

УДК: 336.225.66

Степан Панчишин

доктор економічних наук, професор,
Львівський національний університет імені Івана Франка,
м. Львів, Україна
stepan.panchyshyn@lnu.edu.ua
ORCID ID: 0000-0002-6203-4789

Ігор Крупка

доктор економічних наук, професор,
Львівський національний університет імені Івана Франка,
м. Львів, Україна
ihor.krupka@lnu.edu.ua
ORCID ID: 0000-0002-3106-8660

Орися Савка

аспірантка,
Львівський національний університет імені Івана Франка,
м. Львів, Україна
orysyagnidets2013@gmail.com
ORCID ID: 0009-0000-9117-9525

КОНТРОЛЬОВАНІ ІНОЗЕМНІ КОМПАНІЇ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА ГЛОБАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ: МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ Й УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ

Stepan Panchyshyn

Dr. Sc. (Economics), Prof.,
Ivan Franko National University of Lviv,
Lviv, Ukraine

Ihor Krupka

Dr. Sc. (Economics), Prof.,
Ivan Franko National University of Lviv,
Lviv, Ukraine

Orysia Savka

postgraduate student, (Ph. D. student)
Ivan Franko National University of Lviv,
Lviv, Ukraine

CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION AND GLOBAL TAX TRANSFORMATION: INTERNATIONAL STANDARDS AND UKRAINIAN PRACTICE

Анотація. Проведено комплексне дослідження правового режиму контролюваних іноземних компаній (КІК) в Україні та його відповідності міжнародним

податковим стандартам, зокрема проаналізовано імплементацію Плану дій BEPS ОЕСР (а саме Крок 3), директив ATAD I та ATAD II Європейського Союзу, стандарту CRS, МСАА та концепції BEPS 2.0 у вітчизняне законодавство. Розглянуто критерії контролю, правила оподаткування пасивних доходів, умови звільнення, вимоги до звітності та відповідальність за порушення правил КІК в Україні. Виокремлено ключові проблеми реалізації: фрагментарність законодавства, невизначеність щодо де-факто контролю, гібридні невідповідності, недостатній рівень цифровізації Державної податкової служби України та виклики, пов'язані з воєнним станом. Запропоновано шляхи удосконалення вітчизняного законодавства задля гармонізації з міжнародними стандартами, підвищення прозорості, юридичної визначеності та ефективності податкового адміністрування.

Ключові слова: контрольовані іноземні компанії, ухилення від сплати податків, План BEPS ОЕСР, Директивами ЄС ATAD I та ATAD II, податково прозорі організації, постійні представництва, гібридне податкове планування.

Abstract. The research provides a comprehensive and systematic examination of the legal framework governing controlled foreign corporations (CFCs) in Ukraine, with a strong focus on the country's legislation compliance with international tax transparency standards. There is an exploration of the CFC rules and the implementation of the OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan, particularly Action 3 on effective CFC rules, as well as the Anti-Tax Avoidance Directives (ATAD I and ATAD II) of the European Union. It also considers the impact of the Common Reporting Standard (CRS), the Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA), and the BEPS 2.0 (Pillar One – Reallocation of Taxing Rights and Pillar Two – Global Minimum).

Ukraine's current CFC regime, introduced under the Law No. 466-IX to the Tax Code of Ukraine, incorporates essential elements of international recommendations, including thresholds of control, taxation of passive income and exceptions for entities with substantial economic activity. The research highlights key obstacles to the CFC rules implementation in Ukraine, including fragmented legislation, unstable tax enforcement, legal uncertainty surrounding de facto control, indirect ownership, and hybrid mismatches. It also addresses practical difficulties such as defining tax residency for refugees and the limited digital capacity of the tax authority. This highlights the need to modernize Ukraine's domestic CFC regime through clarification of legislation, development of IT infrastructure, and harmonization with OECD and EU standards to enhance transparency, legal certainty, and administrative efficiency. A comparative compliance table evaluates the extent to which Ukraine's domestic tax law aligns with international standards. The analysis also illustrates Ukraine's participation in international tax cooperation platforms such as FISCALIS. It emphasizes the necessity of harmonizing Ukrainian CFC rules with EU fiscal policy as a prerequisite for deeper European integration. The findings also underline the critical importance of institutional capacity-building and modernization of digital infrastructure in the State Tax Service of Ukraine. The research concludes with recommendations aimed at improving legal certainty, strengthening compliance, and ensuring that Ukraine's CFC framework evolves in line with global tax governance principles.

Key words: *controlled foreign corporation, tax avoidance, OECD BEPS Plan, EU ATAD I and ATAD II Directives, fiscally transparent entities, permanent establishments, hybrid tax planning.*

Актуальність. В Україні 1 січня 2022 року набрали чинності положення Податкового кодексу щодо контрольованих іноземних компаній (КІК) (Controlled Foreign Corporations, CFC), запроваджені відповідно до Закону України №466-IX [1]. Ухвалення цього нормативного акту стало важливим етапом у гармонізації національного податкового законодавства із міжнародними стандартами, визначеними Планом дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР) щодо протидії розмиванню бази оподаткування і переміщенню прибутків, а також Директивами ЄС про боротьбу з ухиленням від сплати податків ATAD I та ATAD II (The Anti-Tax Avoidance Directive). Його імплементація була покликана не лише запобігти втратам державного бюджету через використання офшорних схем чи приховуванню прибутків, а й засвідчити відповідність законодавства України вимогам податкової прозорості в умовах євроінтеграції.

Однак функціонування режиму КІК в Україні з самого початку супроводжується низкою викликів. Збройна агресія росії значно ускладнила як адміністрування нових норм та рівень підготовленості платників податків до їх застосування, так і суттєво погіршила бізнес-середовище України. Окремими внутрішньодержавними проблемами також є нестабільність нормативної бази (адже навіть правила оподаткування КІК постійно зазнають численних змін, скасування та нововведень), недостатній рівень роз'яснювальної роботи та відсутність судової практики зумовлюють численні правозастосовні ризики.

У цьому контексті особливої актуальності набуває порівняльний аналіз законодавства КІК в Україні та в інших країнах, які вже тривалий час практикують цей інструмент. Вивчення рекомендацій ОЕСР та ЄС дає змогу сформулювати засади для адаптації української моделі оподаткування КІК до європейських норм. Крім того, міжнародна податкова трансформація щодо мінімального оподаткування доходів транснаціональних компаній, створює нові виклики, на які режим КІК в Україні має реагувати ефективно й системно.

Таким чином, дослідження правової природи, функціонального призначення та ефективності механізму КІК в Україні у світлі міжнародних ініціатив є на сьогодні не лише науково важливим, а й практично необхідним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Діяльність КІК посідає важливе місце у сучасному глобальному фінансовому світі, що зумовлено зростанням масштабів агресивного податкового планування та необхідністю забезпечення податкової прозорості в умовах глобалізації економіки. Його теоретико-правовим аспектам присвячено низку досліджень як іноземних, так і українських науковців. Порівняльний аналіз правил КІК у понад 40 країнах світу, зокрема США, Великобританії, Франції, КНР, Японії, Канаді, Австралії, а також особливості податкового регулювання діяльності КІК ґрунтовно висвітлено у працях Себастьяна Дуеньяса (S. Dueñas) [2]. Автор систематизував підходи до визначення КІК, критерії

контролю, оподаткування пасивних доходів, звільнення від подвійного оподаткування та винятки із застосування правил. Виявлені С. Дуеньясом відмінності засвідчують гнучкість підходів до КІК та важливість балансування між податковою прозорістю і конкурентоспроможністю юрисдикцій. На особливу увагу заслуговує праця Алекса Претла (A. Prettl) та Домініка фон Гагена (Dominik von Hagen) [3], у якій автори аналізують вплив правил КІК у 27 країнах на фінансову поведінку й розташування багатонаціональних компаній зокрема на їхню участь у транскордонних злиттях і поглинаннях, досліджуючи, як ці правила сприяють або перешкоджають переміщенню прибутків між юрисдикціями й наводять свідчення, що правила КІК можуть ефективно стримувати переміщення прибутків до юрисдикцій з низьким оподаткуванням. Висновки А. Претла та Д. Гагена ґрунтуються на значній кількості емпіричних даних про ефективність правил КІК у боротьбі з агресивним податковим плануванням та можуть бути використані для вдосконалення податкової політики в Україні й поліпшення інвестиційної привабливості країни. Серед українських науковців, які досліджують питання функціонування КІК у вітчизняній податковій системі, варто виокремити Н. Атаманчук та А. Монаєнко [4], які у своїх працях розкривають теоретико-правову сутність інституту контрольованих іноземних компаній та акцентують на необхідності чіткої адаптації положень Плану BEPS до національного правового поля України.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас, незважаючи на зростаючу кількість публікацій, певні аспекти функціонування режиму КІК в Україні все ще залишаються недостатньо висвітленими або потребують подальшого системного аналізу. Зокрема, це стосується: узагальнення правових відмінностей між українським законодавством і положеннями Директив ATAD I–II щодо критеріїв контролю, оподаткування пасивних доходів і винятків із правил КІК; впливу воєнного стану на реальне застосування норм, зокрема в контексті звітності, перевірок, трансфертного ціноутворення, валютного регулювання та якості бізнес-середовища; адміністративної та судової практики, яка наразі перебуває на етапі становлення, що ускладнює однозначне тлумачення нових норм; суперечностей у термінології та підходах до визначення контролюючих осіб, джерел доходів, обсягу прибутку для оподаткування. Крім того, потребує подальшого опрацювання питання узгодженості української моделі КІК з міжнародними податковими ініціативами, а також оцінка її ефективності в умовах інтеграції до європейського податкового простору.

Мета дослідження. Метою дослідження є всебічне вивчення правил оподаткування іноземних доходів (а саме доходів КІК) у контексті міжнародних податкових ініціатив та особливостей його імплементації в українському законодавстві, з урахуванням актуальних викликів, зокрема дії воєнного стану, послаблення привабливості бізнес-середовища з метою виявлення правових, адміністративних та економічних чинників, що впливають на ефективність функціонування правил КІК, а також формулювання пропозицій щодо його вдосконалення в умовах євроінтеграційного курсу України.

Виклад основного матеріалу дослідження. КІК є важливим об'єктом уваги міжнародного податкового співтовариства, оскільки вони можуть використовуватись для шкідливих податкових практик: агресивного податкового

планування, уникнення оподаткування, розмивання податкової бази та для переведення прибутків у низькоподатковій юрисдикції (офшорні країни). В цілому, можна сформулювати таке спрощене визначення: контрольована іноземна компанія – є юридичною особою або іншим корпоративним утворенням, що зареєстроване в іноземній юрисдикції та контрольоване податковими резидентами певної держави. Однак це узагальнене визначення може змінюватися або розширюватися відповідно до специфіки податкового законодавства різних країн, які встановлюють власні критерії контролю, особливості визначення доходів КІК та механізми їх оподаткування. Термін КІК у міжнародному податковому законодавстві був створений для того, щоб надати державам чіткі інструкції для оподаткування частки доходу, яку дочірні іноземні компанії заробляють за кордоном.

Уперше концепцію (КІК) було сформовано у податковій практиці Сполучених Штатів Америки, які системно почала боротися з використанням іноземних компаній для уникнення оподаткування. Розроблений підхід до податкового регулювання цих компаній у США став основою для формування міжнародних податкових стандартів, оскільки вперше у світі сформулював принципи контролю фінансових органів держави за прибутками, які виводять поза межі країни. У 1930-х роках в США з'явилися компанії, які виконували функції, схожі до КІК у сучасному розумінні, однак у той час їх не класифікували такими, оскільки не було ще самого терміну. Проте ці фірми стали прототипом для розроблення перших законодавчих механізмів боротьби з ухиленням від сплати податків через іноземні компанії. Зазначимо, що на початкових етапах визначення КІК у законодавстві було громіздким та складним для розуміння і застосування (багаторівневим), натомість сучасні нормативно-правові моделі є більш уніфікованими та гармонізованими у міжнародних податкових ініціативах.

Поява прототипів КІК у 1930-х роках у США була зумовлена тим, що ставку корпоративного податку було встановлено на значно нижчому рівні порівняно зі ставкою податку на доходи фізичних осіб. Це призвело до використання корпорацій для мінімізації податкового навантаження, особливо після ухвалення The Revenue Act of 1934. У ньому вперше з'явилося поняття «особистої холдингової компанії» (personal holding company, РНС), яке визначало її як корпорацію, яка отримує основну частину доходу у вигляді пасивних надходжень і перебуває під контролем обмеженої групи власників – це перше визначення КІК. У The Revenue Act of 1937 з'явилося поняття «доходу іноземної особистої холдингової компанії» (foreign personal holding company income, FPHCI) та передбачено оподаткування іноземних корпорацій, які перебувають під фактичним контролем резидентів США, хоча механізми їхнього оподаткування ще залишали можливості для відтермінування сплати податку.

Ухвалення у 1962 році Public Law 87-834 [5, с. 1006] і запровадження режиму доходів підрозділу Ф (Subpart F regime) стало вирішальним кроком у формуванні сучасного підходу до оподаткування контрольованих іноземних компаній. Відповідно до цього режиму, певні категорії доходів, які раніше могли залишатися неоподаткованими в США через використання юрисдикцій із низьким рівнем оподаткування, почали підлягати негайному оподаткуванню. Закон також усунув можливості для «невизначеного відтермінування сплати податку» (indefinite tax deferral), яке було однією з основних схем ухилення від оподаткування у той час.

Незважаючи на те, що у наступні десятиліття цей закон зазнав змін та доповнень, однак саме він заклав фундаментальні принципи оподаткування доходів КІК. Норми закону згодом були імплементовані у законодавчі акти багатьох країн світу й лягли в основу сучасного глобального податкового регулювання, зокрема правил ОЕСР щодо боротьби з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутків (BEPS) [6].

У період 1970–2000-х років із активним розвитком глобальних фінансових операцій потреба у вдосконаленні національного та міжнародного законодавства щодо оподаткування доходів, отриманих через іноземні компанії, ставала щораз гострішою. Це зумовило активізацію зусиль багатьох країн із розроблення законодавчих механізмів, які б прозоро регулювали діяльність їхніх іноземних компаній за кордоном і забезпечували оподаткування в межах юрисдикції контролюючої особи. Так, другою країною у світі після США, яка запровадила правила контрольованих іноземних компаній, стала Німеччина, яка ухвалила відповідні норми у 1972 році [2]. Основною метою було усунення можливості постійного відтермінування оподаткування нерозподіленого прибутку іноземних дочірніх компаній. У створенні німецької моделі оподаткування прибутку КІК активно використовувався американський досвід Режиму підрозділу Ф, зокрема концепція невідтермінованого оподаткування пасивних доходів. Наступною юрисдикцією стала Канада, яка впровадила правила КІК у 1976 році. Через два роки, у 1978-му, аналогічне законодавство з'явилося і в Японії. Обидві країни прагнули мінімізувати втрати національних бюджетів через агресивне податкове планування та використання офшорів. У Франції, яка запровадила правила КІК у 1980 році, ключовою мотивацією було запобігання виведенню прибутків у низькоподатковій юрисдикції та зловживанню пільговим режимом для материнських компаній. Французьке законодавство розроблялося з огляду на баланс між податковим контролем та збереженням привабливості економічного середовища країни для ведення бізнесу.

Особливу увагу правилам КІК почали приділяти країни Європейського Союзу, які поступово гармонізували свої підходи відповідно до концепції єдиного економічного простору. Однією з особливостей європейського підходу стало встановлення винятків із застосування правил КІК до компаній-резидентів країн ЄС або Європейської економічної зони за умови відповідності справжній діловій активності (substance test) – передбачає наявність реально зареєстрованого бізнесу, персоналу, офісів, активного ведення діяльності, обґрунтованих контрактів та самостійного виконання ключових функцій тощо. Ці дії стали частиною ширшої стратегії ЄС із гармонізації податкової політики та боротьби з розмиванням податкової бази. У різних юрисдикціях такі правила або прямо ґрунтувалися на американському Режимі підрозділу Ф (Subpart F), або розроблялися самостійно з урахуванням національного контексту, однак усі вони переслідували спільну мету – забезпечення податкової прозорості та ефективного оподаткування міжнародного бізнесу, захист національної податкової бази.

З кінця 1980-х років транснаціональні корпорації дедалі активніше використовували переваги низькоподаткових юрисдикцій для структурування глобальних ланцюгів постачання, фінансування та володіння інтелектуальною власністю. Зокрема, широкого розголосу набула практика використання так званої «голландської розвилки» (Dutch Sandwich) і «подвійної ірландської схеми» (Double

Irish), за допомогою яких великі корпорації, у тому числі ІТ-гіганти, мінімізували глобальне податкове навантаження через офшорні дочірні компанії [7]. Композиція «Double Irish with a Dutch Sandwich» (подвійний ірландський із голландським сандвічем) набула активного застосування з 1990-х років, коли глобальні цифрові компанії почали масово оптимізувати податкове навантаження. Вона ґрунтувалася на використанні невідповідностей у податкових режимах Ірландії, Нідерландів і офшорних юрисдикцій. Механізм передбачав передання прав на інтелектуальну власність до ірландських компаній, що були податковими резидентами в офшорах. Далі прибутки переказували через Нідерланди до ще однієї ірландської компанії, що фактично функціонувала в юрисдикції з нульовим оподаткуванням. Така конструкція давала змогу мінімізувати оподаткування в основних країнах діяльності та уникати податкових зобов'язань без формального порушення законодавства. У звіті Міністерства фінансів США 1996 року *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* [8] було висвітлено ризики втрати податкової бази через цифрові транзакції та відсутність фізичної присутності компаній у країнах, де створюється дохід. Ці обставини актуалізували необхідність переходу від національних підходів до координації на міжнародному рівні, зокрема у сфері оподаткування КІК.

Перші глобальні спроби міжнародного регулювання оподаткування КІК відбулись з ініціативи ОЕСР, зокрема зі звіту під назвою «Шкідлива податкова конкуренція: зростаюча глобальна проблема» (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*) [9]. Цей документ став ключовим у міжнародних зусиллях щодо боротьби саме з податковими гаванями та агресивним податковим плануванням. У звіті окреслено критерії, за якими певні податкові практики визнано шкідливими (наявність у країнах низьких або нульових податкових ставок на певні види доходів, відсутність прозорості у податковій системі, обмежений або відсутній обмін податковою інформацією з іншими країнами, необхідність поглибленого контролю фірм, які не ведуть реальної економічної діяльності в юрисдикції). Також у звіті висвітлено, що шкідлива податкова конкуренція може призвести до зниження податкових надходжень у країнах із вищими податковими ставками, спотворення міжнародних потоків капіталу та інвестицій, підриву справедливості та нейтральності податкових систем.

З огляду на ці проблеми було запропоновано низку заходів для боротьби з шкідливою податковою конкуренцією, а саме, посилення міжнародного співробітництва та обміну інформацією між податковими органами, розроблення та впровадження кодексів поведінки для усунення шкідливих податкових практик, складання списків юрисдикцій, які не дотримуються міжнародних стандартів у податковій сфері, так званих «податкових гаваней». Згодом, цей звіт став основою для створення Форуму з питань шкідливих податкових практик (розпочав діяльність наприкінці 1990-х років) та розробки Плану дій BEPS.

Діяльність форуму була спрямована на виявлення та аналіз юрисдикцій із потенційно шкідливими податковими режимами, а також на розроблення рекомендацій для їх усунення. У результаті було запропоновано низку критеріїв, за якими податкові режими визнавалися потенційно шкідливими – зокрема, застосування надто низьких або нульових ставок податку на певні доходи, відсутність прозорості та ефективного обміну інформацією, а також надання переваг компаніям без реальної економічної

присутності в юрисдикції. На цій основі у підсумку 47 юрисдикцій були визначені такими, що мають шкідливі податкові режими, а ще 35 – як «податкові гавані». Завдяки діяльності форуму було досягнуто певного прогресу: значна частина держав переглянула свої законодавчі норми, підвищила рівень податкової прозорості та активізувала співпрацю з іншими країнами у сфері обміну інформацією.

Хоча ці заходи дали змогу виявити основні проблемні практики, на цьому етапі ще не було сформовано повноцінних обов'язкових механізмів правового регулювання оподаткування КІК. Ініціативи мали переважно рекомендаційний характер, спрямований на уніфікацію підходів і гармонізацію податкових систем. Однак саме ця діяльність згодом стала підґрунтям для формування глобальних стандартів, зокрема Плану дій BEPS (англ. «base erosion and profit shifting»), що без перебільшень є якісно новим етапом розвитку правил оподаткування КІК у світі.

ОЕСР розпочала розроблення плану BEPS для протидії розмиванню податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування у 2015 році, а вже у 2016 році на його основі Європейський Союз розробив Пакет заходів щодо запобігання від уникнення податків (англ. ATAP – The Anti-Tax Avoidance Package), який містить Директиви про боротьбу з ухиленням від оподаткування (англ. The Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD), зокрема ATAD I 2016 року [10] та ATAD II 2017 року [11] (ATAD III зараз перебуває на стадії розроблення та узгодження), що є інструментами для успішної реалізації Плану BEPS в ЄС [12]. Реалізація положень цих директив здійснювалась через функціонуючу програму Fiscalis, започатковану Європейською Комісією ще у 1993 році для підтримки співробітництва між податковими адміністраціями держав-учасниць ЄС. Її наступні версії – Fiscalis 2013, Fiscalis 2020 та нині чинна Fiscalis 2027 – спрямовані на уніфікацію підходів, розвиток електронних систем обміну, гармонізацію процедур та професійний розвиток кадрів. Програма сприяла координації дій між податковими органами держав-учасниць, розробленню єдиних підходів до оподаткування контрольованих іноземних компаній, гармонізації звітності, створенню електронних платформ для обміну інформацією та підвищенню кваліфікації персоналу податкових адміністрацій. Вона є важливим інструментом підтримки впровадження мінімальних стандартів BEPS у практику ЄС.

Для розуміння механізму та еволюції правил оподаткування КІК варто розглянути детально напрацювання міжнародної спільноти в галузі забезпечення ефективного оподаткування КІК. Так, план BEPS ОЕСР містить 15 кроків (actions) для реалізації рекомендацій щодо боротьби з переміщенням прибутків у низькоподаткові юрисдикції та розмиванням податкових баз через впровадження інструментарію та методів впливу за допомогою укладання та перегляду чинних міжнародних угод у податковій сфері й приведення внутрішнього законодавства держав у відповідність до розробленого стандарту. У кожній країні діє своя послідовність та темп впровадження правил, відповідно економічний ефект від них може значно відрізнятися залежно від конкретного дизайну, застосування та загального податкового середовища в кожній юрисдикції [13]. Ключовими діями Плану BEPS щодо КІК є :

Крок 3 (Action 3) – посилення правил КІК, зобов'язання держав створювати або вдосконалювати своє законодавство про контрольовані іноземні компанії.

Крок 12 (Action 12) – посилення вимог щодо звітності та розкриття інформації про агресивні податкові схеми.

Крок 13 (Action 13) – запровадження звітності за країнами (Country-by-Country Reporting, CbCR), що зобов'язує транснаціональні корпорації розкривати свої прибутки, податки та діяльність у кожній країні.

На основі рекомендацій з описаних вище кроків можна виокремити такі основні напрями плану BEPS, які тісно пов'язані із регулюванням КІК:

- перешкоджання використанню «податкових гаваней» (offshore jurisdictions) та посилення контролю за їх діяльністю задля мінімізації ухилення від сплати податків та переведення прибутків з країни походження;

- забезпечення прозорості в трансфертному ціноутворенні та виявлення непрозорих фінансових схем (маніпуляції з цінами для уникнення податків тощо);

- розроблення стандартів та систем обміну податковою інформацією між країнами;

- налаштування механізмів для виявлення порушень через аудит та звітність.

Усі описані вище аспекти так чи інакше пов'язані з оподаткування КІК, але чіткі та конкретні рекомендації щодо нього наведено у третьому кроці Плану BEPS, який має назву «Розроблення ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній» (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules) [14], зокрема такі:

- правила визначення КІК (у тому числі і визначення контролю);

- звільнення від статусу КІК та порогові вимоги;

- визначення доходу КІК;

- правила обчислення доходу;

- правила віднесення доходів.

Так, правила визначення містять дві складові. Перша, стосується типу суб'єкта (entity consideration), тобто потрібно визначити (перелічити), які іноземні організаційно-правові форми ведення бізнесу можуть бути визнані як КІК. Для цього рекомендовано детально вписати у законодавстві суб'єктів, які входять до сфери застосування правил КІК, щоб, окрім корпорацій (акціонерних товариств), ці правила можна було б застосовувати і до певних прозорих суб'єктів (transparent entities, TE) та постійних представництв (ПП) (permanent establishments, PE), якщо вони отримують дохід, який викликає занепокоєння щодо можливості податкових зловживань. Друга, полягає у врахуванні в законодавстві так званого «гібридного правила невідповідності» (hybrid mismatch rule), щоб запобігти обходу суб'єктами правил КІК сплати податків через відмінності у податкових режимах у різних юрисдикціях [6, с. 45].

Одним із ключових аспектів регулювання є включення некорпоративних організацій (non-corporate entities), таких як трасти, партнерства та постійні представництва, до переліку суб'єктів, які можуть отримати статус КІК. Це необхідно для запобігання ситуаціям, коли материнські компанії уникають застосування правил КІК, змінюючи організаційно-правову форму своїх дочірніх компаній. Таким чином, якщо контрольована структура не є класичною корпорацією, але фактично виконує аналогічні функції та використовується для перенесення прибутку в низькоподаткові юрисдикції, вона також має підпадати під дію правил КІК.

Водночас такі суб'єкти господарювання як прозорі організації (transparent entities), згідно рекомендацій ОЕСР, не повинні автоматично підпадати під КІК-регулювання, якщо їхні доходи вже оподатковують в материнській юрисдикції. Однак у разі, якщо

прозора організація отримує неоподатковуваний прибуток або її використовують для розмивання податкової бази, застосування правил КІК є обов'язковим. ОЕСР пропонує два можливі підходи до регулювання таких ситуацій. Перший полягає у розгляді прозорої юридичної особи як КІК, щоб уникнути ситуацій, коли різні підходи до визначення організаційно-правової форми в різних юрисдикціях дають змогу уникати податкового навантаження. Другий – передбачає оподаткування доходу прозорої організації як доходу самої КІК, якщо вона належить такій компанії. Це дає змогу усунути можливість передання доходу через прозорі структури для обходу правил КІК.

Окрему увагу в рекомендаціях ОЕСР приділено ПП, які можуть також потрапляти під правила КІК за певних умов. Зокрема, коли іноземна компанія створює постійне представництво в іншій державі, а отримані ним доходи звільнені від оподаткування у батьківській юрисдикції, то ОЕСР рекомендує або застосовувати правила КІК щодо доходів такого ПП, або відмовитися від податкових пільг, які призводять до податкових дисбалансів.

Наступною рекомендацією є врахування гібридного податкового планування (*hybrid tax planning*), яке дає змогу вилучати певні платежі з-під дії правил КІК материнської юрисдикції. Для протидії такій практиці рекомендовано застосовувати модифіковані правила невідповідності. Наприклад, під час здійснення внутрішньогрупових платежів пов'язаних з виплатою процентів між компаніями однієї групи, у разі якщо такі платежі підлягають вирахуванню з доходу в одній юрисдикції, але в іншій державі через особливості законодавства їх не зараховують до доходу КІК, то такі виплати попри наявність пільг повинні бути враховані у розрахунку податкових зобов'язань КІК. Це дасть змогу запобігти штучному зниженню податкового навантаження та втратам державних бюджетів.

Для визначення того чи має батьківська компанія достатній вплив або контроль над іноземною юридичною особою, аби остання була визнана КІК рекомендовано у нормативно-правових актах передбачити застосування юридичного та економічного контрольних тестів, а також тестів де-факто (фактичний контроль та контроль на основі консолідації фінансової звітності). Компанію потрібно розглядати як контрольовану, якщо резиденти (юридичні, фізичні чи інші особи) мають принаймні понад 50% контролю (країни можуть встановити і жорсткіші вимоги, передбачивши нижчий поріг контролю). Цей рівень контролю може бути встановлено через сукупний інтерес пов'язаних або непов'язаних осіб-резидентів або шляхом сукупного інтересу будь-яких платників податків, які, як виявилось, діють узгоджено [6, с. 46].

Окрім цього, правила КІК потрібно застосовувати у разі як прямого, так і непрямого контролю над іноземною юридичною особою. ОЕСР деталізує рівні контролю, які необхідно враховувати під час визначення статусу КІК, зокрема:

- юридичний контроль – визначають на підставі частки власності резидента та/або права голосу в дочірній компанії. Додатково можуть застосовувати спеціальні тести, які враховують права на акції, що дають змогу контролювати компанію, навіть якщо юридична структура не передбачає значної частки володіння;

- економічний контроль – встановлюють на основі прав на прибуток і активи, незалежно від наявності контрольного пакету акцій. Проте, можливість його обходу залишається через механізми реорганізації груп компаній;

– фактичний контроль – оцінюється за рівнем практичного впливу на управлінські рішення компанії. Цей метод використовують для протидії ухиленню від оподаткування, однак його складність полягає в суб'єктивному характері оцінки, що може призводити до оскаржень з боку платників податків.

– фінансовий контроль (control based on consolidation) – ґрунтується на аналізі консолідації у фінансовій звітності відповідно до принципів бухгалтерського обліку (зокрема, Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, IFRS)), тобто контроль визначають через можливість впливу на діяльність компанії, аналогічно до юридичних і фактичних тестів контролю.

Зазвичай, юрисдикції вимагають мінімального юридичного чи економічного контролю понад 50% в іноземному суб'єкті господарювання для застосування правил КІК (за рекомендацією ОЕСР). У разі якщо жоден з акціонерів не володіє такою часткою, то для виявлення колективного впливу міноритарних акціонерів, правила передбачають застосування трьох різних підходів (методів агрегування їхнього впливу), які, однак, можуть бути доволі складними в адмініструванні.

Перший метод полягає у застосуванні тесту «узгоджених дій» (acting-in-concert), який ґрунтується на аналізі фактів (fact-based analysis) для встановлення того, чи дійсно міноритарні акціонери діють за попереднім узгодженням з метою впливу на КІК. Якщо це так, то їхні частки будуть об'єднані (висновок роблять на основі наявності спільних угод, узгодженості під час голосувань чи ухвалення рішень). Наприклад, умовні три акціонери іноземної компанії не пов'язані між собою. Якщо в одній з держав діє правило «узгоджених дій», то частки акціонерів з двох інших країн можуть бути об'єднані для досягнення контрольного порогу більше 50%, у разі якщо тест «узгоджених дій» дає позитивний результат.

Другий метод полягає в дослідженні зв'язків між акціонерами (relationship of the parties), щоб визначити чи діють вони спільно. Якщо до уваги беруть лише сукупний вплив пов'язаних осіб (related parties), щоб з'ясувати чи перевищено поріг у 50%, то відпадає потреба у проведенні тесту «узгоджених дій», оскільки іноземні компанії або їх дочірні фірми часто повністю або принаймні частково належать пов'язаним сторонам й акцент на них дає змогу виявити більшість структур, які викликають занепокоєння щодо ухилення від сплати податків.

Третій метод полягає у запровадженні вимоги щодо концентрації володіння (concentrated ownership), згідно з якою додають (сумують) усі частки, що перевищують певний поріг. Наприклад, у США частки всіх резидентів у КІК об'єднують за умови, якщо кожна із них перевищує 10%. Цей підхід дає змогу враховувати частки групи резидентів із високою концентрацією володіння та усуває необхідність у застосуванні окремих правил атрибуції, оскільки поріг у 10% для контролю також може бути використаний для визначення, на яких резидентів буде розподілений дохід. Крім того, вимога щодо концентрації володіння може передбачати, що володіння має бути розподілене між невеликою кількістю резидентів-акціонерів (наприклад, 5 або менше), незалежно від їхніх часток, але це може призвести до адміністративних та регуляторних труднощів.

Як засвідчила практика, використання будь-якого з цих підходів є ефективним, щоб уникнути спроб обійти правила КІК. З огляду на це, аби уникнути подвійного оподаткування ОЕСР додатково рекомендовано враховувати ступінь пов'язаності та

узгодженості дій нерезидентів під час визначення рівня контролю та оподатковувати лише їхні фактичні частки доходу КІК. Однак, незалежно від того, який із трьох наведених вище методів використовують, контроль має бути визначений таким чином, щоб він передбачав перевірку як на прямий (пряме володіння КІК), так і непрямий контроль (контроль через володіння проміжною холдинговою компанією). Це необхідно тому, що можливості переміщення прибутку дочірньої компанії виникають і за опосередкованого володіння, за якого рівень непрямого контролю над нею є нижче порогового рівня визначеного у правилах контролю КІК. Навіть за таких умов можна встановити фактичний контроль, якщо поріг контролю досягається на кожному рівні компаній у ланцюжку власності (непрямого контролю). Якщо ж правила КІК не будуть застосовувати до таких непрямих володінь (холдингів), то їх можна буде дуже легко обійти. Однак потрібно зазначити, що врахування під час аналізу як прямого, так і непрямого контролю потенційно може призвести до подвійного оподаткування, якщо всі країни запровадять правила КІК, але цю проблему можна вирішити за допомогою правил, спрямованих на усунення подвійного оподаткування [6, с. 46-47].

Розглянемо тепер наступний важливий етап у розвитку міжнародних правил оподаткування прибутків КІК, а саме Пакет ATAD ЄС, який наразі складається з двох директив, що встановлюють критерії для надання компанії статусу контрольованої; перелік видів доходу КІК, які підлягають оподаткуванню та їх порогові значення і способи оцінки; звітування й вимоги до розкриття інформації про власників КІК; системи штрафування тощо [12, с. 58]. Найважливішу роль у контексті імплементації правил КІК у країнах ЄС відіграє директива ATAD I (Anti-Tax Avoidance Directive 2016/1164) [10], яка розроблена як інструмент практичної реалізації низки положень Плану BEPS, зокрема Кроку 3, який стосується захисту податкових баз країн від штучного переміщення прибутків у юрисдикції з пільговим оподаткуванням [15, с. 83]. Директива запроваджує обов'язкові мінімальні стандарти, яких мають дотримуватись усі держави ЄС, встановлюючи рамки для ефективного застосування правил КІК.

Основною метою директиви є створення єдиного підходу до визначення та оподаткування КІК у межах ЄС, що дає змогу зменшити фрагментацію податкових політик і гарантує прозорість оподаткування прибутків, отриманих через іноземні структури. Вона передбачає, що податкові резиденти держав-учасниць повинні зараховувати до своєї податкової бази нерозподілений прибуток іноземних компаній, які відповідають критеріям КІК. Цей підхід прямо відповідає рекомендаціям кроку 3 Плану BEPS, де передбачено обмеження використання іноземних структур для акумуляції пасивного доходу поза межами податкової юрисдикції. Директива визначає двокомпонентний тест для ідентифікації КІК: на основі контролю – резидент платника податків повинен прямо або опосередковано володіти понад 50% капіталу, голосів чи права на прибуток іноземної компанії та на основі рівня оподаткування – ефективна ставка податку на прибуток у юрисдикції такої компанії повинна бути нижчою ніж 50% від тієї, яку платник податків сплачував би у державі свого резидентства. У разі визнання фірми КІК, оподаткуванню підлягають:

– доходи з пасивних джерел (проценти, роялті, дивіденди, доходи від фінансового лізингу, страхування, банківської діяльності тощо);

– штучно сформовані структури – доходи, що виникли внаслідок схем, які не відображають економічної суті (non-genuine arrangements).

Особливу увагу ATAD I приділяє виняткам, наприклад: 1) правила КІК не застосовують, якщо іноземна компанія веде реальну економічну діяльність у іноземній юрисдикції (наявність персоналу, активів, офісу, економічних функцій); 2) встановлено пороги застосування – не оподатковують компанії з прибутком менше 750 тис. євро або якщо пасивний дохід не перевищує 75 тис. євро, або 1/3 загального доходу; 3) для додаткової гармонізації та забезпечення пропорційності, державам дозволено змінювати правила залежно від ризику ухилення (наприклад, не застосовувати їх до компаній із низькою рентабельністю), обирати підхід до оподаткування або всього прибутку КІК, або лише штучно переміщених доходів.

Крім того, ATAD I рекомендує: зараховувати доходи КІК у національну податкову базу за принципом «втягнутої руки» (arm's length); уникати подвійного оподаткування за рахунок механізму вирахування податків, сплачених за кордоном, або виключення раніше врахованих доходів із бази оподаткування під час розподілу дивідендів або продажу частки. На основі зазначеного вище доходимо висновку, що Директива ATAD I справді є головним інструментом імплементації стандартів BEPS у правову систему ЄС та забезпечує синхронізовану відповідь держав-учасниць цього інтеграційного об'єднання на виклики, пов'язані з транскордонним переміщення прибутків, закріплює юридичну визначеність щодо оподаткування КІК, та сприяє справедливому розподілу податкового навантаження.

Директива ATAD II є її логічним продовженням та спрямована на нейтралізацію гібридних невідповідностей між податковими системами різних держав. На відміну від ATAD I, яка зосереджена переважно на узгодженні податкових правил в межах ЄС, ATAD II значно розширила регуляторну сферу, охопивши також взаємодію з третіми країнами, що дало змогу інтеграційному об'єднанню системно реагувати на транснаціональні податкові ризики. Передовсім ця директива спрямована на усунення випадків, за яких одна й та сама економічна операція або суб'єкт оподаткування отримує податкові пільги через різне тлумачення податкового статусу активів, витрат, доходів або юридичних осіб у різних юрисдикціях. Типовими прикладами таких гібридних невідповідностей є: подвійне врахування витрат (double deduction), неврахування доходу в жодній юрисдикції, гібридне передання прибутку (hybrid transfer), подвійне резидентство (dual resident mismatch), гібридні постійні представництва (hybrid permanent establishment). Директива ATAD II [11] зобов'язує держави ЄС ввести так звані «первинні та вторинні правила реагування» (primary and secondary response rules), згідно з якими країна, яка перша виявила гібридну схему, зараховує до оподаткованого доходу суму, яка в іншій юрисдикції була зменшена або не врахована. Якщо ця (перша) країна не «реагує», тоді країна-контрагент зобов'язана скоригувати свою базу оподаткування.

У контексті КІК положення ATAD II мають суттєве значення. Гібридні структури часто використовувалися для нейтралізації доходів КІК, наприклад, у випадках, коли прибуток дочірньої компанії не зараховували до бази оподаткування в юрисдикції контролюючого резидента через визнання доходу таким, що вже оподаткований або непридатний до зарахування через інші механізми. Директива ATAD II прямо закриває ці лазівки та зобов'язує зараховувати такі доходи, якщо їх не

неоподаткування є результатом гібридної невідповідності. Водночас, правила ATAD II гармонізовані з Кроком 2 і Кроком 3 Плану дій BEPS ОЕСР, що рекомендують усунення гібридних невідповідностей як один із ключових напрямів у боротьбі з агресивним податковим плануванням.

Отже, ATAD II виконує функцію зміцнення ефективності режиму КІК у межах ЄС, створюючи перешкоди для транскордонного використання гібридних схем як інструменту ухилення від сплати податків. Узагальнюючи, ATAD II усуває технічні можливості обходу правил КІК через гібридні інструменти, посилює ефективність міжнародного контролю за транснаціональними структурами, забезпечує узгодженість із глобальними стандартами ОЕСР, зокрема в частині нейтралізації схем подвійного незарахування доходів або подвійного списання витрат. Це дає змогу правилам КІК у країнах ЄС залишатися стійкими до новітніх викликів та загроз у сфері податкового планування.

У доповнення до заходів ЄС щодо боротьби з агресивним податковим плануванням, одним із ключових глобальних інструментів, що посилив ефективність правил КІК, став Стандарт автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки (Common Reporting Standard, CRS) [16]. Офіційно CRS був затверджений Радою ОЕСР 15 липня 2014 року, а практичне застосування стандарту розпочалось із укладення Багатосторонньої угоди компетентних органів (Multilateral Competent Authority Agreement, МСАА) та запуску обміну між першими юрисдикціями вже в 2017 році. Саме МСАА регламентує механізм юридичної взаємодії для автоматичного обміну інформацією між юрисдикціями. Перші обміни податковими даними на її основі розпочались у 2017 році (серед країн-першоадаптерів: держави ЄС, Сполучене Королівство, Індія, Мексика, Республіка Корея та Ісландія), що уможливило оперативно виявляти нерозкриті іноземні доходи, у тому числі ті, які можуть бути пов'язані з КІК. Це, зокрема, дає змогу виявляти іноземні активи, приховані за корпоративними структурами, які формально не відображені у звітності платника податків, але фактично контролюються ним.

Згідно з положеннями CRS, фінансові установи зобов'язані щорічно надавати податковим органам інформацію про рахунки, що належать нерезидентам, а податкові органи – автоматично обмінюватися цією інформацією з іншими юрисдикціями. Це дає змогу виявляти незадекларовані (нерозкриті) іноземні доходи, у тому числі від КІКів, тим самим підвищуючи рівень податкової прозорості. Стандарт CRS передбачає єдину методологію збору й обміну інформацією про фінансові рахунки нерезидентів; визначення обов'язків фінансових установ щодо ідентифікації власників рахунків; технічну інфраструктуру для обміну. Хоча CRS прямо не регулює питання КІК, однак він практично допомагає виявляти рахунки, які можуть належати КІКом, контрольованим резидентам країн-учасниць, і, відповідно, слугує інструментом забезпечення дотримання правил КІК. Станом на початок 2025 року, більше 120 юрисдикцій [16], у тому числі всі країни ЄС, Україна, Канада, Австралія, Японія та інші, беруть участь у CRS, що забезпечує майже глобальне покриття фінансової інформації про доходи, активи та рахунки фізичних та юридичних осіб.

Наступним етапом глобального розвитку податкової співпраці після CRS і МСАА став так званий Проект BEPS 2.0 [17], ініційований ОЕСР та G 20 у межах «Інклюзивного рамкового підходу до BEPS» (Inclusive Framework on BEPS), який є

відповіддю на нові виклики цифрової економіки. Його мета – забезпечити справедливе оподаткування транснаціональних компаній, які часто отримують прибутки в юрисдикціях без фізичної присутності, та мінімізувати практику переведення доходів у низькоподаткові країни. Ініціатива передбачає два основні «стовпи» (pillars), що суттєво змінюють підхід до міжнародного оподаткування прибутку:

– перший (Pillar One) передбачає перерозподіл податкових прав на прибуток найбільших транснаціональних корпорацій на користь тих країн, де відбувається фактичне споживання товарів або послуг – навіть без фізичної присутності компанії в цих державах. Це має ключове значення для цифрових гігантів, які тривалий час залишались поза межами ефективного оподаткування в країнах, де створювали економічну цінність (надавали послуги);

– другий (Pillar Two) запроваджує глобальний мінімальний податок на рівні 15% (Global Minimum Tax), який має застосовуватись до компаній із річним оборотом понад 750 мільйонів євро. У межах цього стовпа передбачено впровадження комплексу норм, зокрема GloBE (Global Anti-Base Erosion Rules), які є центральним елементом Pillar Two та містять дві основні складові: Income Inclusion Rule (IIR) – правило зарахування прибутку: дозволяє материнській компанії оподатковувати нерозподілений прибуток дочірньої компанії, якщо той не оподаткований на рівні 15% у країні її реєстрації; Undertaxed Payment Rule (UTPR) – правило недостатньо оподаткованих виплат: активується тоді, коли IIR не може бути застосоване, і дозволяє іншим країнам у групі компаній коригувати базу оподаткування (наприклад, обмежити відрахування) щодо платежів на користь низькоподаткових структур.

Очевидно, ініціатива безпосередньо пов'язана із правилами КІК, адже спрямована на усунення нерівномірності оподаткування між країнами, яка дає змогу використовувати іноземні компанії для акумулювання неоподаткованого прибутку. Якщо КІК-правила забезпечують оподаткування іноземних структур, контрольованих резидентами, на рівні національного законодавства, то Pillar Two гарантує, що глобальні компанії платитимуть податок навіть там, де ці правила не охоплюють певні транснаціональні схеми або де країни не впровадили КІК-регулювання взагалі.

Таким чином, BEPS 2.0 створює наднаціональний каркас, який не замінює, але доповнює національні правила оподаткування КІКів, підвищуючи їхню дієвість у глобальному контексті. Крім того, впровадження глобального мінімального оподаткування фактично унеможливило класичне використання низькоподаткових юрисдикцій для уникнення оподаткування через КІК. У випадках, коли дохід КІК не оподатковують на рівні іноземної юрисдикції або оподатковують нижче встановленого порогу, країна резидентства контролюючої особи отримує право на дооподаткування цього прибутку відповідно до GloBE. Це уможливило країнам не лише контролювати, а й ефективно стягувати податки з глобального прибутку своїх резидентів – навіть без необхідності доводити наявність КІК у класичному розумінні. Таким чином, BEPS 2.0 уточнює правила оподаткування КІК, доповнює їх механізмами боротьби з транснаціональним ухиленням від сплати податків та поступово формує нову модель глобального податкового регулювання.

З огляду на важливість міжнародного регулювання контрольованих іноземних компаній у глобальному контексті, Україна, як частина міжнародної спільноти, також

імплементувала правила КІК для забезпечення відповідності світовим стандартам. Крім того, Україна зобов'язалась гармонізувати своє законодавство зі стандартами ЄС, у тому числі удосконалити власні правила КІК зокрема механізм визнання компанії контрольованою та процедури нагляду й оподаткування таких компаній.

Однак наголосимо, що Україна порівняно з іншими державами, які взяли на себе такі зобов'язання, перебуває у значно складнішому становищі через ослабленість економіки внаслідок воєнної агресії росії. З огляду на це було розроблено індивідуальну стратегію запровадження оподаткування КІК резидентів України, у якій можна виокремити два основні чинники, що впливають на якість, зміст та строгість правил оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній у вітчизняній економіці – це пришвидшення євроінтеграційних процесів та перебування у стані збройної агресії росії. Перший, зобов'язує Україну впроваджувати положення Директив АТАД та рекомендації Плану BEPS ОЕСР, а другий фактично унеможливляє якісне та своєчасне виконання усіх пунктів цих документів через зниження економічної активності, зростання фінансової напруженості, пріоритетність військових потреб, застереження та протидію економічних суб'єктів (наприклад, критика високих розмірів штрафів за порушення правил КІК) [12, с. 59].

Водночас зазначимо, що запровадження інституту КІК в Україні є частиною ширшої реформи у сфері міжнародного оподаткування, спрямованої на гармонізацію національного законодавства з міжнародними стандартами прозорості, боротьби з ухиленням від оподаткування та шкідливими податковими практиками. Вперше положення про КІК були запроваджені законом України № 466-IX від 16 січня 2020 року, що набув чинності 23 травня 2020 року та отримав неофіційну назву «анти-BEPS закон», який є наслідком офіційного зобов'язання України імплементувати положення Плану дій BEPS у рамках приєднання держави до Програми розширеної співпраці з ОЕСР. У 2019 році Україна затвердила перелік з чотирьох мінімальних стандартів BEPS¹, які зобов'язалась реалізувати, а також Крок 3 – розроблення ефективних правил оподаткування прибутку КІК. Ухвалення Закону №466-IX та подальші зміни до нього

¹ Мінімальні стандарти BEPS — це чотири обов'язкові для імплементатії елементи Плану дій ОЕСР, спрямовані на боротьбу з агресивним податковим плануванням:

Крок 5 – Протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності;
Крок 6 – Запобігання зловживанню перевагами, передбаченими двосторонніми угодами про уникнення подвійного оподаткування;

Крок 13 – Документація ТЦО та звітність у розрізі країн звітності Country-by-Country Report (CbCR);
Крок 14 – Механізм вирішення спорів в рамках двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування.

Зазначимо, що Україна вже повністю або частково реалізувала:

Крок 3 – Розроблення ефективних правил контролю за контрольованими іноземними компаніями: запроваджено правила КІК (Закон України №466-IX);

Крок 4 – Обмеження вирахування відсотків (фінансових виплат) з бази оподаткування;

Крок 5 — Запроваджено положення про прозорість пільг у спеціальних режимах;

Крок 6 — Україна приєдналась до MLI;

Крок 7 – Боротьба зі штучним уникненням статусу постійного представництва;

Кроки 8-10 – Вдосконалення правил трансфертного ціноутворення;

Крок 13 — впроваджено правила CbCR;

Крок 14 — часткова реалізація.

Крок 15 – Багатостороння конвенція MLI про виконання заходів, які стосуються угод про уникнення подвійного оподаткування.

Джерело: Міністерство фінансів України. План дій BEPS: ключові аспекти для України. Київ, 2020.
URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_BEPS.pdf

(особливо Закон №1117-IX, який відтермінував набрання чинності до 1 січня 2022 року) заклали підґрунтя для запровадження повноцінного режиму оподаткування КІК в українському праві, орієнтуючись не лише на рекомендації ОЕСР, а й на європейську правову модель, передусім положення Директив ATAD I та ATAD II.

Незважаючи на те, що більшість положень Закону №466-IX набрали чинності ще у 2020 році, норми про КІК були введені з 1 січня 2022 року, адже вимагали підготовки платників податків, створення інституційних механізмів адміністрування та імплементації міжнародних стандартів обміну інформацією (CRS та МСAA). У перехідний період також дозволялось добровільне розкриття контролю над іноземними компаніями з пом'якшенням відповідальності.

Наголосимо, що імплементація КІК в Україні не є «спонтанним запозиченням» іноземного досвіду, а логічним кроком на шляху до інтеграції з європейським податковим простором та формування дієвої системи боротьби з офшорними схемами. Україна очевидно має широкі перспективи для поліпшення національного законодавства про контрольовані іноземні компанії, враховуючи ефективні практики інших держав. Водночас імплементація міжнародних стандартів, зокрема положень Плану дій BEPS та Директив ATAD, потребує гнучкого адаптування до вітчизняних реалій – з урахуванням умов воєнного стану, рівня цифровізації та готовності бізнесу до нових податкових викликів. Саме тому правила КІК в Україні зазнають постійних змін – нововведень, відтермінувань та скасування, які формують поступове наближення до європейських стандартів із урахуванням національного контексту. Серед основних змін можемо виділити такі:

- 01.01.2021 – офіційне набрання чинності положеннями Податкового кодексу України щодо КІК, включно з обов'язком подання повідомлення про КІК у складі річної податкової декларації [1];

- 2022 рік – впровадження скороченого звіту для КІК, сукупний дохід яких менше 2 млн євро, це уможливило контролюючим особам таких фірм подавати обмежену за обсягом звітність з мінімальними вимогами [1];

- воєнний стан (з 24.02.2022) – продовження строків подання звітності про КІК, що офіційно визнається обставиною непереборної сили;

- 19.08.2022 – підписання ДПС України міжнародної угоди про застосування Загального стандарту звітності (CRS), яка передбачає автоматичний обмін податковою інформацією між юрисдикціями;

- 01.08.2023 – ратифікація Верховною Радою участі України у програмі FISCA-LIS, що надає податковим органам країн-учасниць інструменти для спільної боротьби з податковими правопорушеннями, включно з механізмами обміну даними про КІК [13];

- 2021–2023 рр. – відтермінування застосування штрафних санкцій за порушення правил звітності щодо КІК у перехідний період, що дало змогу платникам податків адаптуватися до нової моделі декларування [1];

- 26.12.2024 – внесення змін до ПКУ, якими відтерміновано застосування штрафів за неподання або порушення звітності щодо КІК на строк до шести місяців після припинення чи скасування воєнного стану в Україні, що фактично продовжує адаптаційний період для платників податків [18].

Подальший аналіз відповідності українського законодавства вимогам міжнародної спільноти [6, с. 49] потребує зосередження уваги на таких аспектах:

1) Визначення КІК: Контрольованою іноземною компанією визнають будь-яку юридичну особу, зареєстровану в іноземній державі або території, якщо фізична особа резидент України або юридична особа-резидент України (надалі – контролююча особа) володіє часткою у ній обсягом більше ніж

а) 50%;

б) або 10%, за умови, що декілька фізичних та/або юридичних осіб – резидентів України володіють частками у ній, обсяг яких у сукупності становить 50% і більше;

в) або окремо чи разом з іншими резидентами України-пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою відповідно до підпункту 392.1.2 пункту 392.1 статті 39 ПКУ [1].

2) Тип суб'єкта: юридичною особою може бути визнане корпоративне утворення (об'єднання) або організація, наділена правом володіти активами, мати права та обов'язки й здійснювати діяльність від власного імені та незалежно від засновників, учасників або форми власності (ПКУ пп. 392.1.1) Наявність у КІК статусу юридичної особи визнають відповідно до законодавства її реєстрації, але у випадках, передбачених ст. 392 ПКУ, до КІК може бути прирівняне іноземне утворення без статусу юридичної особи. Такими визнають утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законів іноземної держави (території) без створення юридичної особи, яке відповідно до законодавства та/або документів, які регулюють її діяльність (особистого закону), має право провадити діяльність, спрямовану на отримання доходу (прибутку) в інтересах своїх учасників, партнерів, засновників, довірительів або інших вигодонабувачів. До цих утворень можуть належати, зокрема, але не винятково, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території), а також до них прирівнюють осіб-нерезидентів, організаційно-правова форма яких внесена до переліку, затвердженого КМУ відповідно до підпункту 392.1.1 ПКУ, які відповідно до особистого закону не є юридичними особами. Зазначимо, що прозорі організації не вважають в Україні контрольованими іноземними компаніями, але доходи вітчизняних платників податків від цих організацій можуть впливати на статус КІК. Постійні представництва іноземних компаній підлягають оподаткуванню як платники податку на прибуток за ставкою 18%, як і резиденти, якщо здійснюють підприємницьку діяльність на території України. Щодо гібридних невідповідностей, то Україна відповідно до міжнародних стандартів ОЕСР перебуває на етапі впровадження цих правил і розроблення необхідного законодавства.

3) Контроль: Контролюючою особою, крім пунктів а) та б), наведених у визначенні КІК, може бути визнана також особа, яка здійснює фактичний контроль над іноземною компанією (надання обов'язкових вказівок органам управління іноземної компанії, можливість блокувати рішення про розподіл прибутку тощо), тобто має змогу впливати на діяльність компанії незалежно від формального володіння акціями (паями) або правами голосу. Частки, що належать фізичній або юридичній особі (прямо або через інших осіб у КІК), обчислюють як суму часток, які належать цій особі та пов'язаним з нею особам. Для цілей розрахунку опосередкованого володіння, у разі якщо особа фактично володіє часткою в розмірі понад 50% (через один або кілька ланцюгів) над юридичною особою у ланцюгу, вважають, що фізична особа володіє часткою в такій юридичній особі у

розмірі 100 % відповідно до підпункту 392.1.4 ПКУ. Проте, фізичну або юридичну особу-резидента України не визнають контролюючою, якщо їхнє володіння часткою в КІК реалізовано через пряме або опосередковане володіння в іншій юридичній особі-резиденті України, яка сама визнана контролюючою особою і на неї покладено зобов'язання щодо оподаткування скоригованого прибутку цієї КІК.

Проведений аналіз української моделі оподаткування прибутку КІК у контексті міжнародного досвіду дав змогу виявити як значні досягнення у сфері імплементації глобальних стандартів (зокрема, BEPS Action 3, положень Директив ATAD I–II та інструментів прозорості CRS/MCAA), так і низку концептуальних та практичних викликів. На наш погляд, для системного узагальнення результатів дослідження, доцільним є створення аналітичної таблиці (табл. 1), у якій відобразимо рівень відповідності українського законодавства основним міжнародним стандартам у сфері податкового регулювання КІК, зокрема в частині визначення поняття КІК, критеріїв контролю, механізмів оподаткування, винятків, звітності, відповідальності та врахування гібридних структур.

Україна загалом рухається в напрямку відповідності міжнародним податковим стандартам, зокрема BEPS і ATAD I, які часто доповнюють одне одного. Багато важливих елементів уже імплементовані. Однак, для повної відповідності необхідно зробити ще декілька кроків – зокрема, запровадити більш складні інструменти, наприклад такі як правила Pillar One та Pillar Two. Наразі спостерігаємо певну фрагментарність у вітчизняних нормативно-правових актах: деякі важливі механізми податкового регулювання КІК впроваджено, але вони не завжди взаємоузгоджені та інтегровані між собою. Це означає, що можливості для ефективного контролю, наприклад, за транснаціональними структурами, ще не повністю реалізовані.

Звісно, війна і економічна ситуація обмежили швидкість змін, але це також відкриває нові можливості для розвитку. Приєднання до міжнародних ініціатив (CRS, FISCALIS, Pillar Two) – важливий крок до стабільності й прозорості, який підтримує євроінтеграцію та розвиток економіки. Окрім складнощів з імплементацією міжнародних рекомендацій, законодавство України потребує вдосконалення правил КІК зсередини, адже існує низка внутрішніх проблем, які ускладнюють ефективне застосування цих норм. Однією з основних проблем є невизначеність щодо податкового резидентства, зокрема для біженців, що створює правову невизначеність щодо обов'язків для таких осіб, навіть якщо вони мають доходи, що підлягають оподаткуванню в Україні. Це спричиняє проблеми у визначенні зобов'язань для фізичних осіб, які залишаються в Україні, але можуть бути формально не зареєстровані як податкові резиденти.

Нестабільність податкових правил щодо штрафів також є значною перепорою для ефективної імплементації КІК. Законодавство змінюється часто, зокрема через війну, наприклад законодавчі ініціативи, що стосуються штрафів за порушення контрольованими іноземними компаніями правил звітування то скасовуються, то вводяться знову. Це створює правову невизначеність для підприємців, оскільки неясно, за якими критеріями і в який період буде застосовано санкції, що також впливає на належне виконання зобов'язань.

Відповідність законодавства України про контрольовані іноземні компанії міжнародним стандартам

Міжнародний стандарт / ініціатива	Основні положення / рекомендації	Норми законів України	Висновок щодо відповідності та рекомендації для поліпшення законодавства України
Крок 3 Плану BEPS OECР	Імплементувати ефективні правила КІК із визначенням: - контрольного порогу (згідно з рекомендаціями ОЕСР – понад 50% володіння або контролю; - виду доходу (пасивний: дивіденди, роялті, проценти тощо); - суб'єктів (у тому числі прозорі структури, зокрема партнерства, трасти та ін.); - механізму зарахування доходу КІК до бази оподаткування резидента.	У пп. 39 ² -1 ПКУ визначено: - чіткі порогові контролю: понад 50% або не менше 10%, якщо українські резиденти сукупно володіють $\geq 50\%$; - фактичний контроль – незалежно від формального володіння; - типи суб'єктів: юридичні особи, трасти, партнерства, постійні представництва та утворення без статусу юридичної особи; - обов'язкове зарахування доходу КІК до бази оподаткування через розрахунок скоригованого прибутку (пп. 39 ² -2 ПКУ).	Україна імплементувала ключові положення, що відповідають рекомендації BEPS Action 3. Рекомендуємо по завершенні дії перехідного положення щодо неадекватності штрафів запровадити чітку процедуру взаємодії платника з контролюючим органом у разі добровільного виявлення помилок у застосуванні (зокрема, у термінах подання звіту про КІК або у визначенні статусу контролюючої особи). Така процедура має враховувати підхід BEPS Action 3, згідно з яким правила КІК не повинні призводити до надмірного застосування санкцій щодо платників, які діють добросовісно, а мають бути зосереджені на боротьбі зі штучним переміщенням прибутку.
Директива ATAD I	Впровадити такі критерії для застосування правил КІК: - контроль понад 50% капіталу, прав голосу або прав на прибуток; - ефективна ставка оподаткування – менш ніж 50% від відповідної національної; - оподаткування пасивного доходу (зокрема, дивідендів, процентів, роялті). Виятки: - наявність економічної присутності (<i>substance test</i>); - порогові значення – загальний дохід менше 750 тис. євро або пасивний дохід менше 75 тис. євро.	- Контроль: понад 50% або не менше 10% у разі сукупного контролю $\geq 50\%$ (пп. 39 ² -1,1 ПКУ); - Пасивний дохід КІК оподатковують в Україні за ставкою 18%; - Ефективна ставка оподаткування: збільшення передбачене, якщо ставка в Україні реєстрації становить не менше 13% (пп. 39 ² -4,16 ПКУ); - Збільшення також можливе (пп. 39 ² -4,16 ПКУ) за наявності реальної економічної діяльності – має місце управління ризиками та використання активів (кваліфікований персонал, основні фонди тощо); - Україна не передбачає абсолютного порогу доходу для виключення з правил КІК, тобто звіт потрібно подавати, навіть якщо доходу немає, але скоригований прибуток КІК не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу якщо загальний сукупний дохід усіх КІКів однієї контролюючої особи із всіх джерел за даними фінансової звітності не перевищує еквівалент 2 млн євро на кінець звітного періоду (пп. 39 ² -4,2.1 ПКУ).	У вітчизняному законодавстві враховано основні вимоги ATAD I. У частині порогових критеріїв та обов'язковості застосування українське законодавство передбачає більш зручний режим для малих КІК, ніж передбачено цією директивою. Зокрема, звітність про КІК необхідно подавати незалежно від отримання доходу, а сукупне порогове значення 2 млн євро дозволяє звільнити від податкових наслідків лише дійсно незначущі структури, зберігаючи при цьому повноцінний обсяг інформації для податкового контролю. Рекомендуємо деталізувати критерії економічної присутності КІК у пп. 39 ² -4,16 ПКУ шляхом закріплення у підзаконному акті або роз'ясненні ДПС конкретних мінімальних ознак, які підтверджують здійснення реальної господарської діяльності в юрисдикції реєстрації, зокрема наявності: - офісного або виробничого приміщення, яке використовують на права власності чи оренди; - штатного персоналу з професійними компетенціями, достатнього для виконання ключових функцій (в еквівалент повної зайнятості); - здійснення управлінських і операційних функцій за місцем реєстрації (наприклад, проведення засідань, підписання контрактів, бухгалтерський супровід). Така деталізація відповідає підходу Директиви ATAD I до тесту економічної присутності та сприятиме підвищенню передбачуваності для платників і контролюючих органів.

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Директива ATAD II	Директива спрямована на усунення гібридних невідповідностей (<i>hybrid mismatches</i>) – випадків, коли одну й ту ж операцію або структуру плематують по-різному в різних юрисдикціях, що призводить до: - подвійного вирахування витрат (<i>double deduction</i>); - або до ситуації, коли витрати враховують у платіжника, але відповідний дохід не оподатковують у контрагента (<i>deduction / no inclusion</i>). Директива зобов'язує держави-резидента оподатковувати дохід, якщо інша юрисдикція його не включила до податкової бази, і передбачає механізми первинної та вторинної реакції (<i>primary / secondary response</i>), а також відповідальність платіжника за аналіз податкового статусу контрагента.	У чинному законодавстві України відсутній спеціальний розділ або законодавча рамка, що регламентує гібридні невідповідності як окреме явище. Наразі окремі положення ПКУ частково перешкоджають їх використанню, зокрема: - пп. 39², 1.1 ПКУ: включення до офери КІК іноземних утворень без статусу кінцевої особи (трасти, партнерства); - ст. 140.4–140.5 ПКУ: обмеження прозору або гібридні структури; - витрат без належного підтвердження, що може стримувати схеми подвійного вирахування (<i>double deduction</i>); - пп. 14.1, 159 ПКУ: вирахування податкових витрат у рахуваннях непрямою або угоджених днів (<i>active-in-scope</i>), що обмежує використання деяких трансформаторних схем.	Відсутність в Україні окремого законодавчого регулювання гібридних невідповідностей не відповідає вимогам ATAD II. З метою гармонізації вітчизняного законодавства з європейськими стандартами доцільно розробити окрему статтю у ПКУ, у якій зокрема, передбачити: - впровадження механізмів первинної та вторинної реакції; - запровадження концепції <i>deductible inclusion</i>, яка блокує неоподаткований дохід у приймаючій юрисдикції; - встановлення обов'язку платника податків щодо підтвердження податкового статусу контрагента в іншій юрисдикції; - запровадження зв'язаних норм доцільно планувати після завершення воєнного стану як складову оновлення вітчизняної податкової політики в межах євроінтеграції.
Багатосторонній інструмент імплементації заходів, пов'язаних із податковими угодами, для запобігання розвиненому податковому базису та переміщенню прибутку, (OECD Multilateral Instrument, MLI)	Цей договір, розроблений ОЕСР у межах Плану BEPS, дає змогу одночасно змінити положення великої кількості чинних двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування. Основна мета MLI – запобігти розминанню податкової бази та переміщенню прибутку, зокрема через: - запровадження тесту основної мети (<i>principal purpose test, PPT</i>) для відмови у податкових пільгах за наявності ознак зловживань; - обмеження застосування пільг за використання угод з податковою метою; - удосконалення механізмів врегулювання податкових спорів.	Україна підписала та ратифікувала MLI (Закон України №2692-УІІ від 28.02.2019). У межах MLI Україна обрала мінімальний стандарт – <i>principal purpose test (PPT)</i> . В Україні PPT застосовують лише до тих двосторонніх угод, які були модифіковані MLI з обох сторін. Це означає, що не всі чинні угоди охоплені цим механізмом – у разі якщо інша країна не обрала відповідні положення, зміни не набудують чинності.	Рекомендації: - запровадити у ПКУ тест на істинність створення КІК або використання двосторонніх податкових угод з метою отримання податкової вигоди, яке не передбачено у BEPS Action 6. Це уможливить відмову у застосуванні пільг або звільненні, якщо основою метою структуризації є податкове планування без економічного змісту; - продовжити актуалізацію двосторонніх угод України з метою їх повної модифікації положеннями MLI зокрема щодо PPT та обмеження доступу до переваг у випадках зловживання.
Крок 13 Плану BEPS (Country-by-Country Reporting, CbCR)	Це обов'язкова звітність для міжнародних груп компаній (<i>Multinational Enterprise groups, MNE groups</i>) з глобальним доходом понад 750 млн євро, яка: - містить інформацію про розподіл прибутку, сплати податків, штат, активи, юрисдикційну діяльність; - подає головна (холдингова) компанія групи або уповноважена особа до податкового органу держави резиденції; - передають через автоматичний обмін податковою інформацією. Передача провадження звітності за країнами для багатонаціональних компаній із загальним обсягом доходу понад 750 млн євро та обов'язкове розкриття інформації щодо розподілу прибутку, сплатених податків та масштабу діяльності в кожній юрисдикції, де ведеться бізнес.	Механізм звітності за країнами (CbCR) закріплено у ст. 39 ПКУ та Наказі Мінфіну №764 від 14.12.2020 і застосовують до міжнародних груп компаній із загальним обсягом доходу понад 750 млн євро. Звіт подають щорічно до Державної податкової служби України.	Україна імплементувала механізм звітності за країнами (CbCR) з 2021 року у тин обов'язком для міжнародних груп компаній із загальним обсягом доходу понад 750 млн євро. Володає CbCR не охоплює КІК безпосередньо, оскільки звітування щодо них здійснюють окремо – відповідно до ст. 39 ПКУ. На наш погляд, для підвищення ефективності контролю за транснаціональними структурами доцільно забезпечити узгодженість між даними CbCR та механізмом контролю КІК, зокрема шляхом: - інтеграції CbCR-даних у систему ризик-орієнтованого аналізу Державної податкової служби; - використання інформації з CbCR для перекресної перевірки активності КІК (визначення якості CbCR і КІК – як інструмент виявлення штучного переміщення прибутку). Запровадження таких підходів сприятиме виявленню непрозорих структур і запобіганню штучному переміщенню прибутку в юрисдикції із заниженням податковим навантаженням.

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Крок 12 Плану <i>BEPS (Mandatory Disclosure Rules, MDR)</i>	Цей крок передбачає впровадження обов'язкового попереднього розкриття потенційно агресивних податкових схем, зокрема через: - визначення посередників (податкових консультантів, юристів, фінансових радників тощо), які зобов'язані повідомляти податкові органи про підозрілі або схематичні податкові рішення; - встановлення категорій операцій, які підлягають розкриттю (наприклад, багаторівневі структури, операції без економічної присутності, трансформічне фінансування між пов'язаними особами).	Окремі елементи податкової прозорості нацгово реалізовані через такі механізми: - повідомлення про КІК (пп. 39².1.1 та ст. 39³ ПКУ) – обов'язкове під час встановлення контролю, однак не охоплює конкретні транзакції або схеми; - добровільне декларування активів (Закон України №1539-IX) – разова ініціатива, не спрямована на майбутні податкові структури; - подання звітності у межах валютного нагляду (постанова НБУ №13) – охоплює дані про іноземні активи, проте не містить аналітичних або попереджувальних функцій; - автоматизований обмін інформацією (<i>CRS/MCAA</i>) – дає змогу ДПС отримувати дані з-за кордону, але лише після реалізації схеми. У результаті, контроль за податковими схемами із залученням КІК здійснюють податківцями, у межах податкових перевірок або міжнародного обміну податковою інформацією.	В Україні відсутній окремий режим обов'язкового розкриття агресивних податкових схем (<i>MDR</i>), як передбачено <i>BEPS Action 12</i>. Це ускладнює своєчасне виявлення схем податкового планування, зокрема із залученням КІК. Додатково після завершення постанови впровадження правил <i>MDR</i> після завершення воєнного стану, у межах загального процесу адаптації податкового законодавства до стандартів ЄС та ОЕСР. У переліченому періоді рекомендовано запровадити обов'язок розкриття складних або нетипових транзакцій за участю КІК з можливістю встановлення критеріїв ризику (наприклад, багаторівневі структури, відсутність економічної присутності, фінансування між пов'язаними особами тощо).
Програма Європейського Союзу для співробітництва в галузі оподаткування «<i>Fiscals</i>» (<i>EU Cooperation Program «Fiscals»</i>)	Програма спрямована на інституційну підтримку впровадження міжнародних податкових стандартів (зокрема <i>BEPS, ATAD I-II, CRS, Pillar Two</i>), зокрема: - передбачає координацію дій податкових адміністрацій, розвиток спільної IT-інфраструктури, підвищення кваліфікації працівників та обмін кращими практиками; - сприяє посиленню аналітичної спроможності та ефективності податкових органів у виявленні транснаціональних схем ухилення від оподаткування; - учасники зобов'язані забезпечити оперативну взаємодію, прозорість процесів, а також адаптацію внутрішніх процесів до спільних стандартів ЄС.	Україна приєдналася до програми <i>Fiscals</i> з 1 серпня 2023 року як спостерігач, що створює інституційну основу для адаптації податкової системи до стандартів ЄС. Відповідність забезпечується через участь у спільних ініціативах із розвитку IT-інфраструктури, кращих практик адміністрування (участь у спільних IT-проектах (обмін звітністю <i>CRS, CRS</i>). Україна також поступово інтегрує окремі елементи міжнародних стандартів, що відповідає цільовим напрямкам <i>Fiscals</i> (зокрема звітність за країнами, контроль КІК, обмін даними); Законодавче наближення здійснюють на рівні політики та інституційного розвитку.	Формальні механізми впровадження положень <i>Fiscals</i> ще потребують подальшої адаптації. Рекомендовано посилити технічну спроможність ДПС України у впровадженні стандартів КІК, <i>ATAD, CRS i Pillar Two</i>, зокрема через: - використання типових методичних матеріалів ЄС; - залучення цільової технічної допомоги через механізми <i>Fiscals</i>. Варто також активувати участь у технічних робочих групах <i>Fiscals</i>, з особливим увагою до питань адміністрування <i>Pillar Two</i>, інтеграції IT-інструментів з європейськими стандартами, поширення кращих практик через спільні навчальні ініціативи та внутрішні регламенти.
Єдиний стандарт звітності ОЕСР (<i>Common Reporting Standard, CRS</i>)	Стандарт автоматичного обміну податковою інформацією про фінансові рахунки нерезидентів між юрисдикціями спрямований на виявлення нерезидентів активів і КІК для їх оподаткування. Передбачає зобов'язання фінансових установ збирати, ідентифікувати та щорічно передавати інформацію до національного податкового органу. Потребує створення правової та IT-інфраструктури для захисту даних, а також приєднання до Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін (<i>CRS MCAA</i>).	Україна приєдналася до Багатосторонньої угоди про автоматичний обмін податковою інформацією (<i>CRS MCAA</i>) 19 серпня 2022 року; перший обмін інформацією відбувся у 2024 році. Це надає ДПС можливість автоматично отримувати дані про фінансові рахунки українських резидентів у закордонних юрисдикціях.	Оскільки <i>CRS</i>-дані вже використовують для контролю за КІК, то доцільно зосередитися на: - підвищенні точності автоматичних алгоритмів виявлення пов'язаних осіб та контролюючих осіб; - узгодженні обміну <i>CRS</i>-інформацією з даними валютного нагляду та зовнішньоекономічної діяльності; - регулярному оновленні методичних вказівок ДПС щодо опрацювання <i>CRS</i>-інформації; - забезпеченні прозорості опрацювання таких даних (враховуючи конфіденційність).

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Багатостороння конвенція щодо імplementації Суми А Першого стовпа (<i>Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One</i>) або BEPS 2.0 (<i>Pillar One – Reallocation of Taxing Rights</i>)	Передбачає впровадження механізму <i>Amount A</i> , тобто перерозподіл прав оподаткування частини прибутку найбільших ГНК на користь юрисдикцій, де здійснюють споживання, навіть за відсутності там фізичної присутності компанії. Орієнтований передусім на компанії цифрової економіки та застосовується до глобальних груп із доходом понад 20 млрд євро і рентабельністю вище 10% (на першому етапі).	Україна наразі не імплементувала положення <i>Pillar One</i> до національного законодавства. Приєднання до цієї ініціативи ОЕСР було офіційно підтримано, однак практичних кроків щодо адаптації ПКУ не вжито. У ПКУ відсутній окремий розділ або правовий механізм, який регулював би перерозподіл прав оподаткування прибутку на користь юрисдикцій споживання, зокрема щодо цифрових компаній.	На наш погляд, хоча ця ініціатива і не стосується безпосередньо КІК, доцільно розглянути можливість приєднання до конвенції та проведення попередню оцінку щодо податкових надходжень від ГНК, які отримують доходи в Україні від електронної (цифрової) діяльності, з метою визначення потенційного охоплення новими правилами з урахуванням, що положення <i>Pillar One</i> частково дублюють логіку <i>Pillar Two</i> , зокрема у питанні оподаткування транснаціональних груп з високим доходом та протидії розмиванню податкової бази.
Глобальні модельні правила протидії розмиванню податкової бази (Другий стовп) (<i>Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)</i>) або BEPS 2.0 (<i>Pillar Two – Global Minimum</i>)	Передбачає запровадження глобального мінімального податку на прибуток у розмірі 15% для транснаціональних груп компаній з річним консолідованим доходом понад 750 млн євро та застосування двох основних механізмів: - правило зарахування доходу (<i>income inclusion rule, IIR</i>) – зарахування неоподаткованого доходу КІК до оподаткування в юрисдикції материнської фірми; - правило недостатності оподаткування прибутку (<i>undertaxed profits rule, UTPR</i>) – перерозподіл прибутку для оподаткування в інших юрисдикціях, якщо у країні джерела дохід не оподатковується або оподатковується нижче встановленого рівня.	Частина механізмів, аналогічних до <i>Pillar Two</i> , вже реалізована у вітчизняній системі оподаткування КІК, зокрема їх пасивного доходу за ставкою 18% та звільнення від оподаткування за умови ефективної ставки не менше 13% у країні реєстрації КІК.	Україна поки не імплементувала положення <i>Pillar Two</i> до ПКУ. З огляду на міжнародні зобов'язання у сфері протидії розмиванню податкової бази, Україні доцільно передбачити поетапне узгодження національного законодавства з положеннями <i>Pillar Two</i> в межах наступного оновлення правил щодо КІК. Зокрема рекомендуємо: - провести оцінку можливості запровадження глобального мінімального податку відповідно до стандартів ОЕСР; - використовувати інституційні можливості програми <i>Fiscalis</i> для отримання технічної допомоги, IT-рішень та методологічної підтримки з боку держав ЄС у контексті імplementації <i>Pillar Two</i>; - зберегти й адаптувати механізм захисту малих КІК при подальшій імplementації <i>Pillar Two</i>. Подальше узгодження вітчизняного податкового законодавства з міжнародними стандартами сприятиме посиленню ефективності податкової системи України.

Джерело: складено авторами на основі [1, 10, 11, 14, 17, 18].

Ще однією проблемою є недостатня цифровізація в Державній податковій службі України, що ускладнює виявлення та контроль за КІК. Відсутність інтегрованих ІТ-систем для автоматизованого обміну інформацією між податковими юрисдикціями та недостатня інфраструктура для збору даних про КІК створюють значні труднощі в розкритті агресивних податкових схем і виявленні компаній, що не виконують свої зобов'язання.

Не менш важливою є проблема визначення частки контролю у звітах КІК, коли особа фактично контролює компанію, але її частка в ній може бути невеликою. Відповідно до норм Податкового кодексу України, звітність подають на підставі частки контролю, що може викликати складнощі в тих випадках, коли номінальна частка власності менша за 50%, але особа все одно здійснює фактичний контроль. Також є спірні питання щодо звітування після ліквідації або продажу КІК. Законодавство не дає чіткої вказівки щодо необхідності подання звіту після ліквідації або продажу компанії, яка була КІК, у рік, коли відбулися зміни. Це спричиняє правову невизначеність, особливо якщо зміни контролю відбулися наприкінці року, що ускладнює процес подання звітності.

Окремо варто зазначити проблеми, що стосуються оподаткування «наскрізних» дивідендів українського походження, коли контролер є нерезидентом. Вітчизняне законодавство не завжди чітко визначає, чи застосовують угоди про уникнення подвійного оподаткування під час таких операцій, що може призвести до податкових конфліктів з іншими юрисдикціями. Зрештою, важливо звернути увагу на складнощі, пов'язані з оподаткуванням, коли контролером КІК є юридична особа. У цьому разі важко встановити контроль над компанією, оскільки потрібно враховувати рівень володіння та механізм контролю, що може бути не завжди очевидним для податкових органів.

Для вирішення цих проблем Україні необхідно внести зміни до законодавства, зокрема визначити чіткі норми для родинних КІК та подружжя, посилити цифрову інфраструктуру ДПС для автоматизованого збору та опрацювання даних, а також забезпечити стабільність податкових правил щодо штрафів і звітності. Водночас важливо створити прозорі та зрозумілі норми для визначення частки контролю і для звітності після ліквідації або продажу КІК. Тільки так Україна зможе ефективно адмініструвати оподаткування контрольованих іноземних компаній і зменшити податкові ризики для бізнесу. Тому доцільною пропозицією для покращення правил КІК на даному етапі економічного розвитку держави є глибший аналіз та адаптація міжнародних ініціатив, налагодження цифровізації ДПС та ефективного обміну інформацією між Україною й іншими країнами, а наступним етапом вже можна більш якісно регламентувати вимоги щодо штрафів та документації для власників КІК резидентів України.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Міжнародні рекомендації, що формують основу для регулювання контрольованих іноземних компаній, визначають ключові напрями удосконалення податкових систем, спрямованих на забезпечення прозорості, справедливості та ефективності оподаткування. Україна, прагнучи відповідати стандартам глобальних ініціатив, здійснила низку важливих кроків у впровадженні правил податкового регулювання КІК. Водночас, нормативна база держави досі залишається нестабільною, а механізми адміністрування КІК – недостатньо розвиненими. Це ускладнює як повноцінну інтеграцію до європейського податкового простору, так і належне реагування на міжнародну податкову трансформацію.

Еволюція вітчизняного законодавства демонструє поетапну адаптацію до міжнародних стандартів, однак одночасно виявляє потребу в подальшому вдосконаленні національного регулювання. Зокрема, перспективними напрямками для подальших нововведень може стати: уточнення порядку визначення пасивного доходу та контрольованого прибутку; деталізація критеріїв звільнення від оподаткування КІК; запровадження електронних сервісів для спрощення звітності; вироблення стабільної правозастосовної практики; гармонізація з вимогами Pillar Two у частині забезпечення ефективного мінімального оподаткування для великих міжнародних груп, що також може вплинути на конструкцію правил КІК у майбутньому.

Перспективи досліджень правил КІК включають подальшу адаптацію української моделі до міжнародних стандартів, формування стабільної правозастосовної практики, вдосконалення процедур звітності та контролю, а також поліпшення цифрової інфраструктури податкових органів. Разом з тим, майбутні виклики, пов'язані з глобальним мінімальним оподаткуванням, гібридними невідповідностями та еволюцією цифрової економіки, вимагатимуть від України гнучкого підходу та комплексної модернізації податкового законодавства.

Список використаних джерел:

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>.
2. Dueñas S., Bunn D. How controlled foreign corporation rules look around the world: United States of America. Tax Foundation. 2019. URL: <https://taxfoundation.org/blog/controlled-foreign-corporation-rules-around-the-world-united-states/>.
3. Prettl A., von Hagen D. Multinational ownership patterns and anti-tax avoidance legislation: *International Tax and Public Finance*. 2022. P. 565–634. Springer Nature. URL: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09719-5>.
4. Атаманчук Н. І., Монаєнко А. О. Правова регламентація основних елементів правил контрольованих іноземних компаній: світовий досвід та можливості для України. *Нове українське право*. 2022. №2. С. 93-100. URL: <http://newukrainian-law.in.ua/index.php/journal/article/view/238/216>.
5. Public law 87-834 – OCT. 16, 1962. P. 960-1069. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-76/pdf/STATUTE-76-Pg960.pdf>
6. Савка О. П. Порівняльний аналіз визначення та правил контрольованої іноземної компанії у США, Сполученому Королівстві, Польщі та Україні. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 6. С. 45. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/374>.
7. Максименко А. В. Офшорні схеми в європейському оподаткуванні. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 22-27. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/11_ukr/4.pdf.
8. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. U.S. Department of the Treasury Office of Tax Policy. 1996. URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>.

9. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing, 1998. URL: https://www.oecd.org/en/publications/harmful-tax-competition_9789264162945-en.html.
10. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Official Journal of the European Union. L 193/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/eng>.
11. Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries. Official Journal of the European Union. L 144/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/eng>.
12. Савка О. П. Актуальні проблеми реалізації правил контрольованих іноземних компаній у вітчизняній економіці в умовах воєнного стану. *Розвиток фінансового ринку в Україні: загрози, проблеми та перспективи* : матеріали XI міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 27 листопада 2024 р.). Полтава: НУПП, 2024. С. 58–60. URL: <https://nupp.edu.ua/uploads/files/0/events/other/inform-list/zbirnik-finrinki-2024.pdf>.
13. Савка О. П. Фінансові аспекти контрольованих іноземних компаній: сучасні виклики. *Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку* : матеріали X міжнар. наук.-практ. конф. (Острог, 24 листопада 2023 р.). Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2023. С. 231–236. URL: <https://cutt.ly/nrlPj3vF>.
14. Designing effective controlled foreign company rules. Action 3: 2015 final report. OECD. 2015. 75 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1.
15. Крупка І. М., Савка О. П. Економіко-правове регулювання оподаткування прибутку КІК в ЄС. *Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України* : матеріали XVII міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 23 травня 2024 р.). Київ, 2024. С. 81–84. URL: <https://cutt.ly/1rlbknaW>.
16. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Second Edition*. Paris: OECD Publishing, 2017. 326 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>.
17. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. 8 October 2021. 8 p. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні: Закон України від 04 грудня 2024 року № 4113-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20>.

References:

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannya podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzenostei

- u podatkovomu zakonodavstvi : Zakon Ukrainy [The amendments to the Tax Code of Ukraine were made to improve tax administration, eliminate technical and logical inconsistencies in tax legislation: Law of Ukraine] vid 16 sichnia 2020 roku № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (in Ukrainian)
2. Dueñas S., Bunn D. How controlled foreign corporation rules look around the world: United States of America. Tax Foundation. 2019. URL: <https://taxfoundation.org/blog/controlled-foreign-corporation-rules-around-the-world-united-states>. (in English)
 3. Prettl A., von Hagen D. Multinational ownership patterns and anti-tax avoidance legislation: *International Tax and Public Finance*. 2022. P. 565–634. Springer Nature. URL: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10797-021-09719-5>. (in English)
 4. Atamanchuk N. I., Monaienko A. O. Pravova rehlamentatsiia osnovnykh elementiv pravyl kontrolovanykh inozemnykh kompanii: svitovyi dosvid ta mozhlyvosti dlia Ukrainy [Legal regulation of the main elements of the rules of controlled foreign companies: world experience and possibilities for Ukraine]. *Nove ukrainske pravo*. 2022. №2. S. 93-100. URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/238/216>. (in Ukrainian)
 5. Public law 87-834 – OCT. 16, 1962. P. 960-1069. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-76/pdf/STATUTE-76-Pg960.pdf>. (in English)
 6. Savka O. P. Porivnialnyi analiz vyznachennia ta pravyl kontrolovanoi inozemnoi kompanii u SSHA, Spoluchenomu Korolivstvi, Polshchi ta Ukraini [Comparative analysis of the designation and rules of controlled foreign corporations in the USA, the United Kingdom, Poland and Ukraine. Economics]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*. 2023. № 6. S. 45. URL: <http://efp.in.ua/uk/journal-item/374>. (in Ukrainian)
 7. Maksymenko A. V. Ofshorni skhemy v yevropeiskomu opodatkuванні [Offshore schemes in European taxation]. *Ekonomika ta suspilstvo*. 2017. Vyp. 11. S. 22-27. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/11_ukr/4.pdf. (in Ukrainian)
 8. Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce. U.S. Department of the Treasury Office of Tax Policy. 1996. URL: <https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-Global-Electronic-Commerce-1996.pdf>. (in English)
 9. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD Publishing, 1998. URL: https://www.oecd.org/en/publications/harmful-tax-competition_9789264162945-en.html. (in English)
 10. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Official Journal of the European Union. L 193/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/eng>. (in English)
 11. Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries. Official Journal of the European Union. L 144/1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/952/oj/eng>. (in English)
 12. Savka O. P. Aktualni problemy realizatsii pravyl kontrolovanykh inozemnykh kompanii u vitchyzniansii ekonomitsi v umovakh voiennoho stanu [Actual problems of implementing the rules of controlled foreign companies in the domestic economy in the conditions of military state]. *Rozvytok finansovoho rynku v Ukraini: zahrozy*,

- problemy ta perspektyvy* : materialy XI mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Poltava, 27 lystopada 2024 r.). Poltava: NUPP, 2024. S. 58–60. URL: <https://nupp.edu.ua/uploads/files/0/events/other/inform-list/zbirnik-finrinki-2024.pdf>. (in Ukrainian)
13. Savka O. P. Finansovi aspekty kontrolovanykh inozemnykh kompanii: suchasni vyklyky [Financial aspects of controlled foreign corporations: current challenges]. *Finansova systema krainy: tendentsii ta perspektyvy rozvytku* : materialy X mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Ostroh, 24 lystopada 2023 r.). Ostroh: Vydavnytstvo Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia», 2023. S. 231-236. URL: <https://cutt.ly/nrlPj3vF>. (in Ukrainian)
 14. Designing effective controlled foreign company rules. Action 3: 2015 final report. OECD. 2015. 75 r. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1. (in English)
 15. Krupka I. M., Savka O. P. Ekonomiko-pravove rehuliuвання opodatkuvannya prybutku KIK v YeS [Economic and legal regulations on the taxation of CFC in the EU]. *Svitovi tendentsii ta perspektyvy rozvytku finansovoi systemy Ukrainy* : materialy XVII mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Kyiv, 23 travnia 2024 r.). Kyiv, 2024. C. 81-84. URL: <https://cutt.ly/1rlbknaW>. (in Ukrainian)
 16. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Second Edition. Paris: OECD Publishing, 2017. 326 r. URL: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters-second-edition-9789264267992-en.htm>. (in English)
 17. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. 1 July 2021. 5 r. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. (in English)
 18. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo stymuliuвання rozvytku tsyfrovoy ekonomiky v Ukraini: Zakon Ukrainy [On the purpose of introducing amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine aimed at stimulating the development of the digital economy in Ukraine: Law of Ukraine] vid 04 hrudnia 2024 roku № 4113-IKh. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20>. (in Ukrainian)