Контролируемые иностранные компании: чего ждать украинскому бизнесу?

Правила КИК вступают в силу с 1 января 2021 года.

*22 мая 2020 года президент Владимир Зеленский подписал скандальный закон №466-IX («Закон»), во многом имплементирующий нормы плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) в Налоговый кодекс Украины («НКУ»).*

*Закон вводит правила контролируемых иностранных компаний («КИК»), которые существенно изменяют правила игры для украинских физических и юридических лиц, владеющих структурами за рубежом. Правила КИК вступают в силу с 1 января 2021 года.*

**В чем суть правил КИК?**

Суть правил КИК заключается в том, что государство может налогооблагать прибыль иностранных компаний, которые контролируются его налоговыми резидентами. В частности, если физические и/ или юридические лица – налоговые резиденты Украины, юридически или фактически контролируют иностранные компании, при определенных условиях, они могут быть обязаны уплатить налоги с прибыли таких иностранных компаний в Украине. Правила КИК направлены на противодействие перемещению прибыли в низконалоговые юрисдикции, с фактической отсрочкой либо не уплатой налогов контролирующим лицом.

**На кого распространяются правила КИК?**

Правила КИК распространяются на физических и юридических лиц - налоговых резидентов Украины, которые контролируют КИК («Контролирующие лица»). Если физическое лицо постоянно проживает в Украине и его центр жизненных интересов (семья, бизнес, дети и т.д.) находится в Украине, вероятнее всего такое лицо будет признаваться налоговым резидентом Украины. Определение резидентности украинского юридического лица должно осуществляться с учетом новых правил определения места эффективного управления, предусмотренных в п. 133.1.5. НКУ.

Контролирующее лицо может осуществлять как юридический, так и фактический контроль над КИК.

Юридический контроль предполагает, что Контролирующее лицо:

* самостоятельно владеет долей в КИК более чем 50%, либо
* самостоятельно владеет долей в КИК в 2021-2022 годах - более чем 25%, а начиная с 2023 года - более чем 10%, при условии, что совокупно с другими налоговыми резидентами Украины владеет более 50%.

Важно, что если лицо владеет либо контролирует долю в размере 25% и более в КИК совместно с другими лицами (даже миноритариями), но никто из них не признает себя Контролирующим лицом на всю долю, считается, что все такие лица признаются Контролирующими лицами в равных долях, даже если доля каждого не достигает 25%. Это правила предусмотрено для того, чтобы государство могло налогообложить всю долю в КИК, которая приходится на украинских резидентов.

Фактический контроль предполагает, в частности, что контролирующее лицо самостоятельное либо с другими налоговыми резидентами Украины - связанными лицами дает обязательные к исполнению указания органам управления КИК, либо управляет банковским счетом КИК (в т.ч., имеет возможность его блокировать), либо имеет доверенность от КИК на 1 год на осуществление существенных сделок, либо при открытии счета контролирующее лицо указывается как бенефициар.

Закон предусматривает интересное правило разграничения контроля между украинским физическим лицом и подконтрольным ему юридическим лицом, через которое такое физическое лицо прямо или опосредованно владеет КИК. В таком случае, физическое лицо не будет признаваться Контролирующим лицом, при условии, что такое юридическое лицо признается Контролирующим лицом КИК. Каким образом это правило будет реализовано покажет практика.

Контролирующим лицом не признается физическое лицо, которое выполняет должностные обязанности директора либо иного должностного лица КИК, к специалистам в сфере права, аудита, бухгалтерского учета, которые действуют в пользу и от имени такого КИК, придерживаясь профессиональных стандартов.

**Что признается КИК?**

КИК может признаваться любое юридическое лицо, зарегистрированное за рубежом (не обязательно оффшор), и которое находится под контролем Контролирующего лица. При этом, к юридическим лицам могут приравниваться любые корпоративные образования/ организации без статуса юридического лица (партнерства, трасты, фонды и т.д., а также нерезиденты, организационно-правовая форма которых включена в перечень Кабмина). Законом предусмотрены определенные условия, когда учредитель траста не будет считаться Контролирующим лицом.

**Какие налоги может быть обязано заплатить Контролирующее лицо?**

* 5% НДФЛ + 1,5% военный сбор. Применяется, если физическое лицо получает исключительно дивиденды от украинской компании через цепочку подконтрольных лиц;
* 9% НДФЛ + 1,5% военный сбор. Применяется к прибыли КИК, которая распределяется физическому лицу в виде дивидендов до подачи физическим лицом отчетности о КИК или после подачи отчетности о КИК, но не позже окончания второго календарного года, следующего за отчетным (например, не позже 31 декабря 2023 года если отчетным периодом является 2021 год);
* 18% НДФЛ + 1,5% военный сбор. Применяется к нераспределенной прибыли КИК либо иному доходу, полученному от КИК, кроме дивидендов (например, проценты, роялти);
* 18% налог на прибыль. Применятся, если контролирующим лицом является юридическое лицо – налоговый резидент Украины.

**Как рассчитывается прибыль КИК?**

Объектом налогообложения НДФЛ/ военным сбором или налогом на прибыль Контролирующего лица является часть прибыли до налогообложения КИК согласно данных неконсолидированной финансовой отчетности за отчетный календарный год, скорректированной на предусмотренные НКУ разницы, пропорциональная доли, которой владеет либо контролирует такое Контролирующее лицо. Такая скорректированная прибыль рассчитывается по правилам бухгалтерского учета, которые предусмотрены в соответствующей юрисдикции, где КИК является налоговым резидентом, и согласно сроков подготовки отчетности такой юрисдикции.

В частности, при расчете налогооблагаемой прибыли КИК, необходимо учитывать следующие разницы, которые предусмотрены НКУ:

* доходы и расходы КИК по операциям с нерезидентами – связанными лицами, которые зарегистрированы в низконалоговом перечне Кабмина (например, Кипр, БВО, ОАЭ и другие), или с нерезидентами, которые имеют организационно-правовую форму, которая включена в перечень Кабмина (например, британские LP или LLP) определяются с учётом правил ТЦО;
* проценты могут быть отнесены в состав расходов в размере, который не превышает 30% EBITDA КИК в периоде, в котором осуществляется начисление процентов;
* расходы КИК от уценки необоротных активов (основных фондов и нематериальных активов) признаются только в момент реализации (отчуждения) таких необоротных активов или в случае проведения дооценки таких необоротных активов в пределах суммы проведенной дооценки;
* не учитываются расходы на формирование резервов сомнительных долгов, прочей дебиторской задолженности, а также доходы от расформирования таких резервов;
* если КИК владеет долей в другом иностранном юридическом лице, который признается КИК для того же Контролирующего лица, скорректированная прибыль первой КИК уменьшается на суму начисленных доходов от участия в капитале в другой КИК и на сумму начисленных доходов в виде дивидендов, которые выплачиваются либо подлежат выплате в пользу первой КИК от второй КИК, долей в которой первая КИК владеет.

Указанные разницы при расчете прибыли КИК будут применяться к отчетным периодам, которые начинаются после 1 января 2022 года, т.е. фактически не будут применятся к первому отчетному периоду КИК (2021 году).

Однако, уже с 1 января 2021 года будут применяться следующие правила, направленные на избежание двойного налогообложения КИК и контролирующего лица:

* Скорректированная прибыль КИК, которая была включена в объект налогообложения одного Контролирующего лица, не может быть включена в объект налогообложения другого Контролирующего лица.
* В случае если КИК прямо или опосредованно владеет долями в юридических лицах, зарегистрированных в Украине, скорректированная прибыль такой КИК уменьшается на суму начисленных доходов от участия в капитале в таких юридических лицах, зарегистрированных в Украине, и на сумму начисленных доходов в виде дивидендов, которые выплачиваются либо подлежат выплате в пользу такой КИК от юридических лицах, зарегистрированных в Украине.

**Что нужно делать, если у тебя КИК?**

Вместе с декларацией о имущественном состоянии и доходах физических лиц либо с декларацией по налогу на прибыль юридических лиц Контролирующие лица должны будут подавать отчет о КИК, в котором указывать соответствующую информацию, предусмотренную НКУ. Среди прочего, в отчете необходимо будет указать структуру собственности, размер прибыли КИК, количество сотрудников, перечень всех операций между КИК и связанными лицами-контрагентами, а также между КИК и компаниями из «низконалоговых» юрисдикций, согласно соответствующих перечней Кабмина, расчет суммы налога.

К отчету о КИК нужно будет приложить надлежащим образом заверенную финансовую отчетность КИК, составленную по правилам бухгалтерского учета, которые применяются в соответствующей юрисдикции, где КИК является налоговым резидентом. Даже если по правилам такой юрисдикции не предусмотрена обязанность готовить финансовую отчетность, Контролирующему лицо необходимо будет обеспечить такую подготовку для налоговых целей в Украине. Если граничные сроки подготовки финансовой отчетности в юрисдикции КИК истекают позже граничного срока для подачи декларации Контролирующего лица, такие копии финансовой отчетности КИК подаются с соответствующими декларациями Контролирующего лица за следующий отчетный (налоговый) период. Если у налоговых органов будут сомнения в отношении достоверности и полноты документов по КИК, они могут требовать предоставления аудиторского заключения. Это говорит о том, что заниматься вопросом КИК нужно заблаговременно до подачи отчетности, т.к. восстановление бухгалтерского учета КИК, если он не велся, может занять определённое время и сложности.

Также, Контролирующее лицо обязано подавать уведомление о приобретении доли в КИК/ фактического контроля над КИК, отчуждения доли КИК/ потери фактического контроля над КИК.

**Каким образом налоговые органы могут узнать о КИК?**

* Банк или иное финансовое учреждение могут узнать о том, что физическое/юридическое лицо – резидент Украины владеет долей в КИК, в результате проведения процедур по идентификации/верификации клиентов. В таком случае банк/ финансовое учреждение обязаны сообщить о выявленном факте Министерству финансов Украины.
* Государственный регистратор может узнать о том, что физическое/юридическое лицо – резидент Украины владеет долей в КИК, в результате получения информации о конечном бенефициарном собственнике, в том числе о структуре собственности. В таком случае государственный регистратор/Министерство юстиции Украины обязаны сообщить о выявленном факте Министерству финансов Украины.
* Налоговые органы могут получить информацию о КИК по запросу от иностранных налоговых органов, если у налоговых органов Украины будут факты, указывающие на наличие необходимой информации в соответствующей стране;
* Налоговые органы Украины могут запросить глобальную документацию ТЦО (мастер-файл), которая включает описание структуры группы, у юридического лица – резидента Украины, которое входит в международную группу компаний, если консолидированный доход такой международной группы компаний превышает 50 млн. евро.
* После присоединения Украины к автоматическому обмену информацией по единому стандарту ОЭСР (CRS), налоговые органы Украины смогут получить информацию о банковских счетах иностранных юридических лиц, контроль над которыми осуществляют физические/юридические лица – резиденты Украины, в том числе, информацию о таких контролирующих лицах (ФИО, дата рождения, адрес проживания, налоговый номер и т.д.). Планируется, что Украина присоединится к CRS в 2022 году.

**Какие штрафы предусмотрены за несоблюдение правил КИК?**

Контролирующие лица обязаны подавать отчет о КИК, а также сообщать налоговым органам Украины о каждом непосредственном/опосредованном приобретении доли в КИК/ установлении фактического контроля над КИК, а также отчуждении доли в КИК/ прекращении осуществления фактического контроля над КИК. В случаи невыполнения указанных требований, применяются следующие штрафы:

* 100 размеров прожиточного минимума для трудоспособных лиц (**приблизительно 210 тыс. грн**) за неподачу отчета о КИК;
* 1 размер прожиточного минимума для трудоспособных лиц (2 102 грн) за каждый день просрочки подачи отчета о КИК, но не более 50 размеров прожиточного минимума для трудоспособных лиц (**приблизительно 105 тыс. грн**);
* 3% суммы дохода КИК или 25% скорректированной прибыли КИК, но не более, чем 1000 размеров прожиточного минимума для трудоспособных лиц (**приблизительно 2,1 млн грн**) за не раскрытие информации о существующих КИК или частичное раскрытие информации о КИК;
* 300 размеров прожиточного минимума для трудоспособных лиц (**приблизительно 631 тыс. грн**) за каждый факт не сообщения налоговым органам Украины о приобретении доли в КИК/ установлении фактического контроля над КИК, а также отчуждении доли в КИК/ прекращении осуществления фактического контроля над КИК в установленные сроки;
* 3% от суммы дохода КИК, но не более 1000 размеров прожиточного минимума для трудоспособных лиц (**приблизительно 2,1 млн грн**) за неподачу/ подачу не в полном объёме ТЦО документации, копии первичной документации по запросу налоговых органов Украины.

Штрафные санкции и пеня за нарушение правил КИК при определении и расчете прибыли КИК не применяются по результатам 2021-2022 отчетных (налоговых) периодов. Административная и уголовная ответственность за какие-либо нарушения, связанные с применением правил КИК, не применяется к налогоплательщикам и/или их должностным лицам по результатам 2021-2022 отчетных (налоговых) периодов.

**Какие исключения из правил КИК?**

Законом предусмотрены некоторые исключения, когда прибыль КИК будет освобождена от налогообложения в Украине, однако, декларировать наличие КИК придётся, в частности:

* Если между Украиной и юрисдикцией, налоговым резидентом которой является КИК, подписана Конвенция об избежании двойного налогообложения («Конвенция») либо об обмене информацией, а также если выполняется одно из следующих условий:
  + КИК фактически уплачивает налог на прибыль по эффективной ставке, которая составляет 13 и более %. Эффективная ставка рассчитывается посредством деления суммы расходов по уплате налога на прибыль (т.е. фактически уплаченных налогов) на сумму прибыли до налогообложения по данным финансовой отчетности на соответствующий календарный год и умноженное на 100%.
  + Доля пассивных доходов КИК составляет не более 50% общей суммы доходов КИК. Если доля пассивных доходов КИК составляет более 50%, для целей НКУ доходы считаются активными, если КИК:
    - Фактически выполняет существенные функции, несет риски и использует активы в операциях, которые приводят к получению соответствующих активных доходов;
    - Имеет необходимые ресурсы для выполнения указанных функций, управления рисками и использования активов (квалифицированный персонал, основные средства в собственности или пользовании, достаточный собственный капитал и т.д.).

Это значит, что если у Контролирующего лица есть торговая компания в юрисдикции, с которой у Украины есть Конвенция, например, на Мальте, такую компанию необходимо будет декларировать как КИК, однако, прибыль такой КИК не будет подлежать налогообложению в Украине. При этом, данное исключение будет применяться даже если у такой торговой компании нет существенного уровня экономического присутствия, т.н., ”economic substance”.

Также, если у украинского Контролирующего лица есть, например, иностранная финансовая, IP или холдинговая компания, у которой доля пассивных доходов (проценты, дивиденды, роялти) превышает 50%, однако, у такой КИК есть достаточный уровень экономического присутствия, прибыль такой КИК также будет подпадать под освобождение. Критерий достаточности и соразмерности экономического присутствия масштабу бизнеса КИК является субъективным и будет определяться в каждом конкретном случае с учетом специфики конкретного бизнеса. Однако, учитывая субъективность вопроса, на практике, у налоговых органов будет широкое поле для оспаривания того или иного уровня экономического присутствия КИК в соответствующей юрисдикции, что всегда будет предполагать наличие риска отказа в праве на применение освобождения.

Также, Законом предусмотрены следующие исключения, когда прибыль КИК будет освобождена от налогообложения в Украине:

1. Если совокупный доход всех КИК не превышает 2 миллиона евро по данным финансовой отчетности на конец отчетного периода;
2. КИК является публичной компанией, акции которой торгуются на признанной бирже согласно постановлению Кабмина;
3. Если КИК является благотворительной организацией согласно законодательства соответствующей иностранной юрисдикции и не распределяет доходы в пользу ее учредителей.

**Выводы**

Так как до вступления правил КИК осталось меньше года, украинским собственникам бизнеса необходимо задуматься о том, каким образом правила КИК повлияют на их иностранные структуры, а также о необходимости их пересмотра уже сегодня. Игнорирование этих правил приведет к массовым штрафам и доначислениям, которые могут быть существенными.

В частности, собственники торговых компаний могут рассмотреть возможность применить исключения из правил КИК по тесту «активных доходов». Собственники холдинговых, IP, финансовых компаний могут рассмотреть варианты создания существенного уровня экономического присутствия на уровне КИК, либо вариант объединения «пассивных» КИК с «активными» КИК для возможности применения освобождения. Также, для тех бизнесов, кому не критичным является присутствие за рубежом, могут и вовсе отказаться от иностранных структур и создать холдинг или иную по функционалу компанию в Украине с использованием особенностей украинского налогового законодательства. Некоторые бизнесы могут рассмотреть возможность признания иностранных компаний налоговыми резидентами Украины (т.н. внутренний оффшор). Смена налоговой резидентности также может быть хорошим вариантом для некоторых украинских собственников, модель бизнеса которых предполагает возможность управления украинским бизнесом из-за рубежа. Также, применение правил, направленных на избежание двойного налогообложения КИК и Контролирующего лица, может иметь хороший налоговый эффект для определенных структур. Использование трастов в структурировании при верном планировании и документальном оформлении может позволить с определенной степенью риска обеспечить защиту от раскрытия структуры и применения правил КИК.

Материал взял с сайта [www.home.kpmg](http://www.home.kpmg)