

DOI: 10.33994/kndise.2024.69.53

УДК 351. + 343.98

Ігор Миколайович Гриненко

Кандидат економічних наук, завідувач відділу дослідження фінансово-кредитних операцій та економічної діяльності підприємств Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України
ORCID: 0000-0002-0013-2244, e-mail: hrynenkoigor@gmail.com

Катерина Петрівна Проскура

Докторка економічних наук, професорка, головна наукова співробітниця відділу дослідження фінансово-кредитних операцій та економічної діяльності підприємств лабораторії економічних досліджень Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України
ORCID: 0000-0002-6574-2457, e-mail: katarinam@ukr.net

Правила оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній в Україні

Масштабування бізнесу, особливо в умовах наявних обмежень та небезпечності його ведення в Україні під час воєнного стану, досить часто супроводжується необхідністю залучення іноземних партнерів, інвесторів або заснування дочірніх або афілійованих компаній за кордоном. Стаття присвячена аналізу законодавчих норм щодо умов оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні та звітування контролюючих осіб (фізичних або юридичних) про доходи належних їм контрольованих іноземних компаній, обов'язковість якого вперше виникла у 2024 році відносно 2022 і 2023 років.

Ключові слова: контрольовані іноземні компанії; контролюючі особи; фактичний контроль; скоригований оподатковуваний прибуток контрольованої іноземної компанії; податок на прибуток контрольованої іноземної компанії; звітність про контрольовану іноземну компанію.

Постановка проблеми. Масштабування бізнесу, особливо в умовах наявних обмежень та небезпечності його ведення в Україні під час воєнного стану, досить часто супроводжується необхідністю залучення іноземних партнерів, інвесторів або заснування дочірніх або афілійованих компаній за кордоном. Це, у свою чергу, покладає на суб'єктів декларування прибутку від юридично чи фактично контрольованих ними

іноземних компаній за встановленими правилами оподаткування такого виду підприємницької діяльності відповідно до чинного законодавства України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Обов'язок декларування контролюючими особами доходу належним їх контролюваних іноземних компаній та обов'язок сплати податку з оподаткованого в Україні прибутку контролюваних іноземних компаній встановлено на підставі Закону України від 16.01.2020 № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі — *Закон № 466*). Зазначеним Законом, зокрема доповнено Податковий кодекс України (далі — *ПКУ*) статтею 39² «Контрольовані іноземні компанії».

Мета дослідження. Метою публікації є аналіз законодавчих норм щодо умов оподаткування контролюваних іноземних компаній в Україні та звітування контролюючих осіб (фізичних або юридичних) про доходи належних їм контролюваних іноземних компаній, обов'язковість якого вперше запроваджена у 2024 році.

Викладення основного матеріалу. Визначимо поняття «контрольована іноземна компанія» та «контролююча особа». Відповідно до визначення пп. 39².1.1 п. 39².1 ст. 39², *контрольована іноземна компанія* (KIK) — будь-яка юридична особа, яка контролюється резидентом (фізичною або юридичною особою). До контрольованої іноземної компанії може прирівнюватися іноземне утворення без статусу юридичної особи (зокрема, але не виключно, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави). Отже, ПКУ відносить до KIK й трасти, партнерства, фонди або ж взагалі іноземні утворення без статусу юридичної особи. Відтак, *контролююча особа* — це фізична або юридична особа — резидент України. При цьому резидентність для фізичної особи може бути визначена не тільки наявністю паспорту громадянина України, а ще й центром життєвих інтересів.

Ідентифікація KIK. Для того щоб розуміти, чи підпадає іноземна компанія під поняття KIK, необхідно перевірити наступні критерії:

1. *Володіння певною часткою в корпоративних правах іноземної компанії:*

- а) загальне правило — наявність частки в іноземній юридичній особі (статутному чи акціонерному капіталі) у розмірі більше ніж 50 %;
- б) можливі ситуації, коли спільне володіння розподілено між декількома фізичними особами та/або юридичними особами — резидентами України і у сукупності становить 50 % і більше — тоді достатньо щоб кожна з таких осіб володіла часткою більше ніж 10 %.

Важливо, що під KIK підпадають також компанії опосередкованого володіння. В ПКУ передбачено варіанти різних корпоративних структур з частками володіння KIK через один або кілька ланцюгів.

Визначення частки володіння контрольованою іноземною компанією. Для цілей визначення володіння фізичною або юридичною особою відповідною часткою в іноземній юридичній особі усі права, що належать такій фізичній або юридичній особі, вважаються сумою часток, які:

- належать такій фізичній або юридичній особі безпосередньо або опосередковано через інших осіб;
- належать будь-яким пов'язаним особам такої фізичної або юридичної особи безпосередньо або опосередковано через інших осіб.

Розмір частки опосередкованого володіння розраховується:

- у разі володіння через один ланцюг осіб, які володіють частками одна в іншій, — шляхом множення часток;
- у разі володіння через кілька ланцюгів осіб, які володіють частками одна в іншій, — шляхом підсумовування часток у кожному такому ланцюгу.

У разі якщо особа здійснює фактичний контроль над наступною юридичною особою у ланцюгу, вважається, що така особа володіє часткою в наступній юридичній особі у розмірі 100 %.

Особа вважається такою, що володіє часткою в іншій юридичній особі, у разі: володіння на підставі права власності, або якщо право власності на відповідну частку юридично належить іншим особам, які діють в інтересах такої особи (фактичний контроль).

2. Фактичний контроль над іноземною юридичною особою — індивідуальний або разом з іншими особами.

Перелік обставин, які можуть свідчити про наявність фактичного контролю (не є вичерпним):

- надання особою вказівок органам управління юридичної особи;
- якщо особа зазначена як бенефіціар при відкритті банківського рахунку;
- довіреність (терміном більше 1 року) на ім'я особи для вчинення правочинів.

Отже, фактичний контроль визначається як суттєвий і вирішальний вплив на діяльність КІК. При цьому, обов'язок доведення наявності фактичного контролю у фізичної / юридичної особи — резидента України над іноземною компанією покладено на контролюючий орган.

Таким чином, наявність юридичного чи фактичного контролю над іноземною компанією тягне за собою необхідність застосування правил оподаткування КІК відповідно до законодавства України.

Платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа (юридична / фізична особа, що здійснює юридичний чи фактичний контроль над КІК). Якщо одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 % і більше у контрольованій іноземній компанії спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами, та при цьому жодна з осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо такої частки у повному

розмірі, вважається, що всі зазначені особи є контролюючими особами для контролюваної іноземної компанії у рівних частках (незалежно від того, чи досягає розмір частки кожного з них 25 %).

Визначення об'єкта оподаткування прибутку KIK. Об'єктом оподаткування контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контролюваної іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа. Якщо у володінні фізичної або юридичної особи декілька KIK — об'єкт оподаткування визначається відносно кожної такої компанії.

При цьому, скоригований прибуток — це прибуток іноземної компанії відповідно до фінансової звітності, що коригується на податкові різниці, передбачені ПКУ.

Так, наприклад, прибуток KIK необхідно відкоригувати відповідно до принципу «витягнутої руки» в операціях між KIK та пов'язаними особами-нерезидентами, що зареєстровані в офшорах. Крім того, при розрахунку скоригованого прибутку необхідно врахувати ряд обмежень щодо включення витрат від операцій з цінними паперами чи борговими інструментами. Перелік різниць, що застосовуються при визначенні скоригованого прибутку KIK викладено у пп.39².3.2 п.39².3 ст. пп.39² ПКУ.

При цьому розрахунок скоригованого прибутку здійснюється контролюючою особою на основі фінансової звітності KIK.

Однак, відповідно до наданих повноважень, Державна податкова служба України при здійсненні адміністрування може поставити під сумнів (обґрунтований або ні) виконаний платником податків розрахунок об'єкту оподаткування KIK, надіслати запит на документи (первинні документи, документація з трансфертного ціноутворення при наявності у KIK контрольованих операцій), ініціювати аудиторську перевірку з метою підтвердження достовірності фінансової звітності KIK, та відкоригувати «занижені» доходи чи «зняти» завищені витрати.

До того ж збитки однієї не впливають на обов'язок сплатити податки з прибутку іншої. Якщо є 2 компанії — у першій нерозподілений прибуток, наприклад, 3 мільйони євро, а у другій — збиток 3 мільйони євро, то податок необхідно буде заплатити не з нуля, а з 3 млн євро.

Визначена частина прибутку контролюваної іноземної компанії:

- включається до складу загального річного оподаткованого доходу контролюючої фізичної особи в порядку, визначеному п.170.13 ПКУ, або;
- за результатами звітного податкового року збільшує об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої юридичної особи в порядку, визначеному у розділі III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ.

Скоригований податок на прибуток KIK підлягає оподаткуванню в Україні за такими ставками:

1. Для фізичної особи — додаткове податкове навантаження у вигляді податку на доходи з фізичних осіб (ПДФО) за ставкою 18 % та військового збору за ставкою 1,5 %. Ставка ПДФО у 18 % застосовується якщо

KIK за результатами фінансового звітного періоду приймає рішення не розподіляти прибутки, тобто не виплачувати дивіденди фізичній особі. Ставка ПДФО у розмірі 9 % застосовується у разі отримання фізичною особою розподілених прибутків у вигляді дивідендів від KIK.

При розрахунку належної до сплати в бюджет суми ПДФО важливо не забути про пп.170.13.2.4 ст.170 ПКУ, який дозволяє зменшити суму ПДФО на суму податку на прибуток чи аналогічного, фактично сплаченого KIK за місцем реєстрації (а наявності відповідних підтверджуючих документів).

Окрема ставка податку ПДФО — 5 % застосовується у тому випадку, коли сума прибутку KIK отримана у вигляді дивідендів від юридичних осіб України.

2. Для юридичної особи застосовується ставка податку на прибуток — 18 %.

Не підлягає оподаткуванню в Україні прибуток KIK, а лише тягне за собою необхідність повідомляти податкову про KIK та подавати звітність, якщо:

- а) загальний сукупний дохід усіх KIK однієї контролюючої особи за даними фінансової звітності не перевищує еквівалент 2 мільйони євро на кінець звітного періоду;
- б) між Україною та іноземною юрисдикцією реєстрації KIK є чинний договір про уникнення подвійного оподаткування або договір про обмін інформацією та виконується будь-яка з таких умов:
 - KIK в країні реєстрації сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою, яка дорівнює або є меншою на 5 % за ставку податку на прибуток в Україні. Важливий термін — ефективна ставка податку на прибуток, яка може відрізнитися від базової номінальної ставки оподаткування;
 - частка пасивних доходів (дивіденди, проценти, роялті чи інші) KIK становить не більше 50 % загальної суми доходів KIK із всіх джерел;
 - можливо отримувати і більше ніж 50 % пасивних доходів, але тоді потрібен повний *substance* в країні реєстрації (офіс, активи, кваліфікований персонал);
- в) KIK є публічною та її акції перебувають в обігу на визнаній КМУ фондовій біржі;
- г) KIK є благодійною організацією і не розподіляє прибутки.

Ефективна ставка податку на прибуток підприємств розраховується шляхом ділення суми витрат зі сплати податку на прибуток підприємств на суму прибутку до оподаткування за даними фінансової звітності за відповідний календарний рік та множення на 100 %:

$$\text{Ефективна ставка податку} = \frac{\text{Сума витрат із сплати податку на прибуток}}{\text{Сума прибутку до оподаткування за даними фінансової звітності за відповідний календарний рік}} \times 100 \%$$

Порядок звітування контролюючих осіб щодо KIKів. ПКУ передбачені наступні види звітування по KIK:

1) Повідомлення контролюючого органу про:

- набуття або відчуження частки (безпосереднє або опосередковане) в іноземній юридичній особі (утворенні без статусу юридичної особи);
- про початок або припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою.

2. Звіт про контрольовані іноземні компанії разом із копіями фінансової звітності KIK додаються до основної звітності за результатами річного декларування:

- для фізичної особи — до декларації про майновий стан і доходи;
- для юридичної особи — до податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Якщо звітний рік у юрисдикції, резидентом якої є контрольована іноземна компанія, не відповідає календарному року, скоригований прибуток визначається за періоди, що закінчуються у відповідному календарному році.

Якщо не передбачено обов'язок складання фінансової звітності за такою KIK, контролююча особа має забезпечити складання фінансової звітності KIK відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності

Юридичні особи, які обрали спрощену систему оподаткування, є платниками податку на прибуток при отриманні скоригованого прибутку KIK.

Адміністрування оподаткування KIK контролюючим органом. Підставами для податкової перевірки контролюючої особи є:

- а) отримання контролюючим органом податкової інформації, що свідчить про неподання платником податків або подання з порушенням вимог статті 39² ПКУ Звіту про контрольовані іноземні компанії;
- б) ненадання контролюючому органу відповіді згідно з підпунктом 39-2.6.2 цього пункту.

Під час проведення перевірки контролююча особа зобов'язана забезпечити надання контролюючому органу за його запитом копій первинних документів щодо окремих або всіх операцій KIK. Документи подаються протягом 1 місяця з дати отримання платником податку відповідного запиту в засвідчених копіях.

У разі необхідності отримання додаткових документів, що підтверджують здійснення фінансово-господарських операцій KIK під час проведення перевірки, вони надаються платником податків протягом 30 календарних днів з дати отримання додаткового запиту контролюючого органу.

У разі наявності у контролюючого органу сумнівів щодо достовірності поданої фінансової звітності контрольованої іноземної компанії контролюючий орган має право вимагати надання письмового висновку аудиторської компанії, що підтверджує фінансову звітність контрольованої іноземної компанії, не раніше ніж через 15 місяців після завершення звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії.

Такий письмовий висновок має надаватися аудиторською компанією, що має право на проведення аудиту фінансової звітності у відповідній іноземній юрисдикції, та не може містити негативний висновок або відмову від надання висновку.

Контролюючий орган не має права проводити більше однієї перевірки контролюючої особи протягом двох календарних років. Строк проведення перевірки контролюючої особи обчислюється з дня прийняття рішення про її проведення до дня складення довідки (акта) про проведення такої перевірки. Тривалість перевірки контролюючої особи не повинна перевищувати 6 місяців.

У разі необхідності отримання інформації від компетентних органів іноземних держав проведення експертизи та/або перекладу українською мовою документів, необхідних для дослідження відповідності умов діяльності КІК та/або її контролюючої особи правилам ПКУ про контрольовані іноземні компанії, строк проведення перевірки за рішенням керівника (заступника керівника) ДПС, може бути продовжений на строк, що не перевищує 6 місяців.

У разі незгоди контролюючої особи з висновками перевірки або фактами та даними, викладеними в акті про результати перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом 30 календарних днів з дня отримання акта. Такі заперечення розглядаються протягом 30 робочих днів, що настають за днем їх отримання, а платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному ст. 58 ПКУ, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень (ППР).

Прийняття ППР за результатами перевірки контролюючої особи здійснюється у порядку, передбаченому ст. 86 ПКУ, але не раніше закінчення терміну для надання платником заперечень, визначеного підпунктом 39².6.4.9 ст. 39² ПКУ. Оскарження податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами перевірки контролюючої особи, здійснюється відповідно до статті 56 цього Кодексу.

Висновки. У запропоновані роботі автори вирішили наступні наукові завдання:

1. Визначено поняття *«контрольована іноземна компанія»* та *«контролююча особа»*;
2. З'ясовано процедуру ідентифікації КІК за наступними критеріями:
 - за розміром певної частки резидентів України в іноземній юридичній особі в корпоративних правах іноземної компанії (статутному чи акціонерному капіталі);
 - за фактичним контролем з боку фізичної чи юридичної особи над іноземною юридичною особою — індивідуальним або разом з іншими особами;
3. Визначено об'єкт оподаткування прибутку КІК (частина скоригованого прибутку, якою володіє або яку контролює така фізична чи юридична особа);
4. Розглянуто порядок звітування контролюючих осіб щодо КІК;
5. Показано діючий порядок адміністрування оподаткування КІК контролюючим органом.

Перелік посилань

References

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
 2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
 3. Про затвердження форми та Порядку надсилання до контролюючого органу Повідомлення про набуття (початок здійснення фактичного контролю) або відчуження частки (припинення фактичного контролю) резидентом в іноземній юридичній особі або майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи : наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2021 № 512. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/76806.html>.
 4. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/66630.html>.
 5. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : наказ Міністерства фінансів України від 02.10.2015 р. № 859 (зі змін, та допов.). URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/65107.html>.
- Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
- On Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation : Law of Ukraine dated January 16, 2020 No. 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].
- On the approval of the form and the Procedure for sending to the supervisory body a Notice of the acquisition (start of actual control) or alienation of a share (termination of actual control) by a resident in a foreign legal entity or property rights to a share in the assets, income or profit of an entity without the status of a legal entity : order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 22, 2021 No. 512. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/76806.html> [in Ukrainian].
- On the approval of the form of the Tax Declaration on corporate income tax: order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 20.10.2015 No. 897. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/66630.html> [in Ukrainian].
- On the approval of the form of the tax declaration on property and income and the Instructions for filling out the tax declaration on property and income: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 02.10.2015 No. 859 (with changes and additions). URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/65107.html> [in Ukrainian].

Profit taxation rules of controlled foreign companies in Ukraine

I. Hrynenko, K. Proskura

Business scaling, especially in the conditions of existing restrictions and the danger of conducting it in Ukraine during martial law, is quite often accompanied by the need to attract foreign partners, investors or establish subsidiaries or affiliated companies abroad. The article is devoted to the analysis of legislative norms regarding the conditions of taxation of controlled foreign companies in Ukraine and reporting by controlling persons (individuals or legal entities) on the income of controlled foreign companies belonging to them, the obligation of which first arose in 2024 relative to 2022 and 2023.

Keywords: controlled foreign companies; controlling persons; actual control; adjusted taxable income of a controlled foreign company; tax on the income of a controlled foreign company; reporting on a controlled foreign company.

⇒ Гриненко, І. М., Проскура, К. П. (2024). Правила оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній в Україні. *Криміналістика і судова експертиза*. Вип. 69. С. 593—601. DOI: 10.33994/kndise.2024.69.53.