

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

№ 3/2024



Щодо окремих питань запроваджених правил про контрольовані іноземні компанії

У цьому інформаційному листі розглянуто практичні питання тлумачення окремих норм про контрольовані іноземні компанії, щодо яких платники податків найчастіше звертаються до контролюючих органів.

Цей лист є інформаційним і не є індивідуальною податковою консультацією, оскільки не базується на особливостях фактичних обставин конкретного платника податку. Інформаційний лист ґрунтується на положеннях чинного законодавства України і практиці його застосування, що можуть у майбутньому змінитися.

Кожен платник податку в порядку, визначеному статтями 52, 53 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), може звернутися до контролюючого органу з наведенням фактичних обставин операцій і наданням відповідних матеріалів для отримання індивідуальної податкової консультації.



НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ПИТАННЯ ЩОДО КІК

1. **Кодекс** – Податковий кодекс України;

2. **Наказ № 512** – Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми та Порядку надсилання до контролюючого органу Повідомлення про набуття (початок здійснення фактичного контролю) або відчуження частки (припинення фактичного контролю) резидентом в іноземній юридичній особі або майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи» від 22.09.2021 № 512, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 22.11.2021 за № 1525/37147;

3. **Наказ № 254** – Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії, Порядку заповнення Звіту про контрольовані іноземні компанії, скороченої форми Звіту про контрольовані іноземні компанії і подання до контролюючого органу та Змін до форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 25.08.2022 № 254, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11.10.2022 за № 1219/38555;

4. **Наказ № 360** – Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи» від 01.11.2022 № 360, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 18.11.2022 за № 1432/38768;

5. **Наказ № 408** – Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку надання засновником трасту, власником частки майна фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи на вимогу контролюючого органу письмового підтвердження щодо відповідності умовам, передбаченим підпунктом 39-2.1.5.1 підпункту 39-2.1.5 пункту 39-2.1 статті 39-2 розділу I Податкового кодексу України» від 30.11.2022 № 408, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 24.01.2023 за № 157/39213;

6. **Наказ № 16** – Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми акта (довідки) про результати перевірки контролюючої особи з вимогами до його (її) складення» від 11.01.2023 № 16, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 06.03.2023 за № 399/39455;

7. **Повідомлення** про виявлення факту, що свідчить про володіння фізичною (юридичною) особою – резидентом України часткою в іноземній юридичній особі, примірник форми розміщено на вебпорталі ДПС (подається за формою J1610101, розміщеною на вебпорталі ДПС).



1.ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

Із 01 січня 2017 року Україна приєдналася до плану Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо протидії розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (план BEPS), узяла на себе зобов'язання імплементувати мінімальний стандарт плану BEPS і забезпечити його послідовне запровадження.

У 2020 році відповідно до Рекомендацій про реалізацію плану BEPS (Крок 3 «Розробка ефективних правил оподаткування контрольованих іноземних компаній (CFC/KiK)») в українське законодавство було імплементовано норми оподаткування контрольованих іноземних компаній (далі – KiK), які є інструментом запобігання ухиленню від сплати податків.

Законом України від 16 січня 2020 року № 466 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» розділ I Кодексу доповнено, зокрема статтею 39-2 «Контрольовані іноземні компанії».

Зокрема, Крок 3 Плану BEPS в Україні було імплементовано в національне податкове законодавство через розроблення і прийняття норм щодо KiK, які вступили в дію з 01.01.2022.

Це перший досвід впровадження в національне податкове законодавство правил оподаткування контрольованих іноземних компаній.

У чинній редакції статті 39-2 Кодексу встановлено, що контрольованою іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених Кодексом (підпункт 39-2.1.1 пункту 39-2.1 статті 39-2 Кодексу).

Відповідно до підпункту 39-2.1.2 пункту 39-2.1 статті 39-2 Кодексу контролюючою особою є фізична особа або юридична особа – резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії.

Зокрема, іноземна компанія визнається контрольованою іноземною компанією, якщо фізична особа – резидент України або юридична особа – резидент України (далі – контролююча особа):

- а) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків, або
- б) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 10 відсотків, за умови що декілька фізичних осіб – резидентів України та/або юридичних осіб – резидентів України володіють частками в іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше відсотків, або
- в) окремо або разом з іншими резидентами України – пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою.



Фізична особа – резидент України або юридична особа – резидент України не визнаються контролюючими особами, якщо їх володіння часткою у контрольованій іноземній компанії реалізовано через пряме або опосередковане володіння в іншій юридичній особі – резиденті України, за умови якщо остання визнається контролюючою особою згідно з пунктом 39-2.1 статті 39-2 Кодексу та на неї покладається зобов'язання щодо оподаткування скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії.

Платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа.

Отже, новий режим запровадив оподаткування нерозподіленого прибутку КІК на рівні власника, який є податковим резидентом України (контролююча особа), будь то фізична чи юридична особа. Особливістю є те, що Кодекс розширив поняття іноземної компанії і включив до нього, окрім юридичної особи в розумінні корпоративного права, також і утворення без статусу юридичної особи, фіскально-прозорі утворення (трасти, інвестиційні фонди, партнерства тощо). Також нормою, що розкриває поняття контролю, охоплюються не лише ознаки юридичного контролю, а й фактичного.

Зокрема, формально визначені ознаки – реєстраційні дані про юридичну особу та про її засновників, учасників, кінцевих бенефіціарних власників. Щодо фактичного контролю, то він визначається на підставі сукупності фактів і обставин, відповідно до яких можна зробити висновок, що особа може здійснювати суттєвий або вирішальний вплив на рішення іноземної компанії щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності.

Тож якісне запровадження і виконання норм про КІК є одним із важливих кроків, у тому числі і для досягнення мети переходу до режиму вільного руху капіталу.

З 01.01.2022 контролюючі особи (як фізичні, так і юридичні) зобов'язані подавати Повідомлення про набуття у власність, реєстрацію та продаж/ліквідацію іноземної контрольованої компанії або утворення без статусу юридичної особи (фонди, трасти) (далі – Повідомлення).

Контролюючі та державні органи, банки та фінансові установи з 01.01.2022 року також є суб'єктами звітування в частині подання Повідомлення про виявлення факту, що свідчить про володіння фізичною (юридичною) особою – резидентом України часткою в КІК.

Повідомлення подаються про виявлені факти як юридичного, так і фактичного контролю над іноземною юридичною особою або утворенням без статусу юридичної особи (трасти, фонди), незалежно від їхнього оформлення. Також повідомлення слід подавати про факти не лише прямого, а й опосередкованого володіння (розрахунок опосередкованого контролю банками не здійснюється).

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

Форма та порядок надсилання до контролюючого органу Повідомлення про набуття (початок здійснення фактичного контролю) або відчуження частки (припинення фактичного контролю) резидентом в іноземній юридичній особі або майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи, затверджені наказом № 512.



Пунктом 120.7 статті 120 Кодексу передбачено, що за неповідомлення контролюючою особою контролюючого органу про набуття частки в іноземній юридичній особі, утворенні без статусу юридичної особи, або про початок здійснення фактичного контролю за іноземною юридичною особою, або про відчуження частки в іноземній юридичній особі, або про припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою у строки, передбачені підпунктом 39-2.5.5 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу тягне за собою накладення штрафу в розмірі 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 01 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

Щодо звітів про КІК, то першим звітним періодом за ними є 2022 рік. Чинним законодавством передбачено право платника податків подати перший звіт і включити скоригований прибуток КІКа за 2022 рік у податкову декларацію за 2023 звітний рік. Отже, для підготовки до звітування платникам податків надано певний перехідний період.

Зокрема, першим звітним (податковим) роком для Звіту про контрольовані іноземні компанії є 2022 рік (якщо звітний рік не відповідає календарному року – звітний період, що розпочинається у 2022 році). Контролюючі особи мають право подати Звіт про контрольовані іноземні компанії за 2022 рік до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за 2023 рік із включенням зазначеного в такому звіті скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, що підлягає оподаткуванню в Україні, до показників відповідних декларацій за 2023 рік. При цьому штрафні санкції та/або пеня не застосовуються (пункт 54 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

Тож фактично кампанія декларування у 2024 році провадиться:

- ▶ для контролюючих осіб, що є юридичними особами, – до 01 березня 2024 року;
- ▶ для контролюючих осіб, що є фізичними особами, – до 01 травня 2024 року.

Отже, наразі Україна успішно запровадила нове законодавство про КІК відповідно до рекомендацій ОЕСР BEPS і Кроку 3 Плану BEPS, метою якого є протидія розмиванню податкової бази і виведенню прибутків за кордон.





2. ПРАКТИЧНІ ПИТАННЯ

2.1. ЩОДО ВИЗНАННЯ ФІЗИЧНОЇ (ЮРИДИЧНОЇ) ОСОБИ – РЕЗИДЕНТА (1) УКРАЇНИ КОНТРОЛЮЮЧОЮ ОСОБОЮ, ЯКЩО ІНША ФІЗИЧНА (ЮРИДИЧНА) ОСОБА – РЕЗИДЕНТ УКРАЇНИ (2) ВИЗНАЧИВ СЕБЕ КОНТРОЛЮЮЧОЮ ОСОБОЮ КІК У РОЗМІРІ 100 %. ЯКИМ ЧИНОМ (ЗА ЯКОЮ ПРОЦЕДУРОЮ) ОДИН ЗІ СПІВВЛАСНИКІВ КОМПАНІЇ МОЖЕ САМОСТІЙНО ВИЗНАЧИТИ СЕБЕ КОНТРОЛЮЮЧОЮ ОСОБОЮ?

Підстави визначення контролюючою особою встановлені підпунктами 39-2.1.2 – 39-2.1.7 пункту 39-2.1 статті 39-2 розділу I Кодексу.

Водночас відповідно до підпункту 39-2.2.2 пункту 39-2.2 статті 39-2 розділу I Кодексу об'єктом оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток підприємств) контролюючої особи є частина скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день відповідного звітного періоду, щодо якого розраховується скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії, що обчислюється відповідно до правил, визначених статтею 39-2 розділу I Кодексу.

Відповідно до підпункту 39-2.2.3 пункту 39-2.2 статті 39-2 розділу I Кодексу скоригований прибуток контрольованої іноземної компанії, який було включено до об'єкта оподаткування однієї контролюючої особи в порядку, передбаченому Кодексом, не може бути повторно включено до об'єкта оподаткування іншої контролюючої особи або контролюючих осіб.

Підпунктом 39-2.5.2 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу визначено, що контролюючі особи зобов'язані подавати Звіт про контрольовані іноземні компанії до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний календарний рік засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги".

Тож на фізичну (юридичну) особу – резидента України (2), яка визначила себе контролюючою особою КІК у розмірі 100 %, покладаються зобов'язання, передбачені статтею 39-2 розділу I Кодексу.

2.2. ЧИ Є ЗОБОВ'ЯЗАННЯ У ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ (КОНТРОЛЮЮЧОЇ ОСОБИ) ПОДАВАТИ ЗВІТ ПРО КІК, ЯКЩО ВОНА БУЛА РЕЗИДЕНТОМ УКРАЇНИ У ЗВІТНОМУ ПЕРІОДІ ТАКОЇ КІК, НАВІТЬ ЯКЩО НА ДАТУ ПОДАННЯ ЗВІТУ ПРО КІК ЦЯ ФІЗИЧНА ОСОБА ВИЗНАЧИЛА СЕБЕ РЕЗИДЕНТОМ ІНШОЇ КРАЇНИ.

КІК визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що знаходиться під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України.

Підпунктом 39-2.5.2 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу передбачено, що контролюючі особи зобов'язані подавати Звіт про КІК до контролюючого органу одночасно з поданням річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний календарний рік засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" та "Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги".