

## ПЕРСПЕКТИВИ ДЕОФШОРИЗАЦІЇ В УКРАЇНІ: ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПЛАНУ BEPS

### DE-OFFSHORIZATION PERSPECTIVES IN UKRAINE: IMPLEMENTATION OF THE BEPS ACTION PLAN

У статті проаналізовано сучасну практику організаційно-правового регулювання офшорного бізнесу в Україні в контексті уніфікації національної фіскально-податкової системи, розширення податкової бази й ухилення від оподаткування. На основі дослідження стандартів податкової прозорості ОЕСР визначено мотиваційні складники перегляду міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування (УУПО) для України та впровадження міжнародних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК) в українське законодавство. Досліджено особливості нових видів міжкраїнної звітності, що дають змогу порівнювати обіг товарів/послуг та ціни у межах міжнародних груп компаній і виявляти центри прибутку, сформовані у низькоподаткових юрисдикціях із метою податкових маніпуляцій. Виявлено, що ефективність існуючих двосторонніх угод про УУПО з офшорними юрисдикціями можлива лише за умови критеріїв ОЕСР щодо інформаційної прозорості української фіскально-податкової системи. Визначено причини активізації антиофшорної політики в Україні: зростаюча загроза для національної економічної безпеки з боку офшорної економіки і фінансова «критичність» бюджету в умовах серйозних ризиків зменшення його доходної частини. Враховуючи принцип захисту конфіденційності отриманої інформації, виявлено напрями впровадження податкової практики щодо обмеження шляхів виводу прибутків у офшорні юрисдикції на основі положень Плану дій BEPS та правил КІК у законодавство України.

**Ключові слова:** офшоризація економіки, угода про уникнення подвійного оподаткування, контрольована іноземна компанія, правила оподаткування КІК, деофшоризація.

В статті проаналізована сучасна практика організаційно-правового регу-

лювання офшорного бізнесу в Україні в контексті уніфікації національної фіскально-налогової системи, розширення податкової бази та ухилення від податкового оподаткування. На основі дослідження стандартів податкової прозорості ОЕСР визначено мотиваційні складники перегляду міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування (УУПО) для України та впровадження міжнародних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК) в українське законодавство. Досліджено особливості нових видів міжкраїнної звітності, що дають змогу порівнювати обіг товарів/послуг та ціни у межах міжнародних груп компаній і визначати центри прибутку, формуються в низькоподаткових юрисдикціях з метою податкових маніпуляцій. Визначено, що ефективність існуючих двосторонніх угод про УУПО з офшорними юрисдикціями можлива лише за умови дотримання критеріїв ОЕСР, що стосуються інформаційної прозорості української фіскально-налогової системи. Визначено причини активізації антиофшорної політики в Україні: зростаюча загроза для національної економічної безпеки з боку офшорної економіки і фінансова «критичність» бюджету в умовах серйозних ризиків зменшення його доходної частини. Враховуючи принцип захисту конфіденційності отриманої інформації, визначено напрями впровадження податкової практики щодо обмеження шляхів виводу прибутків у офшорні юрисдикції на основі положень Плану дій BEPS та правил КІК у законодавство України.

**Ключевые слова:** офшоризация экономики, соглашение об избежании двойного налогообложения, контролируемая иностранная компания, правила налогообложения КИК, деофшоризация.

УДК 339.543 (477)

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.46-4>

**Мудрак Н.О.**

аспірантка кафедри міжнародного бізнесу Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка

**Mudrak Natalia**

Institute of International Relations Taras Shevchenko National University of Kyiv

The article analyzes the modern practice of organizational and legal regulation of offshore business in Ukraine, which based on two organizations – OECD and FATF in the context of the unification of national fiscal and tax systems, diluting the tax base and tax evasion. The article uses the system provisions of the fundamental concepts of foreign and domestic scientists and practitioners on the use of offshore jurisdictions and their role in the transformation of the mechanism of functioning of national economies. The features of the activities of tax-free jurisdictions and preferential tax regimes in Ukraine are considered. The characteristic of the relationship between the benefits from the use of offshore jurisdictions and unfair tax competition, which is a determining factor in the development of a mechanism for the struggle with the offshorization of Ukraine's economy, is given. Based on the analysis of the OECD tax transparency standards, the motivational components of the revision of international agreements to avoid double taxation and the implementation of international tax rules of controlled foreign companies in national legislation have been determined. The relationship between national tax and international tax law principles is analyzed on the basis of the ratio of CFC's rules, both to the provisions of international tax agreements and to the norms of international legal restrictions. The peculiarities of implementation of the Minimum Standard of the BEPS Action Plan (4 mandatory measures out of 15) in Ukraine and the MLI Multilateral Convention, which provides for separate actions of the BEPS Action Plan requiring amendments to bilateral tax conventions, as well as rules for automatic exchange of information under the CRS standard, are investigated. It was found that the effectiveness of existing bilateral double tax treaties with offshore jurisdictions is only possible under the OECD criteria for information transparency of the Ukrainian fiscal-tax system. On the basis of taxation of adjusted income of foreign companies at the level of Ukrainian tax residents and the establishment of the ultimate beneficial owner, a number of conditions have been analyzed under which the KIC profit is exempt from taxation and a legal mechanism is introduced to increase transparency of business. It is proved that today the new standards of compliance with the requirements of financial monitoring, KYC (know your client) principles in foreign banks and their refusal to open new accounts for shell-companies motivate Ukrainian beneficiaries of foreign companies to conduct business under more transparent rules, identify and strengthen weaknesses of business models. Taking into account the principle of protection of confidentiality of the received information, the directions of introduction of tax practice on limitation of ways of withdrawal of profits to offshore jurisdictions are revealed on the basis of the provisions of the BEPS Action Plan and the rules of KIC in the legislation of Ukraine.

**Key words:** offshorization of economy, double taxation treaties, controlled foreign companies, anti-avoidance rules, de-offshorization.

**Постановка проблеми.** У 2013 р. країни ОЕСР почали процес міждержавного обговорення питання щодо проблеми міжнародної практики переказу прибутку, що підлягає оподаткуванню, у безподатковій або низькоподатковій юрисдикції. Був підготовлений План заходів щодо боротьби з розмиванням податкової бази й ухиленням під оподаткування прибутку (*Base Erosion and Profit Shifting*, або *План BEPS*), який затвердили всі країни – члени ОЕСР та країни G20. У 2017 р. була підписана Багатостороння конвенція про виконання Плану *BEPS*, яка дала змогу впроваджувати погоджені державами заходи щодо обмеження податкових пільг для міжнародних структур без внесення змін у вже діючі міжнародні угоди, що засвідчило фактичну готовність держав співробітничати на противагу політичним розбіжностям. Затверджені нові види міжкраїнної звітності, що дають змогу порівнювати обіг товарів/послуг та ціни у межах міжнародних груп компаній і виявляти центри прибутку, сформовані у низькоподаткових юрисдикціях із метою податкових маніпуляцій. Стандарти, затверджені ОЕСР, вимагають від національних урядів транспарентності у процесі обміну податковою інформацією за запитом країни-партнера, причому в інформаційний пакет включаються бухгалтерська звітність, банківська інформація (незалежно від дії банківської таємниці) та інформація про володіння власністю. Водночас передбачений захист конфіденційності отриманої інформації та її використання у суто обмежених цілях. На разі до багатосторонньої Угоди компетентних органів про автоматичний обмін покращеними звітами (*Multilateral Competent Authority Agreement on Country-by-Country Reporting – MCAA CbCR*) на початок 2019 р. приєдналося вже 104 країни по *CRS MCAA* і 65 держав (територій) по *CbCR MCAA* на основі 77 угод, що застосовуються та перебувають на стадії підписання [1]. Суть Угоди полягає в автоматичному обміні інформацією на базі ОЕСР (*CRS*) (у т. ч. за одиничними запитом), причому кожна країна самостійно встановлює список «партнерів». Причому для країн, що відмовилися від обміну інформацією, автоматично надається статус держав «чорного списку» з використанням проти них відповідних податкових санкцій та застосовується відмова у відкритті рахунків у банках для резидентів. У цьому контексті для України впровадження податкової практики щодо обмеження шляхів виводу прибутків у офшорні юрисдикції на основі положень Плану дій ОЕСР *BEPS* та правил КІК (*controlled foreign companies – CFC*) у національне законодавство сприятиме жорсткості контролю над податковим адмініструванням, яке повинно стати ефективним інструментом легалізації діяльності компаній зони тіньового офшорингу, формування у податкових органів повної картини операцій платників податків за кордоном.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням детінізації офшорного бізнесу і деофшоризації національних економік присвячено роботи таких західних авторів, як Б. Арнольд, К. Білгрин, Д. Сандлер, Д. Пінто. Розробленням окремих напрямів цих проблем займаються також вітчизняні фахівці у сфері міжнародного оподаткування, такі як Т. Карнаух, Ю. Городніченко, К. Ковальчук, О. Кузнечикова, Ю. Мачак та ін. Незважаючи на вагомий науковий праці та поточні дослідження, сьогодні відсутня єдина точка зору щодо ефективності існуючого механізму детінізації та деофшоризації національних економік із боку міжнародних регуляторів, інструментів боротьби з розмиванням податкової бази і ухиленням під оподаткування та їхнього впливу на мікро- та макроекономічну стабільність. Особливо це стосується фіскально-податкової системи України в контексті відмінностей підходів до оподаткування в умовах посилення глобалізації світової економіки.

**Постановка завдання.** Метою статті є аналіз сучасних особливостей діяльності національних регуляторних інститутів у сфері уніфікації фіскально-податкової системи та організаційно-правового механізму України, пов'язаних із деофшоризацією економіки, розмиванням податкової бази й ухиленням під оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогодні оцінити величину загальних утрат від офшоризації української економіки досить складно, оскільки необхідно враховувати значну кількість чинників. Так, за всі роки незалежності (1991–2018 рр.) валові нагромадження в основний капітал жодного разу не наблизилися до рівня 1990 р., тоді як кошти українського походження, які осіли в офшорах, за приблизними міжнародними оцінками, коливаються від 117 млрд дол. (*Global Financial Integrity*) до 167 млрд дол. (*Tax Justice Network*), а щорічні офшорні втрати України, за даними Міжнародного консорціуму журналістських розслідувань (*ICIJ*), досягають 1,5–2% ВВП на рік [2].

З 2017 р. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану *BEPS* (чотири обов'язкові заходи із 15):

– Захід № 5 спрямований на боротьбу з податковими зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних шкідливих режимів оподаткування (*countering harmful tax practices*);

– Захід № 6 спрямований на запобігання зловживанням під час застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (*preventing tax treaty abuse*);

– Захід № 13 спрямований на вдосконалення вимог чинних національних правових норм щодо документації з трансфертного ціноутворення

(*transfer pricing documentation and country-by-country reporting*);

– Захід № 14 спрямований на підвищення ефективності механізмів вирішення суперечок між країнами під час застосування угод про уникнення подвійного оподаткування (*cross-border tax dispute resolution*).

Мінфін України також презентував Дорожню карту реалізації Плану *BEPS* (до 2020 р.), метою якої є забезпечення оподаткування прибутку за місцем створення додаткової вартості та здійснення реальної економічної діяльності, а також протидія штучному виведенню прибутків з-під оподаткування в Україні. Відповідно до неї, Україна планує імплементувати вісім із загальних 15 заходів Плану *BEPS* (чотири з них присвячено питанням з трансфертного ціноутворення – це заходи №№ 8–10 та 13). Для успішної реалізації мінімальних заходів необхідно приєднатися до автоматичного обміну фінансовою інформацією для податкових цілей за стандартом *CRS*. Ключові напрями змін у світі *BEPS* і загальної деофшоризації, що матимуть значний вплив на нові правила ведення бізнесу, полягають у такому:

1. *Боротьба зі шкідливими податковими режимами*. Основна проблема, яку має вирішити Захід № 5 Плану *BEPS*, – це пільгові правила оподаткування, які застосовуються у деяких країнах (у тому числі й офшорних юрисдикціях) до холдингів і штаб-квартир міжнародних корпорацій, до доходів від фінансування та лізингу, судноплавства, страхової та банківської діяльності й до доходів від об'єктів інтелектуальної власності. Ті податкові режими, що визнані шкідливими, повинні бути анульовані або суттєво трансформовані не пізніше 30 червня 2021 р. Відсутність вимог до наявності економічної бізнес-присутності та здійснення важливої бізнес-діяльності (*substance*) є основним каталізатором зловживання і чинником шкідливості пільгового режиму. Проведення оцінки виконання Заходу № 5 віднесено до компетенції спеціально створеного Форуму з питань шкідливих податкових практик (*FHTP*), який уже сьогодні переглянув 136 пільгових податкових режимів, 27 з яких є *IP-regimes* (пільгові режими оподаткування доходів від інтелектуальної власності). Для визнаних шкідливими режимів *IP-Vox* висувається вимога можливості їх збереження лише за умови застосування підходу методології причинних зв'язків (*nexus approach*) та неможливості поширення пільг на такі об'єкти інтелектуальної власності, як торгові марки, знаки для товарів і послуг та інші маркетингові (пов'язані з просуванням товарів, робіт, послуг) нематеріальні активи. Окрім цього, другим аспектом реалізації Заходу № 5 є підвищення прозорості та взаємодії між різними країнами шляхом уведення обміну інформацією про країни, у яких існують пільгові режими, індивідуальних податкових угод-консультацій (*tax*

*ruling*) у процесі домовленостей між податковими органами та платниками податків.

2. Захід № 6 спрямований на боротьбу із «податковим шоппінгом» – видом зловживання податковими конвенціями, згідно з яким використовуються кондуїтні компанії-транзитери, що фактично не здійснюють жодного виду реальної господарської діяльності, не несуть ніяких комерційних ризиків, а додаються у бізнес-модель як проміжна ланка лише з метою отримання податкових пільг за умовами УуПО. Для протидії таким зловживанням передбачено два підходи: тест основної діяльності (*Principal Purpose Test – PPT*) і тест обмеження вигід (*Simplified Limitation on Benefits Provision – S-LOB*). За умовчанням передбачається застосування *PPT*-тесту, якщо договірні країни не вибрали правило *S-LOB* або компіляцію з обох тестів. Якщо інвестор не в змозі пройти такі тести, він не має права на застосування податкових пільг. *PPT*-тест має спільну природу із доктриною «ділової мети» (відоме як правило *GAAR*) і полягає у необхідності доведення, що у бізнес-транзакції, за наслідками якої виникає право на застосування податкової пільги з урахуванням усіх можливих чинників, були реальні економічні ділові цілі, а не отримання податкової вигоди як мети такої операції. Для перевірки основної діяльності та застосування пільгових податкових ставок урахуватимуться: самостійне прийняття рішень органом управління компанії; наявність у компанії повноважень із розпорядження доходом і використання таких повноважень; ознаки ведення реальної діяльності (*substance* – персонал, офіс, загальногосподарські витрати тощо), отримання економічної вигоди; наявність комерційних ризиків стосовно активів; характер грошових потоків і діяльність групи у цілому. Тест обмеження вигід *S-LOB* прив'язує можливість застосування податкових пільг лише до кваліфікованих осіб, зокрема: фізичних осіб чи держав; некомерційних організацій; компаній, у яких понад 50% капіталу належить/контролюється кваліфікованими особами, тощо. Крім установаження уніфікованого механізму обмеження податкових пільг, *MLI*-Конвенція передбачає вдосконалення вирішення податкових суперечок за умов, коли для платника податків передбачається можливість звернення до податкового органу країни – учасниці УуПО з обґрунтуванням своїх доказів.

3. *Зміни у сфері документації з трансфертного ціноутворення (ТЦУ)*. Одним із найважливіших нововведень вважається новий спосіб розкриття інформації (Захід № 13) – трирівнева структура документації з трансфертного ціноутворення про діяльність групи компаній. Сьогодні українські компанії й іноземні національні операційні структурні елементи міжнародних корпорацій повинні подавати так званий «місцевий файл»

(*local file*) як перший рівень інформації з ТЦУ. У такому звіті місцевого рівня повинні зазначатися суть операції, що підпадає під визначення контрольованої операції, та принцип ціноутворення, підкріплений одним з обов'язкових методів. Захід № 13 запроваджує додаткові два рівні інформації – «мастер-файл» та «зведений звіт по країнах» або «звіт у розрізі країни» (*country-by-country report*). У 2018 р. Кабінет Міністрів України прийняв Постанову № 518 «Про внесення змін до Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення». Ця Постанова визначає чотири основні моменти: по-перше, дія договору щодо попереднього узгодження ціноутворення (за згодою з Державною фіскальною службою – ДФС) може поширюватися на весь звітний період, упродовж якого він був укладений, та на ті звітні періоди, що передують набранню договором чинності, у разі якщо стосовно таких звітних періодів не була проведена перевірка з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»; по-друге, під час процедури узгодження ціноутворення з метою укладення договору дво- або багатостороннього характеру ДФС може проводити консультації з іноземними податковими органами; по-третє, строк дії договору не може перевищувати п'ять календарних років; по-четверте, ДФС може достроково припинити дію договору та зобов'язана письмово повідомити про це платника податків. Додаткові типи звітності полегшать для фіскальних органів установаження агресивних практик податкового планування ТНК, завдяки яким відбувається штучне перенесення сум доходу до офшорних чи низькоподаткових юрисдикцій, де існує можливість оптимізувати податки майже до нуля. На рівні мастер-файла передбачається висвітлення інформації про глобальні операції та підходи групи компаній до ТЦУ, включаючи опис бізнесу та організаційної структури, відомості про основні нематеріальні активи групи та її головні операції, а також опис фінансових взаємовідносин усередині групи, загальні фінансову та податкову політики. За підготовку звіту цього рівня відповідає материнський холдинг групи або інша уповноважена ним компанія групи. Цей звіт на запит ДФС України повинні подавати українські компанії, що входять до групи з річним обігом понад 50 млн євро. Інформацію зі зведеного звіту по країнах податкові органи можуть використовувати лише для оцінки ризиків, а не задля проведення податкової перевірки компанії. За неподання нових видів звітності з ТЦУ пропонується сплата значних штрафів: 300 прожиткових мінімумів за неподання мастер-файла та 3 тис прожиткових мінімумів за неподання зведеного звіту по країнах.

4. *MLI-Конвенція (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)* як багатосторонній інструмент. Вона є унікальним механізмом, спрямованим на уніфікацію положень чинних УУПО без необхідності індивідуального перегляду (переузгодження) самих угод у двосторонньому порядку, що потребує значних дипломатичних зусиль і довготривалих процедур ратифікації. За оцінками ОЕСР, на глобальному рівні будуть внесені зміни у понад 1 100 УУПО. Глобальне застосування *MLI-Конвенції* розпочалося у 2019 р., а її основна мета – протидія зловживанням положеннями УУПО (Захід *BEPS* № 6), поліпшення механізмів вирішення податкових суперечок (Захід № 14), визначення статусу постійних представництв (Захід № 7) та регулювання питань гібридних невідповідностей (Захід № 2). Нині обмін інформацією відбувається в автоматичному режимі на щорічній основі стосовно рахунків як фізичних, так і юридичних осіб за принципом резидентства (а не громадянства, як у випадку з американським законом *FATCA*). За стандартом *CRS* у зоні найбільшого ризику опиняться рахунки фізичних осіб (балансовий поріг рахунку не має значення) та рахунки компаній, що мають статус пасивних нефінансових організацій. Найбільш дієвим способом мінімізації ризиків від автоматичного обміну інформацією може бути лише зміна бенефіціарним власником країни свого резидентства на більш «ефективну» з погляду персонального податкового навантаження країну (наприклад, такими можуть бути Монако, ОАЕ, Кіпр, Мальта, Андорра, Ізраїль, Португалія, Великобританія).

У 2018 р. Україна підписала Багатосторонню конвенцію *MLI*, яка передбачає запровадження окремих дій Плану *BEPS*, що потребують внесення змін до двосторонніх податкових конвенцій. Однак профільні законопроекти з питань імплементації правил автоматичного обміну інформацією за стандартом *CRS* до законодавства України ще на стадії підготовки, а ДФС України не готова до обміну інформацією та збереження конфіденційності (гарантії останньої є однією з обов'язкових передумов можливості України долучитися до участі в автоматичному обміні інформацією за стандартом *CRS*) [3]. Очікується, що Україна намагатиметься долучитися до автоматичного обміну за стандартом *CRS* у 2020 р., тобто отримати та надати перший масив інформації за наслідками звітного 2019 р. Сьогодні на розгляді Верховної Ради України знаходиться законопроект № 6502 від 25.05.2017 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній)». Сама назва вказаного законопроекту говорить про те, що пропонується ввести певні особливості оподаткування КІК. Зазначеним законопроектом уво-

диться поняття KIK, при цьому іноземна компанія/ організація буде вважатися контрольованою за наявності одночасно таких умов: а) вона є нерезидентом – юридичною особою або іноземною структурою без утворення юридичної особи; б) її контролюючою особою (юридичною або фізичною) є резидент України. А отже, контролюючою особою вважається фізична або юридична особа, частка якої у KIK або більше 20%, або більше 10% за умови, що частка участі всіх резидентів України у цій компанії буде становити більше 50%. Слід відзначити, що під час визначення частки фізичних осіб ураховуються як особиста участь, так і участь подружжя та/або неповнолітніх дітей. Окрім KIK, пропонується ввести також таке поняття, як «іноземна структура без утворення юридичної особи» (далі – іноземна структура). Під іноземною структурою ініціатори законопроекту пропонують визначити організаційну форму, створену відповідно до законодавства іноземної країни (території), без утворення юридичної особи, яка, відповідно до свого особистого закону, має право здійснювати діяльність, яка спрямована на отримання доходу (прибутку) в інтересах її учасників (пайовиків, довіритель або інших осіб) або інших бенефіціарів. Фактично до іноземних структур будуть належати іноземні фонди, партнерства, товариства, трасти та інші форми здійснення колективних інвестицій або довірчого управління [4].

Наприкінці 2018 р. Мініфін вніс проєкт закону «Про внесення змін до ПКУ з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування і виведенню прибутків з-під оподаткування». Суть правил KIK полягає, по-перше, в оподаткуванні скоригованого прибутку іноземних компаній на рівні українських податкових резидентів – фізичних осіб – контролюючих осіб. Такими вважаються фізичні особи – резиденти України, які є бенефіціарними власниками KIK, а платником податку стосовно прибутку KIK є контролююча особа. По-друге, в оподаткуванні нерозподіленого прибутку іноземних компаній (структур) на рівні їх контролюючих осіб – акціонерів або бенефіціарів. Тобто громадянин (резидент) держави (наприклад, у нашому разі – України), що є одним із власників (прямим або опосередкованим) або контролером у KIK, повинен включати до свого декларованого доходу власну частку в доході компанії, навіть за умови, якщо дохід не розподілений на дивіденди. У цьому разі встановлення кінцевого бенефіціарного власника «закриває ланцюжок» і дає податківцям можливість пред'являти прямі вимоги фізичним особам, що володіють компанією, на рівні якої податки не сплачуються завдяки існуючим податковим пільгам (наприклад, територіальному принципу оподаткування або офшорному нерезидентному статусу компанії). З метою «заохочення» до ведення прозорого бізнесу та створення умов для

унеможливлення ухилення від сплати податків із доходів, отриманих із-за кордону, пропонується зобов'язати платників податків повідомляти державну фіскальну службу про: участь в іноземних компаніях (якщо частка більше 10%); заснування іноземних структур без створення юридичної особи; KIK, стосовно яких платник податків є контролюючою особою. Повідомлення про участь у KIK надається у строк не пізніше 01 квітня поточного року, наступного за податковим періодом, а в разі припинення участі у KIK платник податку інформує про це контролюючий орган у термін не пізніше одного місяця з дати припинення такої участі. При цьому повідомлення має містити таку інформацію: а) період, за який подається повідомлення; б) найменування KIK і реєстраційний номер, який присвоєно KIK у країні її реєстрації, код іноземної компанії як платника податків у країні її реєстрації; в) кінцевий термін періоду, за яким складається фінансова звітність компанії відповідно до її особистого закону; г) дата складання фінансової звітності іноземної компанії за фінансовий рік відповідно до її особистого закону, а також кінцевий термін податкового періоду з податку на прибуток (доходи) відповідно до її особистого закону; д) дата складання аудиторського висновку щодо фінансової звітності іноземної компанії за фінансовий рік (у разі обов'язковості проведення аудиту відповідно до особистого закону цієї компанії); е) частка участі платника податку в іноземній компанії, розкриття порядку участі платника податку в іноземній компанії за наявності опосередкованої участі із зазначенням підстав для, по-перше, визнання платника податку контролюючою особою KIK та, по-друге, звільнення прибутку KIK від оподаткування відповідно до Податкового кодексу України. Такі ж вимоги пропонується застосовувати і тоді, коли платники податків вносять майно в капітал KIK чи передають його іноземним структурам, які ними засновані, для здійснення довірчого управління (у тому числі в разі коли такі компанії мають нерухоме майно на право власності). Під час визначення бази оподаткування з податку на прибуток KIK та іноземної структури вона зменшується на суму сплачених дивідендів та на величину прибутку, розподіленого на користь контролюючих осіб або інших вигодонабувачів відповідно.

Особливістю оподаткування KIK та їх контролюючих осіб полягає у тому, що останні будуть зобов'язані надавати податкову декларацію з визначенням прибутку контрольованих ними іноземних компаній. До цієї декларації необхідно буде додати: а) фінансову звітність KIK за період, прибуток за який урахований під час визначення бази оподаткування з податку, або в разі відсутності фінансової звітності – інші документи; б) аудиторський висновок щодо фінансової звітності KIK, якщо відповідно для KIK встановлено обов'язкове

проведення аудиту такої фінансової звітності або аудит здійснюється іноземною компанією добровільно. Передбачено також низку умов, за наявності яких прибуток КІК звільняється від оподаткування. Зокрема, до таких умов належать [5]:

- КІК є некомерційною організацією, яка відповідно до свого особистого закону не розподіляє отриманий прибуток (дохід) між акціонерами (учасниками, засновниками) або іншими особами;
- ефективна ставка оподаткування доходів (прибутку) для цієї іноземної компанії становить не менше 70% середньозваженої ставки з податку на прибуток підприємств;
- КІК є однією з таких контрольованих іноземних компаній: активною іноземною компанією; активною іноземною холдинговою компанією; активною іноземною субхолдинговою компанією;
- КІК є банком або страховою компанією, які здійснюють діяльність відповідно до свого особистого закону на підставі ліцензії чи іншого спеціального дозволу на здійснення банківської або страхової діяльності;
- КІК є однією з таких іноземних компаній: емітентом облігацій; компанією, якій були відступлені права й обов'язки за облігаціями, емітентом яких є інша іноземна компанія.

Скоригованим прибутком КІК є її прибуток до оподаткування, виходячи з даних неконсолідованої фінансової звітності компанії, складеної за звітний календарний рік. Розрахована частина прибутку КІК включається до складу загального річного доходу оподаткування контролюючої особи, заноситься до річної податкової декларації й оподатковується за ставкою 18%. Якщо законодавство іноземної юрисдикції не передбачає обов'язкового складання фінансової звітності, контролююча особа повинна забезпечити складання фінансової звітності КІК згідно з міжнародними стандартами. Крім того, на вимогу українського регулятора фінзвітність КІК повинна бути підтверджена письмовим висновком аудиторської компанії, що має право на таку діяльність у відповідній іноземній юрисдикції. Встановлюються значні покарання порівняно зі штрафами, передбаченими за більшість порушень норм Податкового кодексу України. У разі неподання або невчасного подання звітності щодо КІК передбачається штраф у розмірі 1 тис мінімальних зарплат (або 4 173 000 грн станом на 1 січня 2019 р.) за кожен факт порушення. Невідображення контролюючою особою у звітності КІК операцій, а також інформації про іноземні компанії передбачає штраф у розмірі 3% від суми операцій КІК, не вказаних у звіті, або 25% від скоригованого прибутку КІК за відповідний рік. Тобто відповідальність наставатиме у разі неповідомлення контролюючих осіб про придбання/відчуження частки іноземній юридичній особі. За таке порушення передбачається штраф

у розмірі 500 мінімальних зарплат (2 086 500 грн станом на 1 січня 2019 р.). Сплата штрафів не звільняє контролюючих осіб від подання необхідної інформації державним органам [6]. Однак звільнення від оподаткування прибутку здійснюється за умови, що постійним місцезнаходженням КІК є країна (територія), з якою Україна уклала УуПО. Винятком із цього правила є країни (території), компетентні органи яких не забезпечують своєчасний та повний обмін податковою та фінансовою інформацією на запити ДФС. Окрім того, звільнення від оподаткування відбуватиметься лише у разі подання контролюючою особою КІК до фіскальної служби документів, що підтверджують дотримання умов для звільнення. Таким чином, запропонованим законопроектом упроваджується правовий механізм для підвищення прозорості бізнесу [7].

Сьогодні у Верховній Раді України зареєстровано сім різних законопроектів, що тією чи іншою мірою регулюють питання запровадження правил КІК. Жоден із них ще не дійшов навіть до першого читання. Це:

- законопроект № 1112 «Про повернення капіталів, що перебувають та зареєстровані в Республіці Кіпр, офшорних зонах та інших юрисдикціях, звільнених від подвійного оподаткування, або тих, що мають пільговий режим оподаткування»;
  - законопроект № 4381 «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії» та законопроект № 4380 «Про податковий суверенітет України та офшорні компанії»;
  - законопроект № 4413 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження податку з операцій з офшорними юрисдикціями»;
  - законопроект № 4439 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо встановлення кримінальної відповідальності для осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, за підприємницьку діяльність із використанням офшорних зон та визначення підслідності злочину)»;
  - законопроект № 4636 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запобігання розмиванню бази оподаткування та перенесенню прибутку в офшорні зони»;
  - законопроект № 6201 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України»;
  - законопроект № 6502 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній)».
- Проекти законів, які створюють правове поле для приєднання України до багатостороннього обміну фінансовою інформацією шляхом урегу-

лювання можливості вітчизняних банків і депозитарних установ надавати до податкових органів інформацію щодо рахунків клієнтів, відкривають можливість підписання Міністерством фінансів Міжвідомчої угоди компетентних органів із метою приєднання до Єдиного стандарту ОЕСР щодо обміну фінансовою інформацією на підставі модельної Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Зволікання з приєднанням до цієї системи означатиме для України ризик визнання її країною, яка не співпрацює з податкових питань, що ускладнить роботу вітчизняних компаній на світових ринках. Варто нагадати, що в останні роки вимоги до дотримання вимог фінансового моніторингу та принципів КУС (*know your client*) в іноземних банках стали значно жорсткішими, а їх недотримання наражає банк на жорсткі санкції регуляторів, про що свідчить нещодавній досвід латвійського банку *ABLV*. Нині більшість банків закриває існуючі і відмовляється відкривати нові рахунки «компаніям-оболонкам» (визначаються як *shell-companies*), що відповідають таким двом критеріям: 1) компанії не мають фізичної присутності і не керуються з території юрисдикції, де зареєстровані (номінальний директор або секретар); 2) компанії не здійснюють економічну діяльність у країні своєї реєстрації, мають незначну (або нульову) незалежну економічну цінність і у них відсутнє документальне підтвердження фінансового обґрунтування реєстрації у зазначеній юрисдикції (крім оптимізації оподаткування). При цьому компанія не буде вважатися *shell-company*, якщо вона була заснована: а) для володіння акціями, їх частками або іншими інструментами участі в капіталі інших компаній, що здійснюють законний бізнес і мають ідентифікованих бенефіціарів (тобто є холдингом); б) для володіння будь-якими матеріальними або нематеріальними активами (у т. ч. нерухомістю), повітряними і морськими суднами, інтелектуальною власністю, інвестиційними портфелями; в) для управління активами та здійснення операцій із цінними паперами або з метою сприяння передачі активів, обміну валют, корпоративних поглинань і злиттів; г) як казначейська компанія для групи пов'язаних організацій або управління діяльністю такої групи [8; 9]. Крім того, очевидно, що інвестори не прийдуть до країни, яка не грає за загальноприйнятими міжнародними правилами. Якнайшвидше їх прийняття є надзвичайно важливим з огляду на стислі строки, впродовж яких мають бути здійснені кроки з практичної реалізації механізму автоматичного обміну інформацією. Зокрема, йдеться про підписання Міжвідомчої угоди компетентних органів (МСАА), укладання двосторонніх протоколів із країнами – підписантами Угоди МСАА про надання згоди на початок обміну інформацією, узгодження порядку, строків і процедури обміну, а

також запровадження технічних стандартів передачі даних.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підсумовуючи вищевикладене, очевидно, що зміни, які тягне за собою реалізація навіть Мінімального стандарту заходів Плану *BEPS*, є системними, і бізнесу доведеться стикнутися із суттєвими результатами так званої деофшоризації. Ті міжнародні групи компаній, які врахують нововведення і своєчасно перебудуються під нові потреби сучасних міжнародних податкових норм, зможуть й надалі успішно функціонувати. Однак той вид бізнесу, що матиме за мету виключно мінімізацію податків, неминуче очікує забуття. Українському бізнесу та українським бенефіціарам іноземних компаній уже найближчим часом слід переходити на подальшу роботу за більш прозорими правилами з урахуванням необхідності проаналізувати існуючі структури бізнесу, виявити й посилити слабкі сторони бізнес-моделей.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Country-by-Country Exchange Relationships. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm> (дата звернення: 12.07.2019).
2. Грозный И. Деофшоризация украинского бизнеса – 9 реальных шагов. 2017. URL: [https://uisgda.com/ru/deofshorizatsiya\\_ukranskogo\\_bznesu\\_9\\_realnih\\_krokv.html](https://uisgda.com/ru/deofshorizatsiya_ukranskogo_bznesu_9_realnih_krokv.html) (дата звернення: 12.09.2019).
3. Черкашин В. Почему в Украине буксует деофшоризация. 2018. URL: <https://uainfo.org/blognews/1530136395-pochemu-v-ukraine-buksuet-deofshorizatsiya.html> (дата звернення: 17.09.2019).
4. Про проект закону щодо оподаткування контрольованих іноземних компаній / Верховна Рада України. URL: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/on-the-draft-law-on-taxation-of-controlled-foreign-companies/> (дата звернення: 04.09.2019).
5. Пушинский Н. Контрольовані іноземні компанії. 2019. URL: <https://blog.liga.net/user/npushinskiy/article/32595> (дата звернення: 05.09.2019).
6. Кузнечикова О. На що слід звернути увагу у світлі BEPS і в умовах деофшоризації. 2017. URL: [http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA011457](http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011457) (дата звернення: 06.07.2019).
7. Контрольовані іноземні компанії: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhliyoi-identifikatsiyi-ta-maybutnogo-opodatkuvannya> (дата звернення: 04.09.2019).
8. Wittmann K. The Coe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Thesis for the Master of Law in Exchange of Information for Tax Purposes. Ed. by O.-C. Günther, N. Tüchler. Wien, 2013.
9. Egger P., Wamser G. The Impact of Controlled Foreign Company Legislation on Real Investments Abroad: A Multi-dimensional Regression Discontinuity Design. *Journal of Public Economics*. 2015. № 129. P. 77–91.

REFERENCES:

1. Country-by-Country Exchange Relationships. Available at: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm> (accessed 12 July 2019).
2. Groznyy I. (2017) Deofshorizatsiya ukrainskogo biznesa – 9 realnykh shagov [De-offshorization of Ukrainian business – 9 real steps]. Available at: [https://uisgda.com/ru/deofshorizatsiya\\_ukrainskogo\\_bznesu\\_9\\_realnih\\_krokv.html](https://uisgda.com/ru/deofshorizatsiya_ukrainskogo_bznesu_9_realnih_krokv.html) (accessed 12 September 2019).
3. Cherkashin V. (2018) Pochemu v Ukraine bukuyet deofshorizatsiya [Why de-offshorization is stalled in Ukraine]. Available at: <https://uainfo.org/blognews/1530136395-pochemu-v-ukraine-buksuet-deofshorizatsiya.html> (accessed 17 September 2019).
4. *Pro proekt zakonu shchodo opodatkovannia kontrolovanykh inozemnykh kompanii 06.08.2018* (Verkhovna Rada Ukrayiny). [Draft of Law on the taxation of controlled foreign companies (Verkhovna Rada of Ukraine)]. Available at: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/on-the-draft-law-on-taxation-of-controlled-foreign-companies/> (accessed 4 September 2019).
5. Pushynskiy N. (2019) Kontrolovani inozemni kompanii [Controlled foreign companies]. Available at: <https://blog.liga.net/user/npushinskiy/article/32595> (accessed 5 September 2019).
6. Kusnechikova O. (2017) Na shcho slid zvernuti uvagu u svitli BEPS i v umovakh deofshoryzatsii [In what is necessary point the attention in contest of BEPS and in the conditions of de-offshorization]. Available at: [http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/EA011457](http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA011457) (accessed 6 July 2019).
7. Kontrolovani inozemni kompanii: problem mozhyvoi identyfikatsii ta maibutnogo opodatkovannia [Controlled foreign companies: problems of possible identification and future taxation]. Available at: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhlyvoyi-identifikatsiyi-ta-maybutnogo-opodatkovannia> (accessed 4 September 2019).
8. Wittmann K. The Coe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Thesis for the Master of Law in Exchange of Information for Tax Purposes. Ed. by O.-C. Günther, N. Tüchler. Wien, 2013.
9. Egger P., Wamser G. The Impact of Controlled Foreign Company Legislation on Real Investments Abroad: A Multi-dimensional Regression Discontinuity Design. *Journal of Public Economics*. 2015. no 129. p. 77-91.