки володінню часткою або прибутком у такій КІК.

Це правило актуально в тій ситуації, коли оцінюється рівень контролю над КІК у одного податкового резидента. Проте з метою обходу правил щодо КІК, контролюючі особи можуть розподіляти свій рівень контролю у 50 % між декількома іншими учасниками, володільцями, акціонерами такої КІК. У такому випадку державам рекомендовано розробляти свої правила щодо КІК, у яких було б внесено один із трьох наступних тестів на визначення рівня опосередкованого контролю над КІК:

– тест на спільні дії міноритарних володільців КІК – контролюючому органу необхідно проаналізувати, чи такі міноритарні володільці мають однаковий інтерес та діяльність при здійсненні контролю над іноземною юридичною особою, незалежно від розміру їх частки у володінні такою КІК;

– тест на пов'язані особи – за основу в якому взято аналіз дочірніх структур іноземної юридичної особи та розподіл контролю через такі структури;

– тест щодо концентрації володіння КІК – необхідно розглянути групу осіб, за встановленим у них рівнем володіння часткою/прибутком у компанії. Зазвичай для аналізу чи підпадає така іноземна юридична особа під визначення КІК та чи є концентрація володіння, встановлюється рівень контролю серед міноритарних володільців у розмірі не менш як 10 % частки/прибутку у кожного.

Законодавцем України закладено у ПКУ можливість аналізу контролюючої особи на наявність у неї прямого (абз. 3, підпункт 39⁻².1.2, пункт 39⁻².1, ст. 39⁻²) або опосередкованого (абз. 4, 5, підпункт 39⁻².1.2, пункт 39⁻².1, ст. 39⁻²) контролю над КІК. Варто зазначити, що оскільки при здійсненні фактичного контролю над КІК практично неможливо визначити відсоткову участь в управлінні такою КІК, то фактичний контроль майже завжди є осередкованим і потребує додаткового аналізу з боку контролюючого органу на визначення та доведення рівня фактичного контролю через вищезазначені тести.

Тож, в українському законодавстві передбачена можливість для контролюючого органу провести аналіз на наявність юридичного або фактичного контролю у податкового резидента України над іноземною юридичною особою з метою встановлення, чи остання є контрольованою іноземною компанією відповідно до норм ПКУ. Юридичний контроль над КІК може відбуватися прямо або опосередковано; фактичний ж контроль має ознаки опосередкованого.

ОЕСР у фінальному звіті рекомендує розглядати іноземну юридичну особу мінімум через поєднання двох типів контролю для її коректного визначення як КІК: юридичного та економічного – охоплює аналіз прибутку, який отримує потенційна контролююча особа такої КІК. Оскільки формулювання диспозиції статті у ПКУ, що встановлює типи та рівні контролю в українському законодавстві, виключає поєднання юридичного та фактичного контролю при аналізі наявності такого контролю в іноземній юридичній особі, то можливість включення поняття «економічного контролю» або поєднання різних типів контролю у законодавстві України, становлять перспективу для подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел

1. HM Revenue and Customs. Find out about Controlled Foreign Companies and tax avoidance. URL : <https://www.gov.uk/guidance/controlled-foreign-company-an-overview> (дата звернення 19.10.2022).
2. OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> (дата звернення 19.10.2022).
3. 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.
4. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n170> (дата звернення 19.10.2022).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січ. 2020 р. №466-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 19.10.2022).
6. Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку: Директива Ради (ЄС) від 12 лип. 2016 р. №2016/1164. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text (дата звернення 19.10.2022).

References

1. *HM Revenue and Customs. Find out about Controlled Foreign Companies and tax avoidance.* Retrieved from <https://www.gov.uk/guidance/controlled-foreign-company-an-overview>.
2. OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.* DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>.
3. Monaienko, A., Atamanchuk, N. (2022). Legal regulation of the main elements of the rules of controlled foreign companies: world experience and opportunities for Ukraine. *New Ukrainian Law*, № 2, 93–100. DOI: <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.2.13>.
4. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine. Code of Ukraine. № 2755-VI.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n170>.
5. Verkhovna Rada of Ukraine. (2020). *On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation. The Law of Ukraine. №466-IX.* Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
6. Verkhovna Rada of Ukraine. (2016). *Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (2016).* Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text.

LEGAL AND DEFACTO CONTROL IN THE CONTROLLED FOREIGN COMPANIES RULES

Iryna Feketa

*Ivan Franko National University of Lviv
1, Universytetska Str., Lviv, Ukraine, 79000,
e-mail: iryna.feketa@lnu.edu.ua
ORCID ID: 0000-0002-6553-2433*

The article is devoted to the study of legal and defacto control in the legislation of Ukraine and their correlation with international legal acts, as well as OECD recommendations.

The choice of the topic is due to the novelty of the concept of «controlled foreign companies» introduced into the legislation of Ukraine, the lack of law enforcement practice and the need to develop specific theoretical studies in this area. In legal theory, four types of control are distinguished – legal, actual, economic and control in accordance with IFRS; as well as two levels of control – direct and indirect. This article provides a theoretical description of both different control types and control levels in accordance with OECD recommendations as well as establishes their correlation with the existing norms in the legislation of Ukraine.

The article presents an analysis of two types of control, which are highlighted by the legislator of Ukraine – legal and defacto, as well as two levels of control – direct and indirect. Legal control over CFC can be exercised directly or indirectly; the defacto control has the signs of an indirect level.

Based on the results of the study, a conclusion is made regarding the need to include economic control in the legislation of Ukraine as well as the use of two types of control by the controlling authorities for a correct definition of a foreign legal entity as a controlled foreign company.

The purpose of this study is to describe the characteristics and analysis of defacto and legal control in Ukrainian legislation and their correlation with international legal acts and recommendations.

Keywords: BEPS Action Plan, controlled person, residents of Ukraine, CFC, income taxation.

*Стаття: надійшла до редакції 02.11.2022
прийнята до друку 10.11.2022*