



**KAPITEL 1 / CHAPTER 1<sup>1</sup>**  
**IMPLEMENTATION OF THE BEPS CONTROL PLAN IN UKRAINE:  
CURRENT STATUS AND DEVELOPMENT PROSPECTS**

**DOI: 10.30890/2709-2313.2023-20-03-003**

## **Вступ.**

На сьогоднішній день вплив втілення заходів плану протидії BEPS (Розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування, англ. Base erosion and Profit Shifting (BEPS) – проект Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)) на оподаткування юридичних та фізичних осіб у вітчизняній науковій літературі ще ґрунтовно не досліджений, оскільки реформи у рамках плану протидії BEPS створюються та втілюються в наші дні.

Основними джерелами щодо дослідження даної теми є офіційні публікації ОЕСР, яка є організацією міжнародного податкового співробітництва для протидії BEPS [38]. Варто відмітити ряд зарубіжних праць з питань використання корпораціями різноманітних технік BEPS науковця Дхамміка Дхармапала у статті «Що ми знаємо про BEPS», що опублікована в 2014 р. у виданні CoaseSandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 702, 2014 [31] та статті «Податкові порушення та виведення прибутку з-під оподаткування: досвід європейських багатонаціональних компаній» у співавторстві з Надін Рідел, що опублікована в Journal of Public Economics 97, 95-107 [31], в яких вони досліджували та аналізували обсяги переміщення доходів у рамках транснаціональних корпорацій з податкових мотивацій, а також загальні масштаби BEPS та їх вплив на політичні тенденції. Науковці Річарда Кольєра та Джозефа Андруса у книги «Трансфертне ціноутворення та принцип витягнутої руки після BEPS» [34] навели аналіз змін у трансфертному ціноутворенні після проекту BEPS. На сьогодні, впровадження плану боротьби з BEPS в Україні є досить актуальною та підлягає подальшому вивченню для належного втілення у вітчизняній практиці та дослідження у науковій сфері податкових наслідків для фізичних та юридичних осіб в частині імплементації в Україні схвалених міжнародною спільнотою заходів з протидії BEPS.

---

<sup>1</sup>Authors: Nazarova H.



## 1.1. Впровадження плану боротьби з BEPS в Україні.

План дій BEPS складається з доповідей стосовно 15 заходів, якими передбачено впровадження нових мінімальних стандартів, перегляд чинних стандартів, а також спільні підходи, що сприятимуть зближенню національних практик різних країн, та настанови, розроблені на основі сучасної практики [38].

Історія виникнення даного плану починається в 40-х роках ХХ сторіччя, зі створення в 1948 році Організації європейського економічного співробітництва (ОЄЕС) з метою координації відновлення економіки Західної Європи після Другої світової. Пізніше, у 60-ті роки ХХ сторіччя ОЄЕС була трансформована у ОЕСР, та на сьогоднішній день налічує у своєму складі 37 країн, при цьому організація також активно співпрацює ще з 70 країнами [24].

У 1977 році була затверджена Модельна конвенція ОЕСР [36] з подвійного оподаткування, яка в подальшому стала основою для більшості з нині чинних договорів про усунення подвійного оподаткування, в тому числі – українських. Крім того, в Модельній конвенції є положення, основним призначенням яких є протидія агресивним методам податкового планування: про бенефіціарних власників доходів, обмін інформацією між компетентними органами договірних держав, асоційовані підприємства тощо.

Ще два документи були ухвалені ОЕСР у 80-х роках минулого століття. Один з них, прийнятий в 1988 році, можна виділити як по суті перший дієвий захід тиску на офшори, оскільки він був направлений на протидію шкідливій податковій практиці – виявлення юрисдикцій, до яких спрямовували доходи компанії з країн з високими податками, створюючи сприятливі податкові режими. Як наслідок, деякі офшори в цей період відмовилися від своїх преференційних податкових режимів, а деякі – уклали з членами ОЕСР двосторонні договори про обмін податковою інформацією (Tax Information Exchange Agreements – ТІЕА) [39]. В цей період ОЕСР розробила Модельний договір про обмін податковою інформацією [36].

Другий документ – багатостороння конвенція ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1988 року [37]. Дана конвенція була спрямована на вирішення питань адміністрування транскордонного оподаткування і боротьби з ухиленням від податків.

В 1995 році було затверджене Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення. Вказаний документ стосувався інтересів як національних



податкових систем, так і сфери діяльності транснаціональних корпорацій. Цим документом були затверджені правила трансфертного ціноутворення для застосування у випадках укладення угод в межах міжнародної групи компаній за неринковими цінами, а також встановлений порядок визначення податкових наслідків подібних угод.

Такий інтенсивний темп впровадження міжнародних податкових новацій був спричинений тим, що за оцінками фахівців ОЕСР загальні втрати високоподаткових країн у вигляді недоотриманих податків становили близько \$200–250 млрд. щороку [25]. Ці дані стосуються лише втрат від абсолютно законних схем податкового планування, які формально не порушують жодних правил. Такі схеми отримали назву «агресивне податкове планування» і стали мішенню для розвинених країн, які не можуть собі дозволити втрати податкових надходжень в надзвичайно великих розмірах.

Для того, щоб уникнути масового виведення прибутків в офшорні зони, високоподаткові країни застосовують в своєму податковому законодавстві спеціальні правила для контрольованих іноземних компаній (КІК), використовують міжнародний автоматичний обмін інформацією, а також вживають інших заходів протидії BEPS з метою запобігання агресивних схем податкового планування, застосовуючи які, міжнародні групи компаній штучно виводять свої доходи з високоподаткових країн, де вони генеруються, у країни з низьким або нульовим оподаткуванням.

Проект BEPS був створений у рамках ОЕСР за активної підтримки країн G20 [32]. Суть його зводиться до міжнародної співпраці у боротьбі з описаними вище міжнародними схемами податкового планування і до розробки комплексу рекомендацій для національних органів влади та подальшої їх імплементації в законодавство країн. Суть проекту полягає не у впровадженні нових заходів впливу на платників податків, а у зміні правил міжнародного оподаткування.

Як зазначають окремі джерела, план BEPS фактично є світовою податковою революцією [25]. У передмові до кроку 3 плану BEPS «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК)» наводиться така його оцінка: «Пакет заходів BEPS є першим значним відновленням міжнародних податкових правил майже за сторіччя».

Основи Проекту BEPS були закладені 2012 р., а вже 2013-го ОЕСР презентувала свій перший звіт із цього питання і запропонувала План BEPS. Він складається з 15 пунктів. Кожен пункт описує окрему податкову проблему і



пропонує шляхи її подолання, які мають бути імплементовані у внутрішнє законодавство країн і міжнародні договори між ними. У жовтні 2015 р. ОЕСР завершила фінальну розробку всіх пунктів Плану і надала підсумковий звіт, який був схвалений у листопаді 2015-го на саміті G20 у Туреччині [25].

До плану BEPS можуть приєднуватися будь-які країни, а не лише члени ОЕСР і G20. Таким країнам пропонується вступити у так звану інклюзивну групу з імплементатії Плану BEPS.

У рамках Плану BEPS був розроблений Стандарт обміну податковою інформацією CRS. Це система з законодавчих і технічних засобів, які забезпечують країнам-учасникам Стандарту змогу раз на рік у автоматичному режимі, без додаткових умов і зусиль передавати і отримувати податкову інформацію про активи громадян. Отримувати інформацію можливо стосовно тих громадян, які відкрили рахунки (створили інші активи) в іншій державі, яка, при цьому, підписала угоду щодо обміну інформацією. Стандарт приводить до узагальненого вигляду наявні на цей момент двосторонні угоди щодо обміну податковою інформацією та про уникнення подвійного оподаткування. Основна відмінність у тому, що податковим органам не потрібно буде відсилати запити вручну і надавати докази можливого ухилення від сплати податків – раз на рік дані в автоматичному режимі надходять до відповідних країн і органів.

Для вирішення проблеми розмивання бази та переміщення прибутку вперше в історії міжнародного співробітництва в податковій сфері були об'єднані зусилля двох інститутів – ОЕСР і «Групи двадцяти». Завдяки такому підходу в розробці документів беруть участь не тільки розвинені держави, але й країни, що розвиваються – члени ОЕСР та G20, плюс значна країн-партнерів, що не є членами вказаних інституцій. В результаті більше ста держав стали учасниками плану протидії BEPS, який має на забезпечення всіх країн світу ефективним інструментом контролю за оподаткуванням прибутку саме у країні здійснення економічної діяльності, і при цьому підвищує передбачуваність, прозорість та універсальність міжнародного податкового середовища для бізнесу [24].

Проект BEPS розроблявся в рамках ОЕСР при активній підтримці країн G20. Він фокусується на ситуаціях так званого «подвійного неоподаткування» і схемах штучного переміщення оподаткованого прибутку з юрисдикцій, де такі доходи фактично формуються, в інші юрисдикції, що може сприяти досягненню нульового або низького оподаткування. Вказані податкові наслідки виникають або через неузгодженості в податковому законодавстві, які виявляються при



взаємодії національних податкових систем, або в результаті застосування деяких положень угод про уникнення подвійного оподаткування [38].

Суть проекту зводиться до міжнародної співпраці в боротьбі з схемами транскордонного податкового планування і до розробки комплексу рекомендацій для національних органів влади та подальшої їх імплементації в законодавство країн. Основна ідея проекту - закрити шляхи виводу і не дозволити компаніям, у яких виробництва, ресурси і робоча сила знаходяться в одній країні, платити там мінімальні податки, а прибуток виводити в ті країни, де ставки податків або мінімальні, або нульові.

Міністри фінансів держав – учасників G20 оцінюють його як дуже амбітний і всеохоплюючий. В комюніке за підсумками міністерської зустрічі 20 липня 2013 р. увійшло зобов'язання щодо прийняття необхідних для реалізації Плану заходів, як на національному, так і на міжнародному рівні, і запрошення всіх зацікавлених країн взяти участь в спільному проекті ОЕСР і «Групи двадцяти» по BEPS [24].

П'ятнадцять дій, або, як їх ще називають – заходів Плану протидії BEPS передбачають впровадження ряду інструментів, що дозволяють державам, що беруть участь в реалізації плану, здійснювати боротьбу зі штучним транскордонним переміщенням прибутку.

Вказані вище дії формулюються наступним чином:

**Дія 1.** Розробка правил для оподаткування цифрового сектору економіки.

Перша дія BEPS має на меті врегулювати відношення класичної податкової системи та цифрової галузі, що стрімко розвивається та легко долає кордони.

**Дія 2.** Боротьба з наслідками гібридних податкових схем.

Якщо компанія має філії в декількох країнах, можуть виникати розбіжності в оподаткуванні платежів між ними і головним офісом. Наприклад, те, що в одній країні буде видатком, в іншій стане доходом, який також може бути неоподатковуваним за законом. Таким чином компанія уникне оподаткування взагалі. Дія 2 має нейтралізувати таку можливість.

**Дія 3.** Розробка ефективних правил контролю щодо контрольованих іноземних компаній

До групи компаній може належати компанія, яка перебуває в юрисдикції з низькими податками. Якщо вона отримуватиме частку доходу, що не буде оподаткованим або оподаткованим за низькою ставкою, то вся група компаній значною мірою уникне оподаткування. Дія 3 має на меті встановлення і



модифікацію національних правил щодо контрольованих закордонних компаній.

Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній вже існують в ряді розвинених країн. Їх суть полягає в тому, що нерозподілений прибуток іноземної компанії, що належить прямо або побічно податковому резиденту певної держави, підлягає включенню в податкову базу такого резидента в його країні, тобто прирівнюється до його доходу. Однак, на думку ОЕСР, правила про КІК ряду країн не в повній мірі забезпечують протидію розмиванню податкової бази та переміщенню прибутку, а тому потребують удосконалення. Актуальність даного заходу обумовлена тим, що в багатьох країнах світу поширена практика виведення прибутків компаній резидентів на рівень дочірніх компаній, зареєстрованих в низькоподаткових юрисдикціях. У Плані BEPS відзначається, що крім стимулювання оподаткування прибутку в країні резидента Дія 3 може також надавати позитивний супутній вплив, обмежуючи переміщення прибутку в низькоподатковій юрисдикції третіх країн.

**Дія 4.** Обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування.

Надання займів та кредитів із наступним вилученням прибутку через сплату відсотків за кредитом – доволі поширена практика, але борг може бути штучним, а ставка за кредитом перевищувати ринкову. З такими зловживаннями боротимуться в межах дії 4.

**Дія 5.** Протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності.

Ця дія входить до мінімальних стандартів BEPS. Проведення оцінки виконання дії 5 віднесено до компетенції спеціального створеного Форуму з питань шкідливих податкових практик (FHTP). Спеціалісти розглянули 175 податкових режимів, 27 з яких є IP-regimes (пільгові режими оподаткування доходів від інтелектуальної власності), і наразі лише 4 несуть загрозу уникнення оподаткування, 31 режим переглянуто і 81 в процесі перегляду. Переглянуто і проаналізовано більш ніж 17 000 актів, які регулюють податкове законодавство, проведено обмін інформацією між країнами, що приєдналися до BEPS. Основна проблема, яку має вирішити дана дія – це пільгові правила оподаткування, якими в окремих країнах (в тому числі в офшорах) користуються холдинги та міжнародні корпорації стосовно доходів від фінансування й лізингу, судноплавства, страхової та банківської діяльності, та щодо доходів від об'єктів інтелектуальної власності. Ті податкові режими, що визнані шкідливими,





повинні бути анульовані або суттєво трансформовані не пізніше 30 червня 2021 року. Основною ознакою шкідливості пільгового оподаткування, яка спричинює зловживання у даній сфері, являється відсутність вимог щодо фактичної присутності бізнеса та здійснення суттєвої (substance) ділової діяльності [25].

Для визнаних шкідливими режимів ІР висувається вимога можливості їх збереження лише за умови застосування підходу методології причинних зв'язків (nexus approach) та неможливість 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. Застосування податкових пільг можливе за цим підходом до торгових нематеріальних активів (патенти, ноу-хау та інші результати науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, а також об'єкти авторських прав – програмне забезпечення, музичні, літературні твори та відеотвори) лише за умови прямого зв'язку між фактичною діяльністю та власними активами компанії (враховуючи офіс і персонал) та отриманими компанією доходами. При цьому, як правило, у тих країнах, де після перегляду ІР-regimes були суттєво змінені, проте збережені (наприклад, Кіпр, Угорщина), для визначення nexus approach враховуються кваліфіковані доходи та кваліфіковані витрати за певною формулою залежно від долі власної участі у створенні об'єкта інтелектуальної власності.

Іншим вагомим аспектом реалізації дії 5 є підвищення прозорості та взаємодії між різними країнами шляхом введення обміну інформацією про видані країнами, у яких існують пільгові режими, індивідуальні податкові угоди (tax ruling) – певні домовленості між податковими органами та платниками податків.

Встановлено, що об'єктами обміну інформацією є такі tax ruling (TR), які не були відкликані на кінець звітного року і стосуються:

- пільгових податкових режимів;
- односторонніх угод між податковими органами та платником податків стосовно використовуваного методу ТЦУ, а також інші односторонні податкові угоди щодо ТЦУ;
- зменшення прибутку, що підлягає оподаткуванню;
- постійного представництва;
- пов'язаних осіб;
- інших, погоджених на Форумі з питань шкідливих податкових практик (FHTP).



Варто звернути увагу на той факт, що, за даними ОЕСР, в Україні поки що не виявлено шкідливих пільгових податкових режимів, відповідно, перший аспект дії 5 в Україні вже реалізовано.

**Дія 6.** Запобігання зловживанням перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування.

Міждержавні угоди в сфері оподаткування, наприклад, угоди про уникнення подвійного оподаткування, не повинні створювати можливість ухилятися від сплати податків.

**Дія 7.** Боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва.

Компанія може продавати свої товари чи надавати послуги через незалежних агентів, отримуючи доходи в країні без створення постійного офісу і сплати належних податків. Також міжнародні компанії можуть використовувати специфічні виключення в законодавстві, розбудовуючи свою структуру таким чином, щоб зменшити рівень оподаткування.

**Дії 8-10.** Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення.

Групи компаній інколи використовують трансфертне ціноутворення з метою зниження рівня сплати податків, а інколи щоб акумулювати кошти в «зручній» юрисдикції. Пакет дій 8-10 покликаний привести до створення прозорого зв'язку між трансфертними цінами і доданою вартістю, що створюється в межах міжнародної корпорації в кожній країні її перебування.

**Дія 11.** Створення системи аналізу та моніторингу інформації щодо ризиків BEPS (ризико-орієнтована система).

До BEPS приєдналися чимало країн, і кожна має свої традиції, способи, методологію роботи з податковими даними. В межах дії 11 визначаються кращі практики збору та обробки даних, розробляються індикатори, які дозволяють виявляти ризиковані операції і водночас не шкодять нормальному функціонуванню компаній і банків.

**Дія 12.** Обов'язкове розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування.

В межах цієї дії країни отримують рекомендації по виявленню схем з уникнення оподаткування. Виявляти їх потрібно заздалегідь, і в цьому допомагає прозорість інформації – агресивна схема ухилення від сплати податків стає відомою у всіх країнах, що впровадили BEPS, а компанії мають замислитися, чи варто користуватися способом, який зразу стає загальновідомим.

У вересні 2017 року відбувся перший автоматичний обмін інформацією для





податкових цілей за стандартом CRS, джерелом якої стали банки та інші фінансові установи. У 2018 році до автоматичного обміну долучається друга значна група країн, і на початок 2019 року очікується, що фінансовою інформацією, отриманою від банків, інвестиційних і страхових компаній, пенсійних фондів та інших фінансових установ, обмінюватимуться податкові органи більш як 100 країн світу [25].

Обмін інформацією відбуватиметься в автоматичному режимі на щорічній основі стосовно рахунків як фізичних, так і юридичних осіб за принципом резидентства, а не громадянства.

Інформація, що підлягає автоматичному обміну, включає:

а) персональні ідентифікатори:

➤ для фізичних осіб: ім'я та прізвище, адреса у країні резидентства, ідентифікаційний номер платника податків, дата народження – стосовно кожного власника рахунка;

➤ для юридичних осіб: найменування, адреса у країні резидентства, ідентифікаційний номер платника податків – стосовно кожної юридичної особи – власника рахунка; а також ім'я та прізвище, адреса у країні резидентства, ідентифікаційний номер платника податків, дата народження – щодо фізичних осіб, ідентифікованих у якості контролюючих осіб цієї юридичної особи;

б) номер рахунка (чи аналогічний за функцією еквівалент);

в) найменування та ідентифікаційний номер підзвітної фінансової установи (банку);

г) залишок грошових коштів на рахунку на кінець відповідного календарного року (а якщо рахунок було закрито цього року – на момент закриття рахунка);

д) по депо-рахунках:

➤ загальна сума відсотків, дивідендів або іншого доходу, отриманого стосовно активів, розміщених на такому рахунку за календарний рік або інший звітний період;

➤ загальна виручка, що надійшла на рахунок, від продажу або викупу активів, стосовно яких підзвітна фінансова установа виступала депозитарієм, брокером, номінальним утримувачем або агентом утримувача рахунка;

ж) за депозитними рахунками – загальна сума відсотків, що надійшли на рахунок за календарний рік або інший звітний період;

з) за будь-якими іншими рахунками, не вказаними вище, – загальна сума,



що надійшла утримувачеві рахунка за календарний рік або інший звітний період.

Інформація про сам рух коштів за рахунками під обмін не потрапляє та не розкривається, тобто повної відміни банківської таємниці не відбулось.

При цьому за стандартом CRS у зоні найбільшого ризику опиняться рахунки фізичних осіб (не має значення балансовий поріг рахунка) та рахунки компаній, що мають статус пасивних нефінансових організацій.

Оскільки саме за рахунками пасивних компаній інформація надсилатиметься як до країни-учасниці, резидентом якої є сама компанія, так і до країни-учасниці, резидентом якої є бенефіціари такої пасивної компанії. Стосовно активних компаній інформація у країну, резидентом якої є бенефіціар такої компанії, не направлятиметься. До того ж банки не передаватимуть до податкових органів для подальшого автоматичного обміну інформацію стосовно компаній, що мають раніше відкриті рахунки, якими за загальним правилом вважаються рахунки, відкриті станом на 31.12.2015р., якщо щорічно залишок коштів за таким рахунком не перевищуватиме в еквіваленті 250000 USD [24].

Найбільш дієвим способом мінімізації ризиків від автоматичного обміну інформацією може бути лише зміна бенефіціарним власником країни свого резидентства на більш ефективну з точки зору персонального податкового навантаження країну (якими можуть бути Монако, ОАЕ, Кіпр, Мальта, Андорра, Ізраїль, Португалія, Великобританія) [24].

Профільні законопроекти з питань імплементації правил автоматичного обміну інформацією за стандартом CRS до законодавства України ще на стадії підготовки, проте очікується, що Україна намагатиметься встигнути й долучитись до автоматичного обміну за стандартом CRS у найближчий час.

Однак варто відмітити, що Україна не готова на 100% до обміну інформацією та збереження конфіденційності, а гарантії останнього є одним із обов'язкових передумов можливості України долучитись до участі в автоматичному обміні інформацією за стандартом CRS [26].

**Дія 13.** Документація трансфертного ціноутворення та звітність в розрізі країн (Local file, Master file, Country-by-country report).

Сутність даної дії – це перегляд підходу до звітів щодо трансфертного ціноутворення. Відповідно до цієї дії, міжнародні корпорації будуть зобов'язані подавати в податкові установи звітність щодо своїх глобальних операцій, операцій на місцевому ринку і, що є новацією, інформацію про діяльність, сплату податків, ціноутворення в кожній із країн присутності.



**Дія 14.** Механізми вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Ця дія має на меті зробити вирішення конфліктів більш ефективним — всі суперечки між податковими відомствами країн повинні будуть відповідати найкращим практикам з досягнення домовленостей між юрисдикціями.

**Дія 15.** Впровадження багатосторонньої конвенції (Multilateral Instrument – MLI) про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування.

Цей абсолютно новий документ має об'єднати інформацію про двосторонні угоди в сфері податків між країнами, але не замінити їх. MLI покликаний модифікувати ці угоди таким чином, щоб вони відповідали вимогам плану протидії BEPS. Дана дія передбачає підписання Єдиної багатосторонньої конвенції MLI, що дозволяє одночасно оновити вже діючі договори про уникнення подвійного оподаткування. MLI вводить ряд доповнень (коригувань) до стандартних положень податкових угод, що виключають застосування таких положень у неналежних обставинах (наприклад, в неналежних цілях). Зокрема, в преамбулі міститься положення про те, що договірні сторони мають намір усунути подвійне оподаткування, «не створюючи можливості для неоподаткування або зниженого оподаткування за допомогою уникнення або ухилення від сплати податків (в тому числі через використання резидентами третіх юрисдикцій переваг угод, націлених на отримання пільг, передбачених такою угодою)». Іншими словами, пільги, передбачені в угоді, не надаються, якщо з урахуванням всіх значущих фактів і обставин є достатні підстави вважати, що отримання таких пільг було однією з головних цілей угоди. Також Конвенція охоплює ще кілька дій Плану BEPS, в тому числі удосконалення процедури взаємного узгодження і порядок арбітражного вирішення спорів між її учасниками.

Україна підписала угоду про приєднання до MLI 23 липня 2018 р. і стала 83-ю країною, яка приєдналась до MLI та направила ОЕСР інформацію щодо наміру внести зміни в 76 двосторонні договори, зокрема, угоди з Кіпром та Великобританією, щоб підтвердити намір неуклінного руху України до податкових реформ [3].

За оцінкою ОБСЄ, міжнародні компанії, використовуючи легальні й незаконні податкові схеми, знижують ефективну ставку податків на 5 відсоткових пунктів, що завдає шкоди бюджетам в масштабах світової



економіки.

Варто звернути увагу на те, що перелічені вище заходи відрізняються за рівнем узгодженості конкретних дій в їх рамках між країнами. Так, дії 5, 6, 13 і 14 передбачають розробку певних «мінімальних вимог», або «мінімального стандарту», які будуть виконуватися на національному рівні шляхом внесення змін до відповідного законодавства. В рамках дій 2 і 4 передбачається розробка і впровадження заходів, що мають на увазі меншу обов'язковість і більшу варіативність при їх реалізації на національному рівні. Заходи 3, 6, 7-10 і 12 передбачають визначення найкращої практики по тих чи інших напрямках. При цьому, в деяких країнах - учасниках Проекту BEPS, не стане обов'язковою реалізація заходів відповідно до встановленої передовим досвідом практики.

Дещо відрізняється від інших захід 15, який передбачає розробку багатостороннього інструменту для внесення змін в двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування і буде альтернативою внесення змін в більше 3500 угод.

План BEPS є обов'язковим для країн «великої двадцятки», інші країни можуть приєднуватися до плану поступово. Щоб увійти до так званої інклюзивної групи, вони повинні імплементувати мінімальний стандарт – заходи 5, 6, 13 і 14 цього Плану.

На початку 2017 р. Україна приєдналася до плану Організації економічного співробітництва та розвитку щодо протидії BEPS. Отже, для України також обов'язковими будуть дії 5, 6, 13 і 14 – вони стосуються прозорості обміну інформацією, запобігання зловживання положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування, трансфертного ціноутворення і конфліктів. Їх впровадження матиме наслідки для тих українських компаній, які обирають транскордонне податкове планування – такі компанії або будуть змушені збільшити витрати на сплату податків, або вдасться до розробки і втілення нових податкових схем. З точки зору наслідків для України в цілому приєднання до плану протидії BEPS і покращення обміну інформацією сприятиме переходу до більш прозорої і справедливої системи оподаткування [26].

З метою запровадження пакету BEPS в Україні, Міністерством фінансів України спільно з Національним банком України, була розроблена Дорожня карта реалізації плану дій BEPS, а також Законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементції Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування»



[8].

Вказаний законопроект передбачав втілення в Україні лише восьми з п'ятнадцяти дій, визначених ОЕСР в межах плану протидії BEPS, які автори законопроекту вважали критичними для виконання, а саме:

Дія 3: розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;

Дія 4: обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;

Дія 6: запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування;

Дія 7: запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва;

Дії 8-10: удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;

Дія 13: правила звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній.

Вказаний вище проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування», що запроваджує трирівневу систему звітності. Згаданий законопроект досі знаходиться на розгляді в Верховній Раді України і терміни його прийняття і впровадження не піддаються імовірнісному прогнозуванню [8].

Надзвичайно важливими для успішної реалізації мінімальних заходів являється впровадження у вітчизняне правове поле особливих механізмів та правил оподаткування для контрольованих іноземних компаній (КІК) і приєднання України до автоматичного обміну фінансовою інформацією для податкових цілей за стандартом CRS.

З точки зору наближення до прогресивних правил оподаткування за передовими міжнародними зразками у сфері протидії BEPS і загальної деофшоризації, для України є позитивними наміри впровадження вказаних вище заходів. Однак при цьому необхідно врахувати і наслідки, які ці заходи матимуть для вітчизняного бізнесу, особливо з огляду на національні особливості податкового контролю.

Розглянемо більш детально ті кроки, які вже знайшли своє відображення в податковому законодавстві України поряд з тими, які ще належить імплементувати. Нагадаємо, що за мінімальним стандартом необхідно втілити в життя дії 5, 6, 13 та 14 з плану BEPS.



Дія 5. Боротьба зі шкідливими податковими режимами.

За даними ОЕСР, в Україні поки що не виявлено шкідливих пільгових податкових режимів, відповідно, тобто втілення положень дії 5 в Україні вже реалізовано.

Дія 6. MLI-Конвенція (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) є унікальним механізмом, спрямованим на уніфікацію положень чинних угод про уникнення подвійного оподаткування без необхідності індивідуального перегляду чи переузгодження самих угод у двосторонньому порядку, що потребує значних дипломатичних зусиль і довготривалих процедур ратифікації. Глобальне застосування MLI-Конвенції розпочалось лише в 2019 році.

Основна мета MLI-Конвенції це протидія зловживанням положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування, вона також сприяє поліпшенню механізмів вирішення податкових спорів, як це передбачає дія 14, впливає на визначення статусу постійних представництв (дія 7) та зачіпає питання регулювання питань гібридних невідповідностей, передбачених дією 2.

Варто також зазначити, що дія 6 спрямована на боротьбу із «податковим шопінгом» – таким типом зловживання податковими конвенціями, при якому використовуються компанії-транзитери, що фактично не здійснюють ніякої реальної господарської діяльності, не несуть ніяких комерційних ризиків, а додаються у бізнес-модель як проміжна ланка лише з метою отримання податкових пільг за умовами угод про уникнення подвійного оподаткування.

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 тесту основної діяльності, якщо договірні країни не обрали про застосування тесту обмеження вигід, або використовуються обидва тести паралельно.

При цьому у випадку, якщо інвестор не в змозі пройти такі тести, він не має права на застосування податкових пільг.

Тест основної діяльності має взаємозв'язок з принципом ділової цілі (так зване правило GAAR). Його сутність полягає у необхідності довести, що у ділової операції або правочину, за наслідками яких виникає право на застосування податкової пільги, з урахуванням усіх можливих факторів, були реальні економічні ділові цілі, а отримання податкової вигоди не було основною





чи навіть єдиною метою такої операції.

З метою перевірки фактичного здійснення основної діяльності та застосування пільгових податкових ставок будуть проаналізовані наступні фактори: чи уповноважений орган управління компанії приймати самостійні рішення, чи є у компанії права використовувати доход, а якщо таке право наявне – чи не являється воно лише декларативним, чи є у компанії персонал, офіс, чи несе вона загальногосподарські витрати – тобто чи відповідає вона критеріям ведення реальної господарської (substance), чи отримує економічні вигоди, чи володіє реальними активами, а також підлягає розгляду характер грошових потоків компанії і діяльність групи компаній в цілому.

Тест обмеження вигід прив'язує можливість застосування податкових пільг лише до кваліфікованих осіб, зокрема: фізичних осіб чи держав; некомерційних організацій; компаній, у яких більш як 50 % капіталу належить/контролюється кваліфікованими особами тощо.

Дія 13. Зміни у сфері документації з трансфертного ціноутворення (ТЦУ) передбачає одне з найважливіших нововведень – новий спосіб розкриття інформації – трирівневу структуру документації з трансфертного ціноутворення про діяльність групи компаній.

Підприємства України 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 зазначатись суть операції, що підпадає під визначення контрольованої операції, та принцип ціноутворення, підкріплений одним із обов'язкових методів.

На додаток до вищезазначених звітів дія 13 запроваджує додаткові два рівня інформації – «мастер-файл» та «зведений звіт по країнах» або «звіт у розрізі країни» (country-by-country report). Додаткові типи звітності полегшать для фіскальних органів установлення агресивних практик податкового планування транснаціональних корпорацій, 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 трансфертного ціноутворення, включаючи опис бізнесу й 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 будуть подавати українські компанії, що входять до групи з річним обігом понад 50 млн євро. ДФСУ запит на отримання мастер-файла зможе направити платнику податків лише за наслідками отримання та перевірки локального файлу, не раніше ніж через 12 місяців після закінчення фінансового (або календарного, якщо не визначений фінансовий) року, встановленого в групі компаній. Платник податків, своєю чергою, цю інформацію повинен отримати у материнського холдингу чи уповноваженої ним на складання мастер-файла іншої компанії групи [20].

Найбільш ризикований для бізнесу рівень звітності – це зведений звіт по країнах, який у межах Плану BEPS повинні подавати лише ті корпорації, сукупний дохід яких перевищує 750 млн євро [20].

Проте країни мають право на національному рівні встановити інші порогові значення. Україна також планує встановити такий поріг на рівні 50 млн євро, проте лише у таких випадках:

- резидент України є кінцевим бенефіціарним власником материнського холдингу або резидентам України належить більше 50 % компанії;
- материнський холдинг зареєстровано в офшорі або країні, яка не обмінюється з Україною податковою інформацією;
- в Україні працює більше 50 % персоналу групи, або в Україні знаходиться більше 50 % виробничих активів групи, або в Україні генерується більше 50 % прибутку.

На рівні зведеного звіту по країнах підлягає зазначенню певний перелік фінансових і інших показників за кожною юрисдикцією, де в корпорації є якісь філії, зокрема, показники кількості співробітників, статутний капітал і вартість матеріальних активів, вид діяльності, обсяг виручки, прибутку, нарахованого та сплаченого податку.

Інформацію із 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 3000 прожиткових мінімумів – за неподання зведеного звіту по країнах.



Дія 14. Механізм вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Для вдосконалення практики вирішення можливих податкових суперечок також планується задіяти механізм MLI, описаний вище. У випадку встановлення уніфікованого механізму обмеження податкових пільг, для платника податків відкривається можливість звернення до податкового органу країни – учасниці угоди про уникнення подвійного оподаткування, з обґрунтуванням своїх доводів і клопотанням щодо вироблення єдиної позиції між податковими органами двох країн-учасниць у разі, якщо платник податків вважатиме, що податкові органи однієї із країн неправильно тлумачать положення міжнародних конвенцій.

Як видно з наведеного вище аналізу, впровадження в Україні навіть мінімального стандарту BEPS знаходиться лише на початковому етапі та потребує ретельної розробки багатьох законодавчих актів і втілення практичних заходів з їх реалізації.

В Україні починаючи з 2020 р. почали вирішувати «поза чергою» приділити особливу увагу дії 3, яка не входить до мінімального стандарту BEPS – розробці ефективних правил контролю щодо контрольованих іноземних компаній.

Вказана дія 3 передбачає втілення в законодавче податкове поле особливих правил оподаткування фінансових результатів контрольованих іноземних компаній (КІК). Їх суть полягає в оподаткуванні нерозподіленого прибутку іноземних компаній (структур) на рівні їх контролюючих осіб – акціонерів або бенефіціарів. Тобто громадянин (резидент) держави (наприклад, у нашому випадку – України), що є одним з власників (прямим або опосередкованим) або контролером у контрольованій іноземній компанії, повинен включати до свого декларованого доходу свою долю в доході компанії, хай і не розподіленому на дивіденди. У цьому випадку встановлення кінцевого бенефіціарного власника дає податківцям можливість пред'являти прямі вимоги фізичним особам, що володіють компанією, на рівні якої податки не сплачуються завдяки наявним податковим пільгам (наприклад, територіальному принципу оподаткування або офшорному нерезидентному статусу компанії).



## 1.2. Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній в Україні.

З 01 січня 2022 р. в Україні почали діяти правила регулювання контрольованих іноземних компаній шляхом доповнення статтею 39-2 до Податкового кодексу України [19]. Ці правила встановлено для власників компаній, що знаходяться за кордоном. Їх сутність полягає у тому, що українські резиденти (фізичні або юридичні особи), які володіють компаніями в інших країнах (або фактично їх контролюють), зобов'язані сплатити в Україні податок з нерозподілених прибутків таких компаній.

Правила контрольованих іноземних компаній не є в оподаткуванні новими. У розвинутих державах, де високі ставки податків, існувала практика накопичення капіталів та прибутків без сплати податків у іноземних компаніях, зокрема офшорних. Тобто прибуток залишався в іноземних низькоподаткових юрисдикціях і бюджети держав недоотримували суми доходів, які могли б одержати. Тому виникнули правила контрольованих іноземних компаній, в основі яких – порівнюється прибуток іноземної офшорної компанії до особистого доходу її акціонера з метою їх оподаткування.

Першими правила КІК запровадили США ще у 1962 році. На сьогодні їх застосовують у багатьох розвинених країнах. Варто зазначити, що термін «контрольовані іноземні компанії (КІК)» став зовсім новим для вітчизняного податкового законодавства поняттям, і хоча, як вже вказувалось вище, проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» [8] станом на сьогоднішній день досі не розглянутий Верховною Радою України, термін «КІК» все ж-таки був впровадженим іншим Законом України – «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX [6].

Зокрема, вказаним Законом передбачається, що резиденти України – як фізичні, так і юридичні особи, які володіють або контролюють іноземні компанії, за певних умов будуть зобов'язані сплачувати в Україні податки з нерозподіленого прибутку таких компаній [6]. При цьому, якщо в першій редакції зазначеного вище Закону передбачалось запровадження таких норм з 01.01.2021р., то в грудні 2020 року положеннями Закону України від 17 грудня



2020 року № 1117-IX їх введення в дію було відтерміновано ще на один рік – до 01.01.2022 р. [7].

Враховуючи, що чинна законодавча норма виникла в Україні лише в 2020 році, і на даний момент в вітчизняному правовому полі відсутні як роз'яснювальні нормативні акти, так і досвід її практичного застосування, аналіз впливу впровадження КІК на оподаткування є вкрай актуальним для значної кількості вітчизняних компаній та громадян – власників часток в іноземних компаніях.

Справа в тому, що використання з боку вітчизняного бізнесу компаній, зареєстрованих не на території України, є досить поширеним явищем, особливо серед суб'єктів господарювання, які надають послуги переважно іноземним замовникам. При цьому використовуються як компанії, зареєстровані в низькоподаткових юрисдикціях, так і компанії з місцем реєстрації в розвинених країнах Європи. Цей факт пояснюється тим, що призначенням таких компаній є не тільки оптимізація податкового навантаження та можливість не сплачувати податок з доходів фізичних осіб та/або податок на прибуток в Україні, але й можливість побудови ефективної схеми фінансових потоків, яка дозволяє оминати надто зарегульовані правила валютного контролю та фінансового моніторингу в Україні і таким чином – оперативно розпоряджатись власними коштами відповідно до своїх господарських потреб.

Крім того, серед переваг використання компанії з місцем реєстрації за межами України є недосяжність для вітчизняних контролюючих органів з загальновідомою корупційною складовою, яка часто притаманна їх діяльності.

Тому основною метою впровадження особливих правил оподаткування контрольованих іноземних компаній є повернення контролю за діяльністю зазначених вище компаній та отримання фіскального ефекту у вигляді як збільшення надходжень до бюджету як у вигляді податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток, так і за рахунок фінансових санкцій.

Норми, пов'язані з оподаткуванням КІК, досить незвичні для вітчизняного законодавства й насамперед для розуміння їх платниками податків. Об'єктом оподаткування в КІК є прибуток підприємства, а платником податку – фізична або юридична особа, яка контролює підприємство.

З точки зору гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС впровадження КІК в вітчизняній практиці можна вважати позитивним кроком в напрямку наближення України до загальносвітових вимог



з огляду на те, що сучасні правила оподаткування КІК (controlled foreign companies – CFC) як складова плану BEPS дійсно являються дієвим способом протидії міжнародному ухиленню від оподаткування, який є частиною негативного процесу офшоризацією бізнесу.

Ще одним доводом на користь впровадження особливих правил оподаткування контрольованих іноземних компаній є той факт, що крім фіскального та контрольного й інформаційного призначення, правила КІК, поряд із правилами трансферного ціноутворення та правилами недостатньої капіталізації, спрямовані протидіяти ухилянню від оподаткування, оскільки не дозволяють платникам маніпулювати частинами своїх доходів.

Історично правила оподаткування КІК існують в міжнародному законодавстві з 1962 року – саме тоді вони були введені в дію в Сполучених Штатах Америки. Після цього аналогічні правила були запроваджені в більшості розвинених країн. Податкові наслідки в них виникають лише для юридичних осіб, в той час як вітчизняні законодавці розширили їх вплив і на фізичних осіб-резидентів України. Таким чином, введенню правил оподаткування КІК в Україні передував багаторічний міжнародний досвід.

Контрольована іноземна компанія (далі КІК) – це 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. Крім того, до контрольованої іноземної компанії може прирівнюватися іноземне утворення без статусу юридичної особи, зокрема, але не виключно, це партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території).

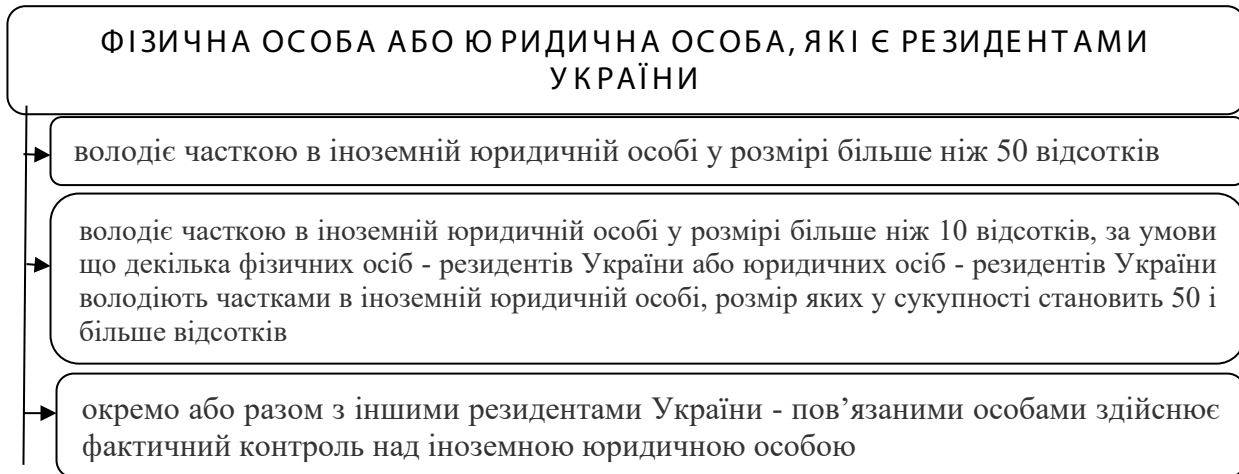
Іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією, якщо існують наступні ознаки контролю, що представлено на рис. 1.

Особа вважається такою, що здійснює фактичний контроль над юридичною особою, у разі, якщо така особа здійснює суттєвий або вирішальний вплив на рішення такої юридичної особи щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності незалежно від юридичного оформлення такого впливу.

Фактичний контроль має місце за наявності хоча б однієї з обставин:

➤ надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;





**Рис. 1. Ознаки контролю іноземної компанії**

➤ ведення особою перемовин щодо укладення правочинів юридичною особою та узгодження суттєвих умов таких правочинів, які в подальшому лише формально затверджуються органами управління юридичної особи або виконуються органами управління юридичної особи без подальшого додаткового затвердження;

➤ наявність у особи довіреності на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи, що видана на термін більш ніж один рік, та не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління юридичної особи;

➤ здійснення особою операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;

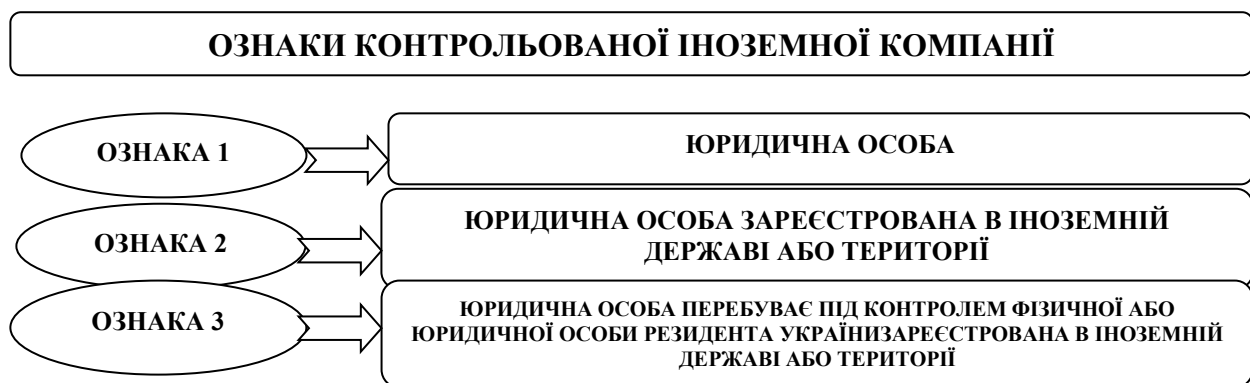
➤ зазначення особи в якості засновника (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою, крім випадків, якщо активи такої юридичної особи є частиною активів трасту, фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) якого є така особа.

Здійсненням фактичного контролю над іноземним утворенням без статусу юридичної особи визнається здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення особи чи осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, прийняття рішень або можливість прийняття рішень про заміну осіб, які здійснюють управління активами такого утворення, а також здійснення або можливість здійснення вирішального впливу на рішення щодо розподілу прибутку відповідно до особистого закону та установчих документів такого утворення.



Положення здійснення фізичного контролю не застосовуються до фізичної особи, яка виконує посадові обов'язки директора чи іншої посадової особи юридичної особи відповідно до її статутних документів, та до фахівців у галузі права, аудиту, бухгалтерського обліку, довірчого управління власністю, які діють на користь та в інтересах такої юридичної особи з дотриманням належних професійних стандартів (зокрема, але не виключно, адвокати, аудитори, трастові керуючі, протектори, гарантори, енфорсери, менеджери фондів, страховщики). У разі якщо особи діють на користь та в інтересах фізичної особи, виконуючи, при цьому, обов'язкові до виконання вказівки такої фізичної особи, вважається, що така фізична особа здійснює фактичний контроль над юридичною особою.

Таким чином, відповідно до ст. 39<sup>2</sup>.1.1 ПКУ, можна виділити три ознаки контрольованої іноземної компанії, що схематично представлено на рис. 2.



**Рис. 2. Ознаки контрольованої іноземної компанії відповідно до ПКУ**

По-перше, наявність у Контрольованої іноземної компанії статусу юридичної особи визнається відповідно до законодавства держави або території її реєстрації; в окремих, означених в ПКУ випадках до КІК може прирівнюватися іноземне утворення без статусу юридичної особи.

По-друге, контрольована іноземна компанія – це необов'язково офшорна територія або зона.

По-третє, контролером контрольованої іноземної компанії є фізична особа – резидент України.

При детальному аналізі наведених вище положень Податкового кодексу України можна зазначити наступні висновки:

➤ поняття контрольована іноземна компанія зовсім не тотожне поняттю офшора. Для того, щоб підпасти під дію правил КІК, достатньо зареєструвати компанію в будь-якій іноземній країні, навіть там, де не існує жодних податкових



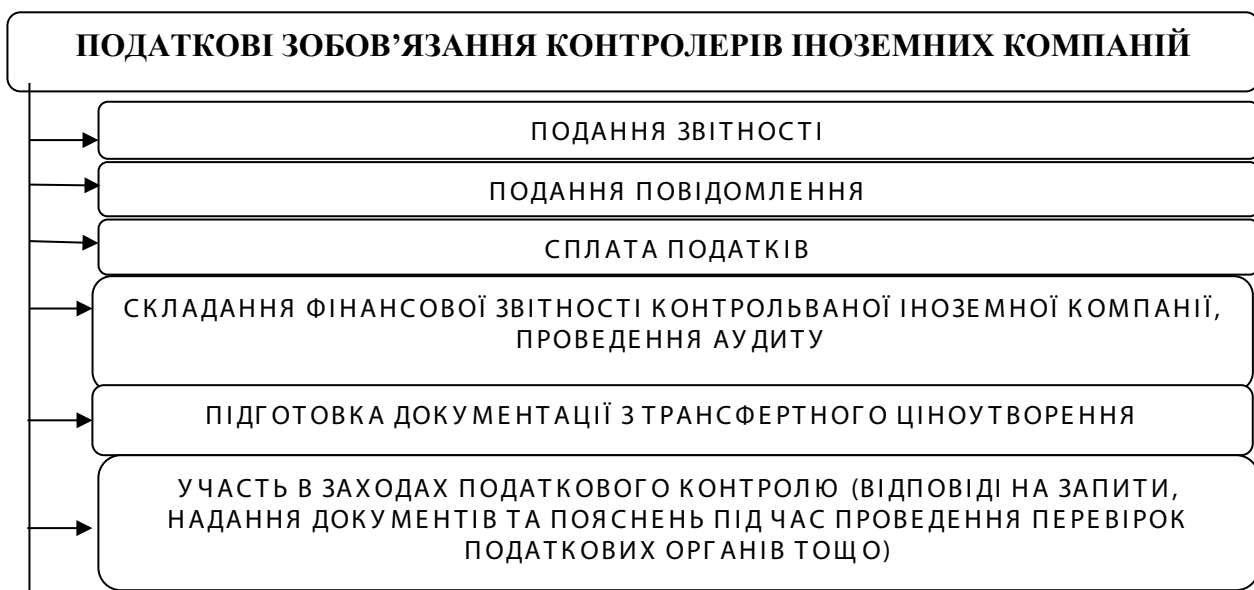
привілеїв.

➤ в абсолютній більшості випадків контролером такої компанії буде саме резидент – фізична особа, а не юридична. Цей факт витікає з обмежень вітчизняного законодавства щодо інвестування в закордонні компанії, які існували до початку 2019 р., згідно яких юридичній особі для здійснення іноземних інвестицій в будь-якій сумі необхідно було отримувати ліцензію Національного банку України, в той час фізична особа — резидент України мала можливість здійснити іноземну інвестицію порівняно безконтрольно – наприклад, за рахунок коштів, вивезених за кордон в межах дозволеного ліміту.

Внаслідок впровадження правил КІК в Україні у контролера – фізичної особи виникають наступні обов’язки та ризики:

По-перше, для контролюючої особи виникають ризики додаткового оподаткування доходів, адже нерозподілений скоригований прибуток КІК додається до об’єкта оподаткування фізичної особи і у контролера виникає обов’язок зі сплати податку з доходів фізичних осіб і військового збору з вищевказаного прибутку КІК.

По-друге, виникають вказані нижче обов’язки в частині виконання норм податкового законодавства стосовно контрольованої іноземної компанії. Контролери контрольованих іноземних компаній мають податкові зобов’язання, що схематично представлено на рис. 3.



**Рис. 3. Податкові зобов’язання контролерів контрольованих іноземних компаній**



**Обов'язок 1.** Порядок подання звітності щодо контрольованої іноземної особи регламентований пп. 39<sup>2</sup>.5 Податкового кодексу України наступним чином: «39<sup>2</sup>.5.2. Контролюючі особи зобов'язані подавати звіт про контрольовані іноземні компанії до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний календарний рік засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та кваліфікованого електронного підпису.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 25 серпня 2022 р. № 254 «Про затвердження форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, Порядку заповнення Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії і подання до контролюючого органу та Змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств», яким затверджено дві форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, а саме, перша форма загальна, друга форма скорочена.

Для цілей податкового контролю за оподаткуванням прибутку контрольованої іноземної компанії звітним (податковим) періодом є календарний рік або інший звітний період контрольованої іноземної компанії, що закінчується протягом календарного року (ст. 39-2.5.1 ПКУ).

Контролюючі особи зобов'язані подавати Звіт про контрольовані іноземні компанії до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний календарний рік тільки засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та кваліфікованого електронного підпису.

До Звіту про контрольовані іноземні компанії в обов'язковому порядку додаються завірені належним чином копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії, що підтверджують розмір прибутку контрольованої іноземної компанії за звітний (податковий) рік.

Якщо граничні строки підготовки фінансової звітності у відповідній іноземній юрисдикції спливають пізніше граничних строків подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, такі копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії подаються разом із річною декларацією про майновий стан і доходи або



податковою декларацією з податку на прибуток підприємств за наступний звітний (податковий) період.

У ст. 39-2.5.3 ПКУ визначено, що у Звіті про контрольовані іноземні компанії зазначаються:

а) найменування контрольованої іноземної компанії, її адреса, організаційно-правова форма, номери податкової реєстрації (за наявності), номери державної реєстрації;

б) розмір частки, якою володіє контролююча особа в контрольованій іноземній компанії;

в) структура володіння часткою в контрольованій іноземній компанії у разі опосередкованого володіння такою часткою;

г) інформація про розмір доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг) контрольованої іноземної компанії, прибутку від операційної діяльності та прибутку до оподаткування відповідно до даних фінансової звітності;

ґ) розрахунок скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, розміру такого прибутку, що включається до складу загального оподаткованого доходу контролюючої особи;

д) інформація про підстави звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії;

е) суми дивідендів, отриманих контрольованою іноземною компанією безпосередньо або опосередковано через ланцюг підконтрольних юридичних осіб від українських юридичних осіб;

є) суми прибутку контрольованої іноземної компанії, що були фактично виплачені на користь контролюючої особи;

ж) перелік операцій контрольованої іноземної компанії із нерезидентами – пов'язаними особами, нерезидентами, що зареєстровані у державах (на територіях), що включені до переліку держав (територій), а також з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до переліку, що затверджено постановами КМУ;

з) кількість працівників контрольованої іноземної компанії станом на кінець звітного (податкового) року;

и) інформація про суму прибутку контрольованої іноземної компанії, отриманого від постійного представництва в Україні.

У разі якщо контролююча особа не має можливості забезпечити складання фінансової звітності контрольованої іноземної компанії та здійснення



розрахунку скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії до дати граничного строку подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, така контролююча особа подає Звіт про контрольовані іноземні компанії за скороченою формою, який містить лише відомості.

Контролююча особа зобов'язана подати повний Звіт про контрольовані іноземні компанії до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком. У разі якщо відповідно до Звіту про контрольовані іноземні компанії загальний оподатковуваний дохід, об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої особи збільшуються, така особа до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком, подає уточнюючу річну декларацію про майновий стан і доходи або податкову декларацію з податку на прибуток підприємств. При цьому штрафні санкції та пеня не застосовуються (ст. 39-2.5.4 ПКУ).

У ст. 39-2.5.6 ПКУ визначено, що форма Звіту про контрольовані іноземні компанії, скорочена форма Звіту про контрольовані іноземні компанії та порядок їх заповнення і подання встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Загальний Звіт про контрольовані іноземні компанії складається із чотирьох розділів, що схематично представлено на рис. 4.

Скорочений Звіт подається щодо кожної контрольованої іноземної компанії окремо. Скорочений Звіт про контрольовані іноземні компанії складається із трьох розділів, що представлено на рис. 5.

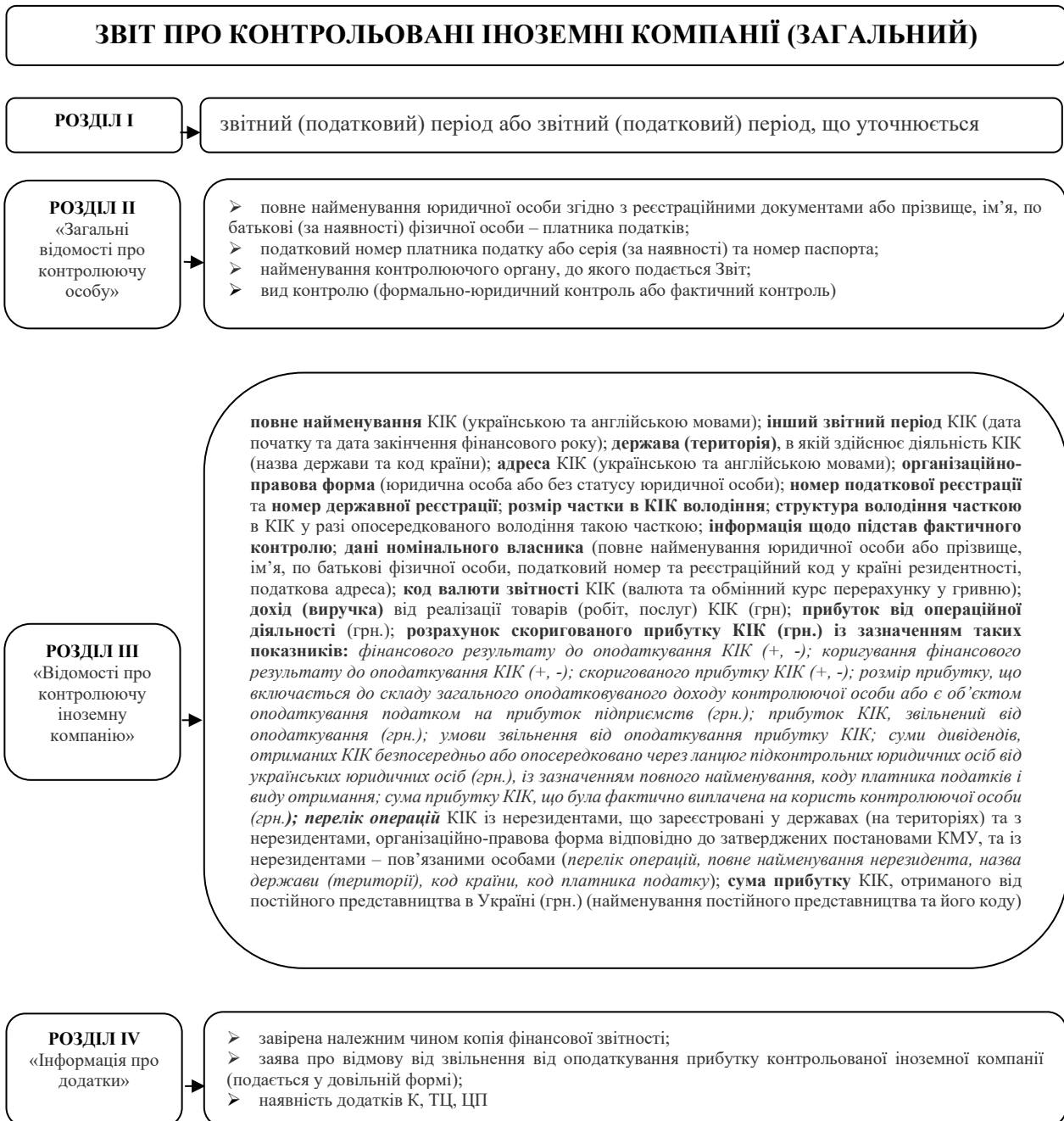
**Скорочений Звіт** складається із заголовної частини, загальних відомостей про контролюючу особу та відомостей про КІК. Скорочений Звіт включає реквізити з 1 до 20 основного Звіту, включаючи дані номінального утримувача (номінального власника), крім реквізиту 11 «Кількість працівників контрольованої іноземної компанії», якого в скороченому Звіті немає. Тому в скороченому Звіті реквізити мають номери від 1 до 19, і вони повністю повторюють відповідні реквізити загального Звіту.

Після подання скороченого Звіту контролююча особа зобов'язана подати Звіт про КІК до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком. Наприклад, якщо контролююча особа подасть скорочений Звіт про КІК за 2022 рік до 1 травня 2023 року (для фізичних осіб) або до 1 березня 2023 року (для юридичних осіб), то до 31 грудня 2023 року потрібно буде подати повний





## Звіт про КІК за 2022 рік.

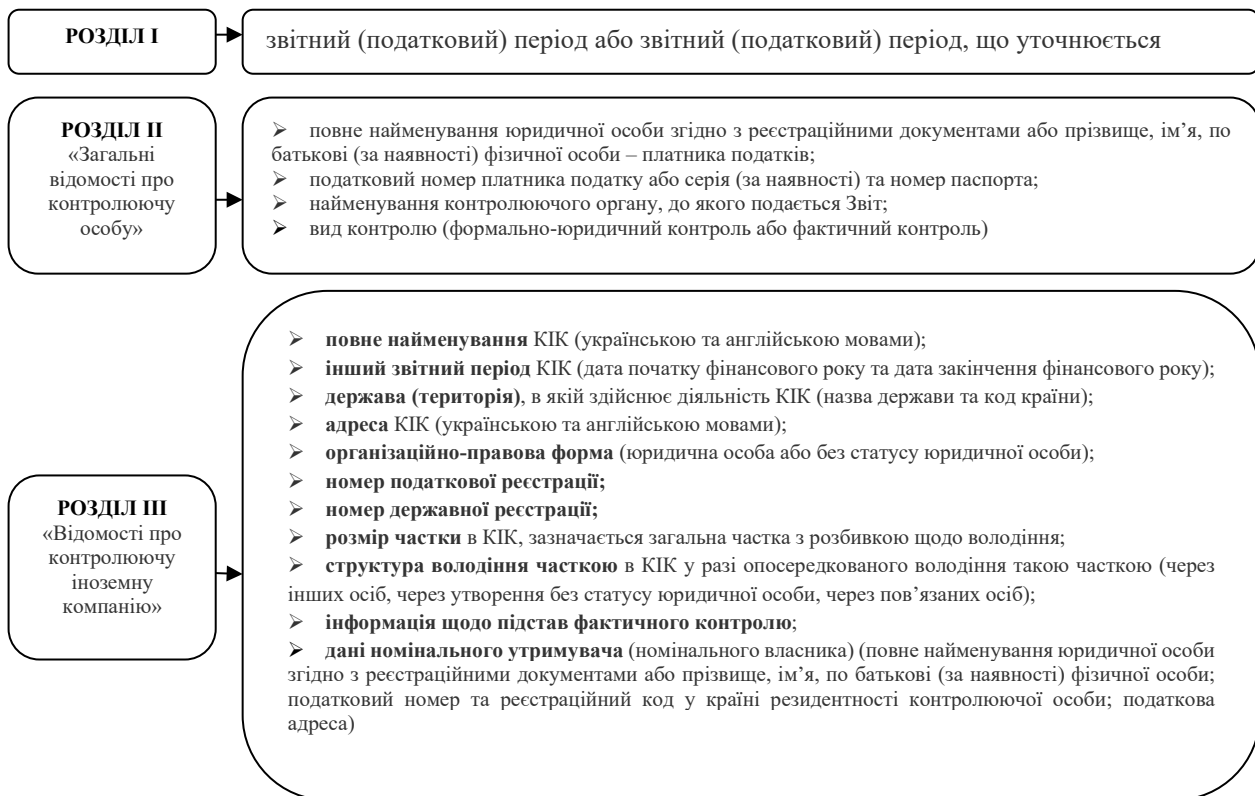


**Рис. 4. Структура загального Звіту про контрольовані іноземні компанії**

За загальним правилом п. 39-2.5 ПКУ, контролюючі особи зобов'язані подавати Звіт про КІК одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи (до 1 травня року, наступного за звітним) або податкової декларації з податку на прибуток підприємств (протягом 60 к. д. після закінчення звітного року) за відповідний календарний рік.



## СКОРОЧЕНИЙ ЗВІТ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ



**Рис. 5. Структура скороченого Звіту про контрольовані іноземні компанії**

Першим звітним (податковим) роком для Звіту про контрольовані іноземні компанії є 2022 рік (якщо звітний рік не відповідає календарному року – звітний період, що розпочинається у 2022 році). Контролюючі особи мають право подати Звіт про контрольовані іноземні компанії за 2022 рік до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за 2023 рік із включенням зазначеного у такому звіті скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, що підлягає оподаткуванню в Україні, до показників відповідних декларацій за 2023 рік.

Якщо граничні строки підготовки фінансової звітності у відповідній іноземній юрисдикції закінчуються пізніше граничних строків подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, такі копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії подають разом із річною декларацією про майновий стан і доходи або податковою декларацією з податку на прибуток підприємств за наступний звітний (податковий) період.



Звітним періодом для подання звітності про КІК є календарний рік або інший звітний період, що закінчується протягом календарного року. Наприклад, платник звітує щодо КІК, яка створена в США і щодо якої він набув контролю в жовтні 2022 року. Ця КІК складає свою фінансову звітність за звітний період, що починається з 1 жовтня 2022 року та закінчується 30 вересня 2023 року. Тоді платник подаватиме Звіт щодо цієї КІК за підсумками 2023 року, до якого включить прибуток КІК за період з 1 жовтня 2022 року до 30 вересня 2023 року.

Ще один приклад: КІК створено у Канаді, де звітним періодом є період з 1 квітня до 31 березня наступного року. Черговий звітний рік канадської КІК – з 1 квітня 2021 року до 31 березня 2022 року. Контролююча особа набула контролю щодо цієї КІК у січні 2021 року і подає Звіт про цю КІК за підсумками українського фінансового 2022 року та включає до нього операції КІК з 1 квітня 2021 року до 31 березня 2022 року.

Грошові показники Звіту про КІК зазначають у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальностановленими правилами.

**Тип звіту може бути звітний, звітний новий та уточнюючий** – стандартні типи податкової звітності. Відповідно, у заголовній частині Звіту передбачено реквізити щодо звітного періоду: звітний період, за який подається Звіт, та звітний період, що уточнюється. Подаючи уточнюючий Звіт про контрольовані іноземні компанії, в реквізитах 2 та 3 зазначають однаковий звітний (податковий) період.

**У загальних відомостях про контролюючу особу** наводять дані про платника податків, який подає Звіт, найменування контролюючого органу, до якого подається документ, вид контролю, який здійснює контролююча особа над контрольованою іноземною компанією. Вид контролю може бути формально-юридичний або фактичний.

**У відомостях про КІК** (реквізити 9 - 20) зазначають:

➤ дані про КІК: організаційно-правова форма, найменування та адреса українською та англійською мовами, держава, в якій зареєстрована КІК, номери державної та податкової реєстрації, інформація про інший звітний період, якщо він є, кількість працівників. Зокрема, якщо звітний період є фінансовим роком КІК, який не дорівнює календарному року і починається з 1 квітня 2022 року, то у графі 10.1 ставлять «01.04.2022». Графу 10.2 заповнюють аналогічно;

➤ розмір частки контролюючої особи у відсотках та структуру володіння часткою – у разі формально-юридичного контролю;



- підстави фактичного контролю – за наявності;
- дані номінального утримувача (номінального власника) КІК.

**Під часткою в іноземній юридичній особі** розуміються корпоративні права, права в утворенні без статусу юридичної особи, до активів якої входить частка у юридичній особі, чи будь-які інші аналогічні права та правомочності, що надають фізичній або юридичній особі право:

а) впливу на відповідну частку голосів у вищому органі управління іноземної юридичної особи (загальних зборах акціонерів, учасників або іншому аналогічному органі), та

б) на отримання відповідної частини прибутку іноземної юридичної особи, та

в) блокування рішення про розподіл частини прибутку іноземної юридичної особи, та

г) на отримання відповідної частини активів іноземної юридичної особи у разі її ліквідації або припинення.

Далі у формі Звіту йде блок реквізитів із кодами з 21 до 30, що стосуються власне доходів та прибутку КІК та самої контролюючої особи. У скороченому Звіті цих реквізитів немає.

**У реквізиті 21** зазначають валюту звітності КІК та курс, за яким ця валюта перераховується у гривні. У графі 12.2 проставляють двозначний літерний код валюти відповідно до Переліку кодів країн світу.

Відповідно до п. 12 розділу I Порядку № 254 валютні показники перераховують у гривні *за середньозваженим офіційним курсом Нацбанку* за звітний податковий період.

**У реквізитах 22 – 24** наводять суму доходу та прибутку КІК від операційної діяльності, а також прибуток КІК до оподаткування відповідно до даних фінансової звітності. Доходи мають включати дохід від продажу товарно-матеріальних цінностей та майна, послуг, роялті, відсотки, премії та будь-які інші суми. Усі ці показники беруть із фінансової звітності КІК та перераховують з валюти звітності КІК у гривні за середньозваженим курсом.

**У реквізиті 25** визначають скоригований прибуток КІК. Для його розрахунку потрібні два показники (валютні суми перераховують у гривні за середньозваженим курсом Нацбанку за звітний рік):

➤ фінансовий результат до оподаткування КІК – прибуток або збиток (рядок 25.1);



➤ коригування фінансового результату до оподаткування КІК – додатний або від’ємний показник (рядок 25.2К). У разі заповнення цього рядка до Звіту додають **додаток К**, в якому формується показник цього рядка.

Скоригований прибуток КІК визначається як різниця між фінансовим результатом до оподаткування та загальною сумою коригувань (рядок 25.3).

Відповідно до ст. 39-2.2.2 ПКУ об’єктом оподаткування для ПДФО або податку на прибуток контролюючої особи є частина скоригованого прибутку КІК, пропорційна до частки, якою володіє або яку контролює така фізична чи юридична особа на останній день відповідного звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток КІК. Розмір прибутку КІК, що включається до складу загального оподатковуваного доходу контролюючої фізичної особи або є об’єктом оподаткування податком на прибуток підприємств, визначають у **реквізиті 26** шляхом множення скоригованого прибутку КІК на частку контролюючої особи.

Якщо КІК має прибуток, звільнений від оподаткування, його суму наводять у реквізиті 27 Звіту, а у **реквізиті 28** зазначають одну або декілька причин з переліку умов звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії, наведеного в цьому реквізиті.

**Наступні реквізити Звіту 29 – 34** призначені для відображення інформації, яка вимагається нормами ст. 39-2.5.3 ПКУ, деякі показники також відображають у додатку К до Звіту про КІК:

– **реквізит 29:** загальна сума дивідендів, **отриманих** КІК безпосередньо або опосередковано через ланцюг підконтрольних юридичних осіб від українських юридичних осіб. Також наводять перелік таких підконтрольних осіб та суму дивідендів, отриману від кожної з них із розподілом на суми, отримані безпосередньо та опосередковано. Суму дивідендів від таких осіб відображають ще й у рядку 2.10 додатка К, але тут уже наводять не отриману суму дивідендів, а ту, що була нарахована на користь КІК протягом звітного року і яка включає в тому числі й отримані нею суми;

– **реквізит 30:** сума прибутку контрольованої іноземної компанії, що була фактично виплачена на користь контролюючої особи;

– **реквізити 31 – 33:** перелік операцій КІК із нерезидентами – пов’язаними особами; нерезидентами, зареєстрованими у державах (на територіях), що включені до Переліку №1045; нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до Переліку №480. Якщо були проведені коригування фінансового



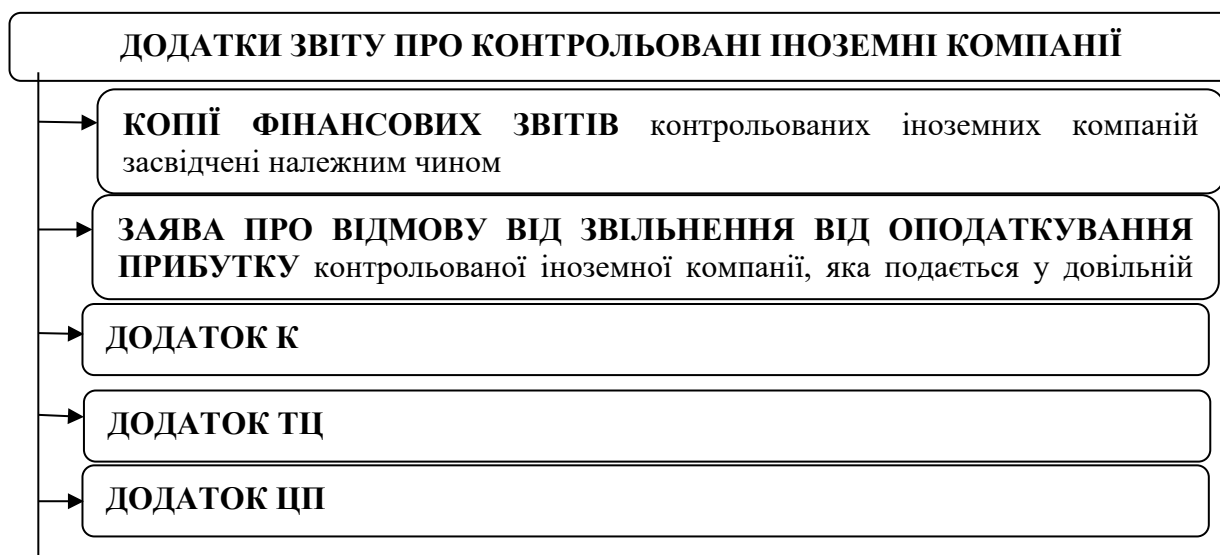
результату КІК унаслідок здійснення операцій із цими нерезидентами, такі коригування відображають у рядках 1.10 та 1.11 додатка К;

– **реквізит 34:** сума прибутку КІК, отриманого від постійного представництва в Україні. Якщо постійних представництв декілька, суму прибутку зазначають у розрізі кожного з них (за необхідності додається відповідна кількість рядків 34.1 – 34.n (n – кількість представництв)). Цю суму також відображають у рядку 2.8 додатка К.

До Звіту про КІК подаються додатки, що представлено схематично на рис. 6.

Усього передбачено три додатки до Звіту про КІК: додаток К, додаток ЦП та додаток ТЦ. Інформацію з додатків ЦП та ТЦ переносять до додатка К, а з додатка К – до самого Звіту про КІК, до рядка 25.2К.

У шапці додатка К зазначають код за ЄДРПОУ платника податку або реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами, або реєстраційний номер облікової картки платника податків – фізичної особи. Щодо КІК зазначають її повне найменування, місцезнаходження, країну резиденції, код КІК у країні резиденції, позначки про відсутність статусу юридичної особи та про наявність офшорного статусу. Так само, як і сам Звіт, додаток К може бути звітним, звітним новим та уточнюючим.



**Рис. 6. Перелік додатків до Звіту про контрольовані іноземні компанії**

### **Додаток К до Звіту про КІК**

Головна частина додатка К – це таблиця коригувань, яка складається з двох частин: коригування, які збільшують та які зменшують фінансовий результат КІК до оподаткування. У назві кожного коригування, згідно з яким здійснюють





це коригування. У рядку 2.11 наводять від'ємне значення скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії попереднього звітного року, на яке можна скоригувати фінансовий результат.

Після визначення суми кожного коригування всі від'ємні та додатні коригування підсумовують у рядках 01 та 02 таблиці додатка К і в рядку 03 виводять загальний результат коригувань – додатну або від'ємну суму. Показник рядка 03 переносять до рядка 25.2 К Звіту про КІК.

Якщо заповнюють рядки 1.2 та 1.3 таблиці додатка К, до нього додають додаток ЦП, про що свідчить позначка «ЦП» у кодах цих рядків. Аналогічно, якщо заповнюють рядки 1.10 та 1.11 таблиці додатка К, до нього додають додаток ТЦ, про що свідчить позначка «ТЦ» у кодах цих рядків.

Механізм виправлення помилок у раніше поданому Звіті про КІК є стандартним. Відповідно до п. 10 розділу I Порядку № 254, у разі якщо платник – контролююча особа КІК виявила, що у раніше поданому Звіті або скороченому Звіті інформація надана не в повному обсязі або Звіт чи скорочений Звіт містить помилки чи недоліки, такий платник податків має право подати:

➤ новий Звіт або скорочений Звіт (з позначкою «звітний новий») до граничного строку подання Звіту або скороченого Звіту за такий самий звітний період;

➤ уточнюючий Звіт або скорочений Звіт (з позначкою «уточнюючий») після граничного строку подання Звіту або скороченого Звіту за такий самий звітний період.

Як написано у п. 10 розділу I Порядку № 254, новий та уточнюючий звіти мають містити повну інформацію про КІК за звітний рік, як передбачено для складання основного Звіту або скороченого Звіту (з позначкою «звітний»). Виходячи з цього робимо висновок, що, складаючи новий звітний або уточнюючий Звіт, потрібно просто навести в ньому правильну інформацію, тим самим усі раніше подані звіти будь-якого типу (звітний, звітний новий чи уточнюючий) анулюються.

### **Додаток ЦП до Звіту про КІК**

Додаток ЦП складають щодо контрольованих іноземних компаній, які здійснювали операції з цінними паперами. Шапка додатка ЦП повністю аналогічна шапці додатка К, і він теж може бути звітним, звітним новим та уточнюючим.

У таблиці додатка ЦП визначають окремий фінансовий результат КІК від



операцій із цінними паперами.

Таблиця додатка ЦП складається з шести частин:

1) дохід від продажу та інших способів відчуження цінних паперів – **рядок 01** з деталізацією за видами цінних паперів, а також суми самостійного та пропорційного коригування доходів від операцій з цінними паперами. **Суму самостійного коригування доходів переносять до рядка 01.12 додатка ТЦ;**

2) витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів – **рядок 02** з деталізацією за видами цінних паперів, а також суми самостійного та пропорційного коригування витрат від операцій з цінними паперами. **Суму самостійного коригування витрат переносять до рядка 02.12 додатка ТЦ;**

3) від'ємне значення фінансового результату за операціями з цінними паперами попереднього звітного року – **рядок 03;**

4) **загальний результат переоцінки цінних паперів – рядок 1.2 К**, від'ємне значення якого переносять до додатка К, рядок 1.2 ЦП. Додатний показник не переносять до додатка К;

5) від'ємний загальний результат переоцінки цінних паперів, не врахований у попередніх податкових періодах, – **рядок 04;**

6) **фінансовий результат (прибуток або збиток) від продажу та інших способів відчуження цінних паперів – рядок 1.3 К**, значення якого розраховують за формулою «рядок 01 – рядок 02 – рядок 03 – рядок 04». У разі отримання прибутку цей показник переносять до додатка К, рядок 1.3 ЦП, а в разі збитку від'ємний фінансовий результат не переносять до додатка К.

У таблиці додатка ЦП окремо формують два показники: загальний результат переоцінки цінних паперів та фінансовий результат (прибуток або збиток) від продажу й інших способів відчуження цінних паперів, які переносять до додатка К:

➤ загальна сума уцінки цінних паперів збільшує фінансовий результат КІК до оподаткування;

➤ прибуток від продажу та інших способів відчуження цінних паперів також збільшує фінансовий результат КІК до оподаткування, а збиток від цих операцій не зменшує фінансовий результату КІК.

#### **Додаток ТЦ до Звіту про КІК**

Додаток ТЦ складають щодо КІК, які здійснювали контрольовані операції, у разі самостійного коригування ціни контрольованої операції у звітному періоді. Окремо наводять коригування щодо товарів (робіт, послуг) та



коригування щодо цінних паперів, операції з якими відображають у додатку ЦП.

Підсумкові показники додатка ТЦ переносять до додатка К (щодо товарів, робіт, послуг) та до додатка ЦП (щодо цінних паперів):

➤ сумарне значення коригування щодо товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів, у разі **продажу** товарів (робіт, послуг) графі 13 додатка ТЦ відображають у **рядку 1.10 ТЦ додатка К**;

➤ сумарне значення коригування щодо товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів, у разі **придбання** товарів (робіт, послуг) графі 15 додатка ТЦ відображають у **рядку 1.11 ТЦ додатка К**;

➤ сумарне значення коригування щодо цінних паперів у разі їх **продажу** графі 13 додатка ТЦ відображають у **рядку 01.12 ТЦ додатка ЦП**;

➤ сумарне значення коригування щодо цінних паперів у разі їх **придбання** графі 15 додатка ТЦ відображають у **рядку 02.12 ТЦ додатка ЦП**.

Отже, контролююча особа подає звітність про свої контрольовані іноземні компанії одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи.

При цьому, прибуток КІК оподатковується не завжди, адже Податковий кодекс України містить довгий перелік пільгових випадків. Однак, навіть у тому випадку, коли застосовуються пільги, або за відсутності прибутку КІК, або навіть якщо КІК знаходиться в стані простою, контролююча особа не звільняється від обов'язку подання звіту.

Відповідно до законодавства існує відповідальність за не виконання обов'язку з подання звітності контролюючими особами, а саме: «120.7. Неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії тягне за собою накладення штрафу в розмірі 100 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Несвоєчасне подання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії тягне за собою накладення штрафу в розмірі одного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день неподання, але не більше 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Невідображення контролюючою особою у звіті про контрольовані іноземні компанії відомостей щодо наявних контрольованих іноземних компаній та невідображення інформації, визначеної підпунктами «Г» — «З» пп. 39<sup>2</sup>.5.3 ст. 39<sup>2</sup>



ПКУ, щодо наявних контрольованих іноземних компаній тягне за собою накладення штрафу в розмірі 3 % суми доходу контрольованих іноземних компаній або 25 % скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії за відповідний рік, не відображених у звіті про контрольовані іноземні компанії, залежно від того, яке з таких значень є більшим, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен факт невідображення контрольованої іноземної компанії та/або за всі невідображені суми.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податку від обов'язку подання звіту про контрольовані іноземні компанії та підтвердних документів, передбачених ст. 39<sup>2</sup> ПКУ.

Неподання звіту про контрольовані іноземні компанії протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку сплати фінансових санкцій (штрафів), передбачених цим пунктом, тягне за собою накладення штрафу в розмірі п'яти розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані іноземні компанії, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року».

У тих випадках, якщо контролююча особа не подає звітність щодо КІК протягом кількох років – штраф за неподання нараховується за кожен такий випадок.

При цьому Податковим кодексом України передбачений період, протягом якого допускається незастосування до платників податків усіх видів адміністративної та кримінальної відповідальності за будь-які порушення, пов'язані із застосуванням норм ст. 39<sup>2</sup> ПКУ у 2022 році, включно з відповідальністю за неподання звітів.

Коротко резюмуючи, потрібно зазначити таке:

- в податковому кодексі немає виключень щодо обов'язку подання звітності щодо КІК;
- передбачені досить значні штрафи за кожен випадок неподання звітності щодо КІК;
- звільнення від штрафів передбачене на незначний перехідний період.

Як свідчить вказане вище, в випадку запровадження звітності щодо контрольованих іноземних компаній було дотримано того ж підходу, що й



раніше стосовно звітності з трансфертного ціноутворення: відповідальність у вигляді значних штрафів передбачена за сам факт неподання звітності навіть за відсутності донарахування податкових зобов'язань. Таке формулювання дозволяє досягти поповнення доходів бюджету без виявлення об'єктів мінімізації оподаткування з використанням транскордонних схем.

Серед показників звіту звертає на себе увагу «кількість працівників контрольованої іноземної компанії станом на кінець звітного (податкового) року», який передбачено нормами пп. 39<sup>2</sup>.5.3 ст. 39<sup>2</sup> Податкового кодексу України. Саме цей показник є індикатором факту ведення суттєвої ділової діяльності. У разі якщо кількість працівників КІК дорівнює нулю або є незначною, то податкові органи можуть дійти висновку, що «ефективним місцем управління» КІК є Україна. В цьому випадку досить обґрунтованими є припущення, що українські фіскальні органи наполягатимуть, що КІК має бути зареєстрована як український платник податків (відповідно за «незареєстрований період» будуть нараховані податки та штрафні санкції). Такий підхід українських фіскальних органів більш вірогідний, якщо КІК отримуватиме дохід від активних операцій.

Обов'язок 2. Контролер КІК подавати повідомлення про КІК згідно наступних положень Податкового кодексу України:

➤ «39<sup>2</sup>.5.5. Фізична особа – резидент України або юридична особа – резидент України зобов'язана повідомляти контролюючий орган про:

➤ кожне безпосереднє або опосередковане набуття частки в іноземній юридичній особі або початок здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до визнання такої фізичної (юридичної) особи контролюючою особою відповідно до вимог цієї статті;

➤ заснування, створення або набуття майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи;

➤ кожне відчуження частки в іноземній юридичній особі або припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до втрати визнання такої фізичної (юридичної) особи контролюючою особою відповідно до вимог цієї статті;

➤ ліквідацію або відчуження майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи.

Повідомлення надсилається до контролюючого органу протягом 60 днів з дня такого набуття (початку здійснення фактичного контролю) або відчуження



(припинення фактичного контролю). Форма і порядок надсилання такого повідомлення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Вимоги цього підпункту не застосовуються, якщо контрольована іноземна компанія є публічною компанією, вимоги до якої встановлено пп. 39<sup>2</sup>.4.2.2 пп. 39<sup>2</sup>.4.2 ст. 39<sup>2</sup>».

Пунктом 120.7. ст. 120 ПКУ (з урахуванням змін, внесених Законом № 466) передбачено штрафні санкції за неповідомлення контролером про набуття/відчуження частки в іноземній юридичній особі, саме:

«120.7. ...Неповідомлення контролюючою особою контролюючого органу про набуття частки в іноземній юридичній особі, утворенні без статусу юридичної особи, або про початок здійснення фактичного контролю за іноземною юридичною особою, або про відчуження частки в іноземній юридичній особі, або про припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою у строки, передбачені пп. 39<sup>2</sup>.5.5 ст. 39<sup>2</sup> ПКУ, тягне за собою накладення штрафу в розмірі 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт».

Не можна залишити без уваги той факт, що розмір штрафу за неподання повідомлення в три рази більший, ніж розмір штрафу за неподання річної звітності про КІК.

Тобто знову маємо зауважити, що фіскальний ефект буде досягнутий не за рахунок припинення мінімізації податків з використанням транскордонних схем, а лише за рахунок застосування значних сум штрафів при повній невизначеності складу правопорушення.

Обов'язок 3. Як зазначалось раніше, основною фіскальною метою імплементації законодавства про контрольовані іноземні компанії є сплата контролером податку (для фізичної особи це податок з доходів фізичних осіб та військовий збір, для юридичної особи – податку на прибуток) з частини прибутку КІК. Згідно вимог Податкового кодексу України об'єкт оподаткування визначається наступним чином:

«39<sup>2</sup>.2.2. Об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток підприємств) контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день





відповідного звітнього періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії, що обчислюється відповідно до правил, визначених цією статтею. Зазначена частина прибутку контрольованої іноземної компанії включається до складу загального річного оподаткованого доходу контролюючої особи в порядку, визначеному п. 170.13 ст. 170 ПКУ».

**Об'єктом оподаткування в Україні є скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії.**

*Скоригованим прибутком контрольованої іноземної компанії* визнається прибуток контрольованої іноземної компанії до оподаткування відповідно до даних її неконсолідованої фінансової звітності, складеної за звітний календарний рік (якщо звітний рік не відповідає календарному року - за періоди, що закінчуються у відповідному календарному році) відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, що застосовуються контрольованою іноземною компанією, та строків для підготовки такої звітності у відповідній іноземній юрисдикції.

Якщо відповідно до законодавства іноземної юрисдикції податкового резидентства контрольованої іноземної компанії не передбачено обов'язку складання фінансової звітності, контролююча особа повинна забезпечити складання фінансової звітності контрольованої іноземної компанії відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

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 звітнього 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.

Розрахунок скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії відповідно до ст. 39<sup>2</sup>.3.2 ПКУ представлено схематично на рис. 7.

***Оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії (якщо контролером є фізична особа)***

Скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії може бути



оподатковуваний в Україні податком на доходи фізичних осіб ставками 18 %, 9 %, 5 % залежно від періоду звітування та особливостей розподілу (виплати) прибутку. Відповідні правила оподаткування встановлено ст. 170.13 ПКУ. Окрім податку на доходи фізичних осіб, потрібно буде сплатити й військовий збір за ставкою 1,5 %.

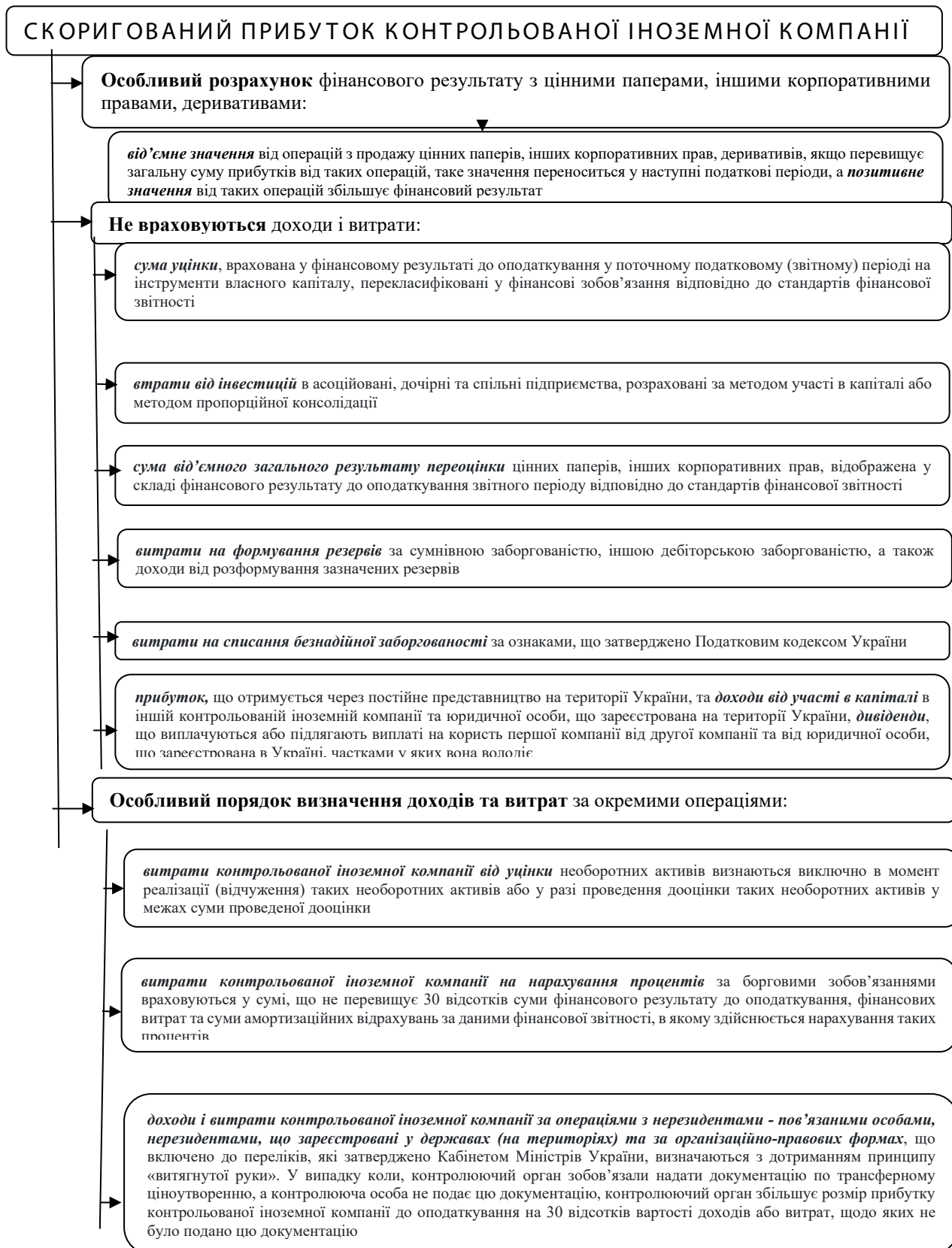
Отже, контролююча особа – фізична особа включає скоригований прибуток контрольної іноземної компанії до загального оподаткованого доходу, що відображається в річній податковій декларації, та оподатковує за базовою ставкою **18 %**.

Якщо ж контрольована іноземна компанія розподіляє прибуток на користь контролюючої особи – фізичної особи і така особа безпосередньо або опосередковано **фактично отримує** розподілені кошти, то згідно з пп. 170.13.2 ПКУ:

➤ у разі отримання контролюючою особою прибутку контрольної іноземної компанії (його частини) до моменту подання звіту про контрольовані іноземні компанії та включення зазначеної частини прибутку до загального оподаткованого доходу, що відображається в річній податковій декларації, до такого фактично отриманого доходу застосовують ставку податку **9 %**;

➤ у разі отримання контролюючою особою прибутку контрольної іноземної компанії (його частини) після подання звіту про контрольовані іноземні компанії та включення зазначеної частини прибутку до загального оподаткованого доходу, що відображається в річній податковій декларації до закінчення другого календарного року, наступного за звітним, здійснюють перерахунок податку щодо фактично отриманого доходу із застосуванням ставки **9 %** і подають уточнену декларацію про доходи;

➤ у разі отримання контролюючою особою прибутку контрольної іноземної компанії (його частини) після подання звіту про контрольовані іноземні компанії та включення зазначеної частини прибутку до загального оподаткованого доходу, що відображається в річній податковій декларації після закінчення другого календарного року, наступного за звітним, перерахунок податку щодо фактично отриманого доходу не здійснюють, залишається оподаткування за базовою ставкою **18 %**.



**Рис.7. Розрахунок скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії**

Суму ПДФО, що підлягає сплаті з прибутку контрольованої іноземної компанії



(як розподіленого, так і нерозподіленого), зменшують на суму корпоративного податку або іншого аналогічного податку, що стягують згідно із законодавством іноземних держав, та фактично сплаченого контрольної іноземної компанії, включаючи податки, що були утримані у джерела виплати із суми доходу, отриманого контрольної іноземної компанії.

Суму такого податку визначається як загальна сума податку, що була фактично **сплачена контрольної іноземної компанії за результатами відповідного звітного (податкового) періоду** (корпоративного податку або іншого аналогічного податку, що стягують згідно із законодавством іноземних держав, – **сплачена протягом звітного періоду**), пропорційна частці контролюючої особи в такій контрольній іноземній компанії, відображеній у звіті про контрольовані іноземні компанії.

***Оподаткування прибутку контрольної іноземної компанії (якщо контролером є юридична особа)***

Скоригований прибуток контрольної іноземної компанії, визначений відповідно до ст. 39<sup>2</sup> ПКУ, контролююча юридична особа оподатковує за базовою ставкою 18 %. Такий об'єкт оподаткування визначають окремо від об'єктів оподаткування, визначених ст. 134.1-134.1.7 ПКУ.

Суму податку з прибутку контрольної іноземної компанії до сплати зменшують на суму фактично сплаченого такою контрольній іноземній компанії за результатами відповідного звітного періоду корпоративного податку або аналогічного податку, що стягують згідно із законодавством іноземних держав, включаючи податки, утримані у джерела виплати із суми доходу, отриманого контрольної іноземної компанії (п. 137.9 ПКУ).

При цьому сума зменшення податку на прибуток підприємств не може перевищувати суму податкового зобов'язання юридичної особи щодо прибутку такої контрольної іноземної компанії.

У ПКУ також є норми, які регламентують звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії, що представлено на рис. 8.

До пасивних доходів відповідно до ст. 14.1.268 ПКУ належать: проценти на поточний або депозитний банківський рахунок, інші проценти (у тому числі дисконтні доходи); дохід, який виплачує компанія, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону;



**Рис. 8. Умови звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії**

відсотки (дисконт), отримані власником облігації від їх емітента; інвестиційний прибуток, включаючи прибуток від операцій із державними цінними паперами та з борговими зобов'язаннями Національного банку України з урахуванням курсової різниці; роялті; дивіденди тощо.

У разі якщо частка пасивних доходів КІК виявиться більшою за 50 % загальної суми доходів, для цілей застосування ст. 39<sup>2</sup> ПКУ такі доходи визнаватимуть активними, за умови, що КІК: фактично виконує суттєві функції, несе ризики й використовує активи в операціях, що призводять до отримання відповідних активних доходів; має необхідні ресурси для виконання зазначених функцій, управління ризиками та використання активів (кваліфікований персонал, основні фонди у власності або користуванні, достатній власний капітал тощо).

Обов'язок 4. Як зазначалося вище, контролююча особа одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи (для фізосіб-контролерів) або податкової декларації з податку на прибуток підприємств (для



юрсіб-контролерів) має подавати до податкових органів також звіт про КІК. Одним із обов'язкових додатків до звіту про КІК є копія фінансової звітності КІК, подана в країні її реєстрації.

При цьому, якщо законодавством держави, де зареєстровано КІК, не передбачено складання фінансової звітності компанії, згідно положень пп. 39<sup>2</sup>.3.1 ст. 39<sup>2</sup> ПКУ контролююча особа повинна забезпечити складання фінансової звітності КІК за МСФЗ.

Проблема виконання цього обов'язку для контролюючої особи полягає в тому, що численні низькоподаткові країни взагалі не вимагають ведення бухгалтерського обліку, відповідно – зареєстровані там компанії постають перед проблемою відновлення бухгалтерського обліку за всі роки попереднього існування, без чого неможливо скласти фінансову звітність за міжнародними стандартами за період, в якому в Україні вступають в силу правила оподаткування КІК.

Зрозуміло, що в такому випадку КІК зіткнеться з чисельним рядом труднощів. Тим більше, що у випадках, коли у податкових органів виникнуть сумніви щодо достовірності поданої фінансової звітності, вони мають право вимагати надання письмового висновку аудиторської компанії, що підтверджує фінансову звітність КІК. В протилежному випадку податкові органи матимуть право на перевірку КІК та на донарахування податків у разі, якщо контролююча особа не підтвердить правильність нарахованих податкових зобов'язань з КІК.

Обов'язок 5. Контролер КІК зобов'язаний забезпечити підготовку документації з ТЦУ щодо КІК. Вимоги щодо застосування КІК норм ТЦУ містяться у пп. 39<sup>2</sup>.3.2.4 ст. 39<sup>2</sup> Податкового кодексу України:

«39<sup>2</sup>.3.2.4. Доходи і витрати контрольованої іноземної компанії за операціями з нерезидентами – пов'язаними особами, нерезидентами, що зареєстровані у державах (на територіях), що включені до переліку держав (територій), затвердженого КМУ відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 ст. 39 ПКУ, а також з нерезидентами, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого КМУ відповідно до пп. «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 ст. 39 ПКУ, визначаються з дотриманням принципу «витягнутої руки».

Ст. 39 Податкового кодексу України регламентує питання контролю трансфертного ціноутворення у випадках здійснення господарських операцій між українськими суб'єктами господарювання та контрольованими іноземними компаніями, в той же час вимоги вказаного вище пп. 39<sup>2</sup>.3.2.4 ст. 39<sup>2</sup> Податкового





кодексу України вимагають проведення контролю трансфертного ціноутворення в діяльності контрольованої іноземної компанії.

Правила трансфертного ціноутворення, які діють в країні реєстрації контрольованої іноземної компанії, не відповідають нормам, які містить Податковий кодекс України.

Податковий кодекс України вимагає надання фінансової звітності КІК, складеної за міжнародними стандартами. Таким чином, контрольована іноземна компанія повинна здійснити обчислення податкових зобов'язань з податку на прибуток за вимогами законів, чинними в країні її реєстрації. Отже, з цього випливає висновок, що при складанні фінансової звітності необхідно застосовувати іноземні правила контролю трансфертного ціноутворення.

Контролерові КІК також необхідно виконати вимоги пп. 39<sup>2</sup>.3.2.4 ст. 39<sup>2</sup> ПКУ:

«Контролюючий орган може зобов'язати контролюючу особу надати документацію з трансфертного ціноутворення, складену відповідно до вимог ст. 39 ПКУ, щодо операцій контрольованої іноземної компанії із будь-якою особою, зазначеною в цьому підпункті, у разі якщо загальний обсяг операцій контрольованої іноземної компанії з такою особою перевищує 10 млн грн за календарний рік, а загальний дохід такої контрольованої іноземної компанії перевищує 150 млн грн за календарний рік. Зазначена документація разом із копіями первинних документів контрольованої іноземної компанії має бути подана протягом 60 календарних днів з дня отримання такої вимоги».

Таким чином, контрольована іноземна компанія зобов'язана виконувати два варіанти ТЦУ-розрахунків – спочатку відповідно до вимог законодавства країни її реєстрації, а потім – згідно вимог ст. 39 Податкового кодексу України. Результати цих розрахунків не будуть тотожними через розбіжності у законодавстві України та іноземної юрисдикції, а значний обсяг даних при проведенні таких розрахунків з великою ймовірністю спровокує виникнення помилок, за які у пп. 39<sup>2</sup>.3.2.4 ст. 39<sup>2</sup> Податкового кодексу України передбачена наступна відповідальність:

«У разі якщо контролююча особа не подає документацію з трансфертного ціноутворення та копії первинних документів, контролюючий орган збільшує розмір прибутку контрольованої іноземної компанії до оподаткування на 30 % вартості доходів або витрат, щодо яких не було подано документацію з трансфертного ціноутворення та/або копії первинних документів.



У разі якщо контролюючий орган встановлює невідповідність поданої документації з трансфертного ціноутворення вимогам ст. 39 ПКУ, контролюючий орган має право самостійно визначити розмір доходів та витрат контрольованої іноземної компанії за такими операціями відповідно до вимог ст. 39 ПКУ та відповідним чином збільшити розмір прибутку контрольованої іноземної компанії до оподаткування».

Крім того, п. 120.7 ст. 120 Податкового кодексу України передбачений штраф за неподання документації щодо трансфертного ціноутворення на запит податкових органів в обсязі 3 % суми доходу контрольованих операцій КІК, але не більше ніж 1000 розмірів прожиткового мінімуму.

Треба, зазначити, що Міністерство фінансів України наказом від 1 листопада 2022 року № 360 затвердило Порядок проведення перевірки контролюючої особи. Порядок застосовується під час проведення документальних перевірок контролюючих осіб, якими є фізичні або юридичні особи – резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії.

#### ***Підстави перевірки:***

➤ отримання контролюючим органом податкової інформації, що свідчить про неподання або подання з порушеннями звіту про КІК та ненадання контролюючому органу відповіді на запит з поясненням фактів, викладених у такому запиті.

➤ отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового законодавства, законодавства у сфері фінмоніторингу, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу;

➤ платником податків не подано в установленій законом строк податкову декларацію, розрахунки, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням;

➤ виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу;

➤ платником податків подано заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, якщо він у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під



час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження;

➤ контролюючим органом після проведення документальної планової перевірки або документальної позапланової перевірки отримано інформацію та документи від іноземних державних органів, які стосуються питань, що були охоплені під час попередніх перевірок платника податків та свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Така перевірка проводиться виключно щодо питань, що стали підставою для проведення такої перевірки.

**Предмет перевірки** – своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податку на прибуток підприємств або податку на доходи фізичних осіб, воєнного збору, а також дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), звітів та повідомлень про контрольовані іноземні компанії.

**Перевірка однієї контролюючої особи може охоплювати виконання нею податкових зобов'язань, що стосуються декількох контрольованих іноземних компаній.**

**Об'єктами перевірки** контролюючого органу можуть бути документи, інформація, фактичні обставини як з України, так і з іноземних держав.

Для прийняття рішення щодо проведення перевірки керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу надсилає до ДПС висновок з обґрунтуванням підстав прийняття рішення про проведення перевірки. ДПС протягом 15 днів має надати погодження або вмотивоване заперечення. **Наказ про проведення перевірки** контролюючої особи видається контролюючим органом після отримання від ДПС відповідного погодження.

Документальна позапланова виїзна та невиїзна перевірка проводиться за умови вручення платнику податків чи його уповноваженому представнику підпис або шляхом надсилання платнику податків копії наказу про проведення перевірки контролюючої особи та **письмового повідомлення**.

Під час проведення перевірки **контролююча особа зобов'язана забезпечити надання контролюючому органу за його запитом копії первинних документів** щодо окремих або всіх операцій контрольованої



іноземної компанії.

Документи подаються протягом одного місяця з дати отримання платником податку відповідного запиту в засвідчених копіях. У разі подання документів англійською мовою переклад українською мовою не вимагається. Документи, складені іншими мовами потребують перекладу на українську мову та належного засвідчення такого перекладу.

**Тривалість перевірки** не має перевищувати шість місяців. У разі необхідності отримання інформації від компетентних органів іноземних держав, проведення експертизи та перекладу українською мовою документів строк проведення перевірки може бути продовжений на строк, що не перевищує шість місяців.

**Відповідальність за порушення порядку звітування про контрольовані іноземні компанії** передбачено ст. 120.7 ПКУ, що узагальнено у табл. 1.

**Таблиця 1**

**Відповідальність контролерів іноземних компаній**

<b>Порушення</b>	<b>Санкція у розмірах прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного року</b>
Неподання контролюючою особою звіту про контрольовані іноземні компанії	Штраф – 100 розмірів
Несвоєчасне подання звіту	Штраф – 1 розмір за кожен календарний день неподання, але не більше 50 розмірів
Не відображення контролюючою особою у звіті про контрольовані іноземні компанії відомостей щодо наявних контрольованих іноземних компаній та не відображення інформації	Штраф – 3% суми доходу КІК або 25 % скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії за звітний рік, не відображених у звіті про контрольовані іноземні компанії, залежно від того, яке з таких значень є більшим, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму, за кожен факт не відображення контрольованої іноземної компанії та/або за всі невідображені суми
Неповідомлення про набуття частки в іноземній юридичній особі, утворенні без статусу юридичної особи, або про початок здійснення фактичного контролю за КІК, або про відчуження частки в іноземній юридичній особі, або про припинення здійснення фактичного контролю над КІК у строки, передбачені законом	Штраф у розмірі 300 розмірів за кожний такий факт
Неподання або подання не в повному обсязі контролюючою особою документації з трансфертного ціноутворення, інших копій первинних документів щодо контрольованої іноземної компанії на запит контролюючого органу	Штраф в розмірі 3 % від суми доходу КІК, щодо яких не було подано документацію та/або копії первинних документів, але не більше 1000 розмірів



Порушення	Санкція у розмірах прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного року
Неподання звіту про контрольовані іноземні компанії протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати фінансових санкцій	Штраф в розмірі від 5 (за один день) але не більше 300 розмірів за кожен календарний день неподання звіту про КІК

У перехідних положеннях кодексу вказано що штрафи не будуть накладатися протягом 2022-2023 років, але це стосується виключно **«визначення та обчислення прибутку КІК»**.

Обов'язок 6: Контролер КІК зобов'язаний надавати відповіді на запити податкових органів та надавати документи та інформацію для проведення податкових перевірок. Особливості здійснення податкового контролю, заходи якого включають запити та перевірки, наведено у п. 39<sup>2</sup>.6 ст. 39<sup>2</sup> ПКУ.

Зокрема, контролюючий орган має право направити платнику податків – контролеру КІК, запит про надання додаткових пояснень щодо діяльності контрольованої іноземної компанії, на який контролююча особа повинна надати обґрунтовану відповідь (з доданням копій документів) протягом двох місяців.

Крім того, податковий орган має право провести перевірку контрольованої іноземної компанії. При цьому протягом 1 - 2 місяців контролер КІК зобов'язаний надати контролюючому органу копії первинних документів щодо окремих або всіх операції КІК. Періодичність проведення перевірок регламентується пп. 39<sup>2</sup>.6.4.4 ст. 39<sup>2</sup> ПКУ – перевірки не можуть проводитись частіше, ніж один раз на два роки. Тривалість такої перевірки не може перевищувати 12 місяців (основний строк — шість місяців та додатковий – також шість місяців).

У разі наявності сумнівів щодо достовірності або повноти наданих для перевірки документів контролюючий орган може вимагати від платника податків надання аудиторського висновку щодо фінансової звітності контрольованої іноземної компанії.



## Висновки.

З огляду на вказане вище є очевидним, що впровадження в податкове законодавство України заходів плану протидії BEPS є обов'язковою умовою наближення до передових стандартів економічно розвинутих країн та подальшої євроінтеграції. З фіскальної точки зору реалізація таких заходів матиме наслідком збільшення контролю за справлянням податку з доходів фізичних осіб та податку на прибутку контролерів КІК, що має в перспективі привести до збільшення бюджетних надходжень завдяки запобіганню виведення з-під оподаткування фізичними та юридичними особами значних коштів. Однак для забезпечення помітного ефекту від вказаних вище заходів необхідно на законодавчому рівні продовжити розробку комплексу нормативних актів, які будуть спрямовані на наближення рівня банківських послуг в Україні до міжнародних стандартів, забезпечення стабільності податкової системи та посилення контролю за дотриманням норм податкового законодавства, з урахуванням особливостей усталеної вітчизняної практики ухиляння від оподаткування, коли бізнесом в більшості випадків використовуються внутрішні нелегальні схеми, а не легальні транснаціональні варіанти оптимізації оподаткування. Тільки шляхом подальшого удосконалення нормативної бази та забезпечення її практичного застосування Україна зможе отримати відчутний ефект від приєднання до плану протидії BEPS.

При цьому є і інша сторона цього питання – з точки зору бізнесу, впровадження в Україні заходів плану протидії BEPS матиме серйозні наслідки для вітчизняних контролерів іноземних компаній, які вже описувались вище і в скороченому вигляді зводяться до виконання наступних нових обов'язків: щороку разом з поданням річної декларації про майновий стан і доходи подавати до податкового органу звіт про КІК; подавати повідомлення про кожне придбання (відчуження) акцій (часток) у КІК; сплачувати додаткові податки з прибутку КІК (у разі якщо немає підстав для звільнення прибутку КІК від оподаткування), ставка яких становитиме 18, 9 або 5 % залежно від конкретного випадку; складати фінансову звітність КІК, проводити аудит КІК; розробляти документацію з ТЦУ щодо КІК (складання ТЦУ-документації буде необхідним, якщо КІК здійснюватиме операції з нерезидентами-пов'язаними особами, нерезидентами з «офшорного переліку КМУ» та нерезидентами з «ризиковими ОПФ»); якщо одночасно будуть виконані «цифрові критерії» – загальний дохід





КІК перевищує 150 млн грн та обсяг операцій КІК з вищевказаним нерезидентом перевищуватиме 10 млн грн); підлягати податковому контролю українських податкових органів (запити, перевірки).

Підсумовуючи вказане вище та враховуючи, що правила протидії BEPS є доволі істотним нововведенням для України, вважаємо доцільним для забезпечення їх належного фіскального ефекту на рівні уряду постійно проводити аналіз дієвості їх впровадження в Україні, та вносити відповідні корективи до нормативних актів в залежності від досягнутих результатів. При цьому з точки зору оптимального функціонування вітчизняного бізнесу на рівні компаній належить підготувати зміни до облікових політик тих суб'єктів господарювання, які використовують міжнародну модель діяльності, з метою урахування впливу нових законодавчих актів на облік та оподаткування господарських операцій, пов'язаних з використанням іноземних підрозділів таких суб'єктів.