

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.04.2.55>

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ З ПОЗИЦІЇ ЇХ ВПЛИВУ НА БОРотьБУ З АГРЕСИВНИМ ПОДАТКОВИМ ПЛАНУВАННЯМ

Смердов В. Ю.,

*аспірант кафедри фінансового та податкового права,
Державний податковий університет*

Смердов В.Ю. Правове регулювання контрольованих іноземних компаній в Україні з позиції їх впливу на боротьбу з агресивним податковим плануванням.

У статті, на основі міжнародної практики та податкового законодавства України проведено розгляд передумов впровадження правил контрольованих іноземних компаній в Україні, а також проведено їх аналіз з позиції досягнення цілей зазначених правил – зокрема, розширення бази оподаткування та боротьби з агресивним податковим плануванням.

Автором було розглянуто підходи до визначення контролю з метою визнання особи контролюючою – а саме, формально-юридичного та фактичного, які є традиційними для країн, що впровадили правила КІК в свої локальні законодавства. Також було розглянуто переваги та недоліки застосування зазначених критеріїв контролю. Зокрема, щодо фактичного контролю зазначено, що в законодавстві України перелік ознак для визнання його наявності визначений невичерпно, що створює для платників податків ситуацію правової невизначеності.

При цьому значну увагу автором приділено застосуванню податкових пільг, які дозволяють звільняти прибуток контрольованих іноземних компаній від оподаткування – тих, що передбачені рекомендаціями ОЕСР (встановлення мінімальних порогових сум, запобігання ухиленню від сплати податків, застосування правил КІК тільки до КІК, які є резидентами низькоподаткових юрисдикцій), а також визначеними законодавством України. Зокрема, було розглянуто пільги щодо контрольованих іноземних компаній, які застосовуються на підставі міжнародних договорів України – а саме, договорів про уникнення подвійного оподаткування та про обмін податковою інформацією.

Особливу увагу приділено застосуванню податкових пільг саме на підставі договору про обмін податковою інформацією. Учасниками такого договору є, у тому числі, офшори (зокрема, Беліз, Британські Віргінські Острови, Багами, Бермудські Острови, Гренада тощо), тому така податкова пільга створює для контролюючих осіб можливості для агресивного податкового планування, зокрема, із перенесенням прибутків в офшори, які не передбачають для компаній, які зареєстровані у них, будь-якого оподаткування. Це створює для контролюючих осіб можливості для ухилення від оподаткування, що суперечить базовим цілям впровадження правил контрольованих іноземних компаній в Україні.

Ключові слова: податкові правовідносини, контрольовані іноземні компанії, BEPS, податкові пільги, контролююча особа, офшори.

Smerdov V.Y. Legal regulation of controlled foreign companies in Ukraine from the perspective of their impact on the fight against aggressive tax planning.

In the article, based on international practice and tax legislation of Ukraine, considers the prerequisites for the implementation of the controlled foreign companies (CFC) rules in Ukraine, and also analyzes them from the perspective of achieving the goals of the said rules – in particular, expanding the tax base and combating aggressive tax planning.

The author has considered approaches to determining control for the purpose of recognizing a controlling entity – namely, formal-legal and actual, which are traditional for countries that have implemented CFC rules in their local legislation. The advantages and disadvantages of applying the specified control criteria were also considered. In particular, with regard to actual control, it is noted that in the legislation of Ukraine the list of signs for recognizing its presence is defined inexhaustibly, which creates a situation of legal uncertainty for taxpayers.

At the same time, the author paid significant attention to the application of tax incentives that allow exempting the profits of controlled foreign companies from taxation – those provided for by OECD recommendations (establishing minimum threshold amounts, preventing tax evasion, applying CFC rules only to CFCs that are residents of low-tax jurisdictions), as well as those determined by the

legislation of Ukraine. In particular, the benefits for controlled foreign companies that are applied on the basis of international treaties of Ukraine were considered – namely, treaties on the avoidance of double taxation and on the exchange of tax information. Particular attention was paid to the application of tax benefits precisely on the basis of the treaty on the exchange of tax information. The participants of such a treaty are, among others, offshore (in particular, Belize, the British Virgin Islands, the Bahamas, Bermuda, Grenada, etc.), therefore, such a tax benefit creates opportunities for controlling persons for aggressive tax planning, in particular, with the shifting of profits to offshore that do not provide for any taxation for companies registered in them. This creates opportunities for controlling persons to evade taxation, which contradicts the basic goals of implementing the rules for controlled foreign companies in Ukraine.

Key words: tax relations, controlled foreign companies, BEPS, tax incentives, controlling person, offshore.

Постановка проблеми. З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР й взяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS (від англ. «Base erosion and Profit Shifting») – обов'язкові чотири кроки (заходи), а саме кроки 5, 6, 13, 14 [1]:

- Крок 5: протидія шкідливим податковим режимам;
- Крок 6: боротьба зі зловживаннями у використанні угод про уникнення подвійного оподаткування;
- Крок 13: удосконалення звітності та подачі документації з трансфертного ціноутворення та подача звітності в розрізі країн;
- Крок 14: удосконалення угод про уникнення подвійного оподаткування.

Надалі, 24 жовтня 2018 року, Міністерство фінансів України (далі – Мінфін) разом з Національним банком України опублікували законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементування Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування», а разом з ним і нову дорожню карту, за якою планувалась імплементування додаткових кроків плану BEPS, зокрема, Кроку 3 – щодо розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють, і правил оподаткування таких компаній. Саме цей законопроект став основою для розробки в подальшому Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2], яким було впроваджено правила контрольованих іноземних компаній (далі – КІК) в Україні. Цей Закон набрав чинності 23 травня 2020 року, але набрання чинності правилами КІК було відтерміновано до 1 січня 2022 року.

Мінфін вказує, що впровадження Плану BEPS в Україні було обумовлене потребою розробити багатосторонній єдиний механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподаткованого прибутку до низькоподаткових юрисдикцій [1]. Фактично це підтверджує й О.О. Дмитрик, яка зазначає, що при впровадженні правил КІК в Україні метою законодавця було розширення податкової бази [3, с. 37]. Крім того, як слушно зауважив В. Базов, впровадження кроків Плану дій BEPS, у тому числі, правил КІК було передумовою для лібералізації валютного регулювання, що відповідає вимогам Конституції України та зобов'язанням країни в рамках Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [4, с. 111].

Враховуючи це, виглядає доцільним проведення аналізу правил КІК щодо виконання зазначеної мети.

Метою цієї статті є розкриття сутності правил КІК в Україні з погляду досягнення ними мети боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподаткованого прибутку до низькоподаткових юрисдикцій.

Стан опрацювання проблематики. Дослідженнями проблем застосування правил контрольованих іноземних компаній в різній мірі займалися такі науковці, як: А.О. Монаєнко, Н.І. Атаманчук, О.О. Дмитрик, А.О. Мікрюков, В. Базов, Л.В. Гуцаленко, Б.В. Трохимець та інші. При цьому системний аналіз цілей, які переслідувались при впровадженні правил контрольованих іноземних компаній в Україні, залишається фрагментарним.

Виклад основного матеріалу. Визначення КІК наведено в підп. 39-2.1.1 п. 39-2.1 ст. 39-2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), відповідно до якого контрольованою іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених цим Кодексом, а також, у випад-

ках, передбачених ст. 39 ПКУ, іноземні утворення без статусу юридичної особи [5]. При цьому важливо зазначити, що КІК не завжди є офшорною структурою. Як слушно наголосили Гуцаленко Л.В. та Трохимець Б.В., наприклад, німецька чи французька компанії, що засновані фізичною особою - податковим резидентом України, також вважаються КІК [6, с. 50].

Щодо ознак контролю, то вони містяться в підп. 39-2.1.2 п. 39-2.1 ст. 39-2 ПКУ, і розділяються на дві категорії.

Перша категорія - формально-юридичний контроль - тобто, контроль за ознакою прямого або опосередкованого володіння обумовленою ПКУ часткою в КІК. В міжнародній практиці цей вид контролю найпростіше встановити та підтвердити. Між тим, з часом використання тільки цього виду контролю для визнання особи «контролюючою» особою проявило свою неефективність [7, с. 97].

Друга категорія - фактичний контроль, який передбачає, що особа має можливість здійснювати суттєвий або вирішальний вплив на рішення такої юридичної особи щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності незалежно від юридичного оформлення такого впливу. Перелік обставин, які свідчать про наявність фактичного контролю, наведений в підп. 39-2.1.6 ПКУ (зокрема, зазначення особи в якості засновника юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою, надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи) та є не вичерпним. Підходи, які застосовуються до визначення фактичного контролю, були розглянуті, зокрема, Монаєнко А.О. та Атаманчук Н. І. Наприклад, особа може визнаватися, що має фактичний контроль над КІК, якщо від неї залежить прийняття ключових рішень, які визначають основні напрямки діяльності КІК (top-level decisions), або ця особа здійснює керівництво або вплив на поточні справи КІК (day-to-day activities), або якщо між особою і КІК існують спеціальні договірні відносини (наприклад, договір на управління), які дозволяють цій особі здійснювати вирішальний вплив на діяльність КІК [7, с. 98]. У той же час, підхід, який застосовується в законодавстві України, а саме із застосуванням невичерпного переліку ознак фактичного контролю, на нашу думку, створює для платників податків правову невизначеність, оскільки не дозволяє платникам завчасно мати розуміння з приводу того, чи буде конкретна дія свідчити про наявність фактичного контролю з позиції податкової служби.

Для отримання фізичною або юридичною особою статусу контролюючої особи достатньо наявності тільки однієї із зазначених вище ознак.

ПКУ визначає, що саме така контролююча особа є платником податку з прибутку КІК. Такий прибуток визначається на підставі фінансової звітності відповідної КІК, складеної відповідно до локальних правил фінансової звітності в країні - місця реєстрації КІК або за міжнародними стандартами фінансової звітності, з урахуванням правил та обмежень, визначених ПКУ.

При цьому, у разі наявності у КІК прибутку, який може стати об'єктом оподаткування за правилами КІК, потрібно додатково провести тест на наявність підстав для його звільнення від оподаткування. Як зазначено у Звіті ОЕСР «Про побудову ефективних правил КІК», який був прийнятий 5 жовтня 2015 року (далі - Звіт ОЕСР), винятки та порогові вимоги щодо КІК можуть бути використані для обмеження сфери застосування правил КІК шляхом виключення суб'єктів господарювання, які, ймовірно, становлять незначний ризик розмивання бази оподаткування та переміщення прибутку для зосередження, натомість, уваги на випадках з вищим ризиком, оскільки вони демонструють певні характеристики або поведінку, що означає більшу ймовірність переміщення прибутку. При цьому, у Звіті розглядаються три загальні підходи до звільнення від оподаткування КІК [8]:

- встановлення мінімальної суми, нижче якої правила КІК не застосовуватимуться;
- вимога щодо запобігання ухиленню від сплати податків, яка передбачає застосування правил КІК тільки в ситуаціях, в яких існує мотив або мета ухилення від сплати податків;
- застосування правил КІК лише до тих КІК, які є резидентами країн зі значно нижчою ставкою оподаткування, ніж материнська компанія.

Держави, які імплементують правила КІК у власне локальне законодавство, досить вільні у виборі таких пільг та порогових значень для їх застосування. Правилами КІК, які застосовуються в Україні, передбачена ціла низка пільг. Частина з них безпосередньо витікає з рекомендацій Звіту ОЕСР - наприклад, такі як критерій неперевищення загального сукупного доходу усіх КІК однієї контролюючої особи із всіх джерел за даними фінансової звітності еквіваленту 2 млн. євро. Інша частина - ні. Докладний аналіз податкових пільг при застосуванні правил КІК в Україні був проведений О.О. Дмитрик та А.О. Мікрюковим [3, с. 45] та В. Базовим [4, с. 114]. При цьому, на нашу думку, доцільно більш глибоко проаналізувати пільгу, яка застосовується на підставі наявності укладених між Україною та країнами реєстрації КІК міжнародних договорів. Це обумовлено тим, що така пільга дозволяє звільняти від оподаткування за правилами КІК, зокрема, прибутки іноземних компаній, які входять до офшорних зон відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 року № 143-р [9], що суперечить меті впровадження КІК, зокрема,

щодо боротьби з агресивним податковим плануванням. Так, за підп. 39-2.4.1 ПКУ скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії не підлягає включенню до загального оподатковуваного доходу, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої особи у разі додержання одночасно двох наступних умов:

1. Між Україною та іноземною юрисдикцією місцезнаходження (реєстрації) контрольованої іноземної компанії є чинний договір про уникнення подвійного оподаткування або про обмін податковою інформацією та

2. Виконується будь-яка з двох таких умов:

- контрольована іноземна компанія фактично сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою, що є не меншою за базову (основну) ставку податку на прибуток підприємств в Україні, визначену п. 136.1 ст. 136 ПКУ, або є меншою за таку ставку не більше ніж на п'ять відсоткових пунктів, або

- частка пасивних доходів контрольованої іноземної компанії становить не більше 50 відсотків загальної суми доходів контрольованої іноземної компанії із всіх джерел.

Отже, перша із зазначених умов (1) для застосування цієї пільги передбачає виконання однієї з двох альтернативних умов:

1. Наявність з іноземною юрисдикцією місцезнаходження (реєстрації) КІК чинного договору про уникнення подвійного оподаткування або

2. Наявність з іноземною юрисдикцією місцезнаходження (реєстрації) КІК договору про обмін податковою інформацією.

Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, то наразі між Україною та іншими державами діє 70 договорів, два з яких були вчинені Урядом СРСР та продовжують застосовуватися відповідно до ст. 7 Закону України «Про правонаступництво України» до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною [10]. При цьому країни, з якими Україною були укладені такі договори, не мають офшорного статусу і, як правило, не передбачають повного звільнення від оподаткування (за виключенням податкових пільг).

Щодо договору про обмін податковою інформацією, то мається на увазі Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах (далі – Конвенція), про що було зазначено в листі Державної податкової служби України від 26.08.2021 р. № 19398/7/99-00-21-02-02-07 [11]. Перелік країн, які доєдналися до Конвенції, наведений на офіційному сайті ОЕСР, та є досить широким [12]. До таких країн відносяться, зокрема: Беліз, Британські Віргінські Острови, Багами, Бермудські Острови, Гренада тощо. Тобто він включає в себе країни, які вважаються офшорними з точки зору законодавства України, і не передбачають оподаткування прибутків.

Друга умова для звільнення від оподаткування прибутків КІК (2) містить також дві альтернативні умови:

1. Фактична сплата КІК податку на прибуток за ефективною ставкою, що дорівнює 18% або є меншою за неї не більше ніж на п'ять відсоткових пунктів або

2. Частка пасивних доходів КІК становить не більше 50 відсотків загальної суми доходів контрольованої іноземної компанії із всіх джерел.

Перша умова визначається математично - виходячи з ефективної ставки оподаткування КІК. Щодо другої умови, то ПКУ для перевірки її виконання не містить визначення чи переліку активних доходів. Тому з цією метою слід використовувати перелік пасивних доходів, який наведений в підп. 14.1.268 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, та є вичерпним. Зокрема, до таких доходів належать проценти, роялті, дивіденди. При цьому, виходячи з підходу, який наразі застосовується в ПКУ, доходи, які не є пасивними, вважаються активними. Враховуючи це, активними доходами є, зокрема, доходи від продажу товарів, від надання послуг та інші види доходів, які не названі прямо в переліку пасивних доходів.

Таким чином, відповідно до правил КІК в Україні, іноземні компанії, зареєстровані в офшорних юрисдикціях, які є учасниками Конвенції, та які отримують активні доходи і не оподатковують їх податком на прибуток, мають право на звільнення від оподаткування за правилами КІК - незалежно від обсягу отриманого прибутку та будь-яких інших умов. За нашою оцінкою, такий стан справ призводить до викривлення правил КІК з точки зору цілей, для яких вони впроваджувались, оскільки фактично дозволяє застосовувати звільнення від оподаткування за правилами КІК іноземним компаніям, які не сплачують податок на прибуток. Тому, на нашу думку, було б доцільно допрацювати ПКУ шляхом виключення права на застосування звільнення від оподаткування КІК на підставі наявності Конвенції, та залишити право на застосування пільги у разі наявності укладеного з країною реєстрації КІК договору про уникнення подвійного оподаткування. При цьому такі зміни не будуть суперечити рекомендаціям ОЕСР, оскільки у Звіті ОЕСР відповідні пільги не визначені.

Висновки. Як зазначалося на початку статті, впровадження Плану BEPS в Україні було обумовлене потребою розробити механізм боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій. Між тим, поточна редакція правил КІК містить прогалини, які дозволяють платникам податків уникати оподаткування із застосуванням методів агресивного податкового планування. Зокрема, шляхом застосування пільг з КІК, які дозволяють накопичувати прибутки в офшорних юрисдикціях, які не передбачають їх оподаткування корпоративним податком, без оподаткування в Україні за правилами КІК. Це значно зменшує ефективність застосування правил КІК в Україні і мета, для якої вони впроваджувались, фактично не досягається.

Враховуючи це та особливу важливість забезпечення податкових надходжень в бюджет України в періоді воєнного стану, ми бачимо доцільним провести роботу з подальшого вдосконалення правил КІК в Україні. Зокрема, шляхом перегляду пільг з КІК у такий спосіб, щоб вони відповідали меті впровадження цих правил в Україні і не дозволяли уникати оподаткування за допомогою накопичення прибутків в офшорних юрисдикціях. Під час розробки таких змін, за нашою думкою, слід враховувати не тільки досвід впровадження правил КІК в США та Європі, а й практику застосування цих правил в Україні, яка складається починаючи з 2022 року.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. BEPS. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
3. Дмитрик О.О., Мікрюков А.О. Контрольована іноземна компанія як платник податків: деякі дискусійні аспекти визначення поняття. *Економічна теорія та право*. 2023. № 4 (55). С. 36–55. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2023-55-4-36>.
4. Базов В.П. Контрольовані іноземні компанії (CFC/KIK): поняття та принципи оподаткування. *Слово Національної школи суддів України*. 2020. № 4. [https://doi.org/10.37566/2707-6849-2020-4\(33\)-9](https://doi.org/10.37566/2707-6849-2020-4(33)-9).
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
6. Гуцаленко Л.В., Трохимець Б.В. Контрольовані іноземні компанії – новий платник податку на прибуток в системі оподаткування в Україні. *Економічна наука*. 2025. С. 48-53. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2025.9.48>.
7. Монаєнко А.О., Атаманчук Н.А. Правова регламентація основних елементів правил контролюваних іноземних компаній: світовий досвід та можливості для України. *Нове українське право*. 2022. Вип. 2. С. 93–100. DOI: <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.2.13>.
8. OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 – 2015 Final Report. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_g1g58ce1/9789264241152-en.pdf.
9. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 лютого 2011 року № 143-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/143-2011-р#Text>.
10. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543.
11. Лист Державної податкової служби України від 26.08.2021 р. № 19398/7/99-00-21-02-02-07. URL: <https://www.tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/print-76075.html>.
12. OECD. Jurisdictions participating in the Convention on mutual administrative assistance in tax matters. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/status_of_convention.pdf/_jcr_content/renditions/original./status_of_convention.pdf.