

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЛИСТ

№ 3/2024

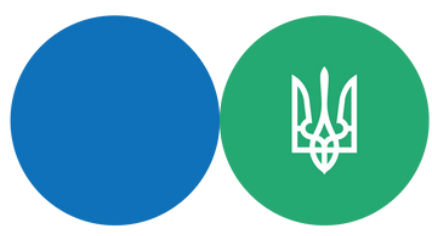


Щодо окремих питань запроваджених правил про контрольовані іноземні компанії

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 статтю 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 ХХ «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".

Отже, якщо фізична особа – резидент України є контролюючою особою КІК у звітному періоді такої КІК, то така особа зобов'язана подавати звіт про КІК за такий звітний період, навіть якщо на дату подання звіту про КІК ця фізична особа визначила себе резидентом іншої країни.

2.3. ЯКИМ ЧИНОМ РОЗРАХУВАТИ ЕФЕКТИВНУ СТАВКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЗАСТОСУВАННЯ ПІДПУНКТУ 39-2.4.1 ПУНКТУ 39-2.4.1 СТАТТІ 39-2 РОЗДІЛУ І КОДЕКСУ?

Для цілей цієї статті ефективна ставка податку на прибуток підприємств розраховується діленням суми нарахованих податкових зобов'язань із податку на прибуток контрольованої іноземної компанії, відображеної в податковій звітності контрольованої іноземної компанії за відповідний податковий рік, на суму прибутку до оподаткування за даними фінансової звітності контрольованої іноземної компанії за відповідний календарний рік і множенням на 100 відсотків.

До цих податкових зобов'язань також додаються суми податків у джерела виплати (за умови, що вони не включені в зазначені вище податкові зобов'язання з податку на прибуток), утримані під час виплати доходів на користь контрольованої іноземної компанії та за її рахунок будь-якою іншою особою, якщо таке утримання передбачено відповідним законодавством.

Відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання та податкові витрати (дохід) згідно з даними фінансової звітності контрольованої іноземної компанії для цілей розрахунку ефективної ставки не враховуються.

2.4. ЧИ МОЖНА ПОДАВАТИ ЗВІТ ПРО КІК БЕЗ РІЧНОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ПРО МАЙНОВИЙ СТАН І ДОХОДИ, ЯКЩО ТАКА ДЕКЛАРАЦІЯ НЕ ОБОВ'ЯЗКОВА ДО ПОДАННЯ?

Пунктом 39-2.5 статті 39-2 розділу І Кодексу встановлено вимоги щодо складання і подання Звіту про КІК. Зокрема, підпунктом 39-2.5.2 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу І Кодексу передбачено, 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".

Форма Декларації про майновий стан і доходи (далі – Декларація) та Інструкція щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи (далі – Інструкція) затверджені наказом Міністерства фінансів України від 02.10.2015 № 859 (з урахуванням змін та доповнень, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.08.2023 № 467).

Відповідно до пункту 2 розділу II «Порядок оформлення декларації» Інструкції додатки є складовою частиною декларації і без декларації не є дійсними.

Для фізичних осіб – контролерів контрольованих іноземних компаній формою декларації передбачено заповнення окремого додатка КІК «Розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору, визначених з частини прибутку контрольованої іноземної компанії».

Додаток КІК заповнюється окремо за кожною контрольованою іноземною компанією. Податкові зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб та військового збору, що підлягають сплаті з прибутку контрольованої іноземної компанії, розраховуються відповідно до положень статті 39-2 розділу I Кодексу і пунктів 170.13, 170.131 статті 170 розділу IV Кодексу (пункт 9 розділу IV «Порядок заповнення додатків до декларації» Інструкції).

Рядок 10.14 Декларації і рядки додатку КІК є обов'язковими для заповнення, містять числове поле або літери, тому за відсутності об'єкта оподаткування або податку у кожному з них зазначається нуль.

Тож звіт про КІК необхідно подавати разом із податковою декларацією, навіть за відсутності зобов'язань за декларацією.

2.5. ЩОДО ЯКОГО РОЗМІРУ ЧАСТКИ В КІК ФІЗИЧНА (ЮРИДИЧНА) ОСОБА – РЕЗИДЕНТ УКРАЇНИ БУДЕ ВВАЖАТИСЯ КОНТРОЛЮЮЧОЮ ОСОБОЮ, ЯКЩО ЖОДНА З ОСІБ САМОСТІЙНО НЕ ВИЗНАЧИТЬ СЕБЕ КОНТРОЛЮЮЧОЮ ОСОБОЮ ВІДПОВІДНО ДО ПІДПУНКТУ 39-2.2.1 ПУНКТУ 39-2.2 СТАТТІ 39-2 РОЗДІЛУ I КОДЕКСУ?

Підпунктом 39-2.1.2 пункту 39-2.1 статті 39-2 розділу I Кодексу передбачено, що контролюючою особою є фізична особа або юридична особа – резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії, яка:

- а) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі більше ніж 50 відсотків;
- 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;
- в) окремо або разом із іншими резидентами України – пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою.

Додатково зазначаємо, що відповідно до пункту 54 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу підпункт «б» підпункту 39-2.1.2 пункту 39-2.1 статті 39-2 Кодексу для 2022 – 2023 звітних (податкових) років застосовується в такій редакції:

«б) володіє часткою в іноземній юридичній особі у розмірі 25 і більше 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».

Водночас підпунктом 39-2.2.1 пункту 39-2.2 статті 39-2 Кодексу визначено, що платником податку щодо прибутку контрольованої іноземної компанії є контролююча особа.

Якщо одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 і більше відсотків у контрольованій іноземній компанії спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами, та при цьому жодна з осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо такої частки у повному розмірі, вважається, що всі зазначені особи є контролюючими особами для контрольованої іноземної компанії у рівних частках щодо частки, якою вони володіють спільно (незалежно від того, чи досягає розмір частки кожного з них 25 відсотків).

Отже, якщо жодна з фізичних (юридичних) осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо частки, якою вони володіють спільно, то відповідно до підпункту 39-2.2.1 пункту 39-2.2 статті 39-2 розділу I Кодексу вважатиметься, що всі зазначені особи є контролюючими особами для КІК у рівних частках цієї спільної частки.

2.6. **ЧИ ПІДЛЯГАЄ ВІДОБРАЖЕННЮ У ЗВІТІ ПРО КІК ІНФОРМАЦІЯ, ВИЗНАЧЕНА У ПІДПУНКТІ 39-2.5.3 ПУНКТУ 39-2.5 СТАТТІ 39-2 РОЗДІЛУ I КОДЕКСУ (ЗОКРЕМА, РЯДКИ 29 – 34 ЗВІТУ ПРО КІК), ЯКЩО ПРИБУТОК ТАКОЇ КІК ЗВІЛЬНЯЄТЬСЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ЗА НАЯВНОСТІ УМОВ, ВИЗНАЧЕНИХ ПУНКТОМ 39-2.4 СТАТТІ 39-2 КОДЕКСУ?**

Так. Особливості оподаткування прибутку КІК визначено пунктом 39-2.2 статті 39-2 Кодексу.

Відповідно до підпункту 39-2.2.2 пункту 39-2.2 статті 39-2 Кодексу визначено, що 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 Кодексу.

Пунктом 39-2.3 статті 39-2 Кодексу встановлюється порядок обчислення скоригованого прибутку КІК, що оподатковується в Україні, зокрема підпунктом 39-2.3.2 пункту 39-2.3 статті 39-2 Кодексу визначається перелік коригувань, що враховуються при розрахунку скоригованого прибутку КІК.

Водночас пунктом 39-2.4 статті 39-2 Кодексу передбачено звільнення від оподаткування КІК у разі додержання умов, визначених підпунктами 39-2.4.1, 39-2.4.2 пункту 39-2.4 статті 39-2 Кодексу.

Згідно з підпунктом 39-2.4.3 пункту 39-2.4 статті 39-2 Кодексу визначається, що у разі якщо прибуток КІК звільняється від оподаткування відповідно до положень цього пункту, контролююча особа звільняється від обов'язку розраховувати скоригований прибуток такої КІК відповідно до положень підпункту 39-2.3.2 пункту 39-2.3 статті 39-2 Кодексу.

Пунктом 39-2.5 статті 39-2 Кодексу встановлюється зобов'язання контролюючої особи 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. Водночас підпункт 39-2.5.3 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу визначає перелік показників (інформації), що має бути включена до звіту про КІК.

На виконання підпункту 39-2.5.6 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу наказом № 254 затверджено форму Звіту про КІК, скорочену форму Звіту про КІК (далі – Звіт про КІК), Порядок заповнення Звітів про КІК і подання до контролюючого органу.

Форма Звіту про КІК передбачає, зокрема, заповнення граф відповідно до положень підпунктів «а» – «и» підпункту 39-2.5.3 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу.

Зазначеними підпунктами Кодексу передбачається надання інформації про КІК, у тому числі інформації щодо розрахунку скоригованого прибутку КІК відповідно до підпункту «г» підпункту 39-2.5.3 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу, який може бути звільнений від оподаткування (графи 25, 26 Звіту про КІК).

Проте Кодекс не встановлює окремих правил або виключень для платника податку – контролюючої особи щодо невідображення у Звіті про КІК інформації, визначеної, зокрема, підпунктами «е», «є», «ж», «и» підпункту 39-2.5.3 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу, а отже, така інформація підлягає відображенню платником податку – контролюючою особою у відповідних графах Звіту про КІК (графи 29 – 34 Звіту про КІК).

Висвітлення зазначених показників у Звіті про КІК забезпечує відповідний процес адміністрування КІК.

Ураховуючи викладене, правові підстави для невідображення у Звіті про КІК інформації, визначеної іншими підпунктами 39-2.5.3 (наприклад, «е», «є», «ж», «з», «и») пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу у випадку звільнення від оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії відповідно до вимог пункту 39-2.4 статті 39-2 Кодексу, відсутні.

Слід зазначити, що відповідальність платника податку – контролюючої особи у разі порушення вимог Кодексу щодо невідображення інформації у Звіті про КІК передбачено пунктом 120.7 статті 120 Кодексу.

2.7. **ЧИ НЕОБХІДНО ПОДАВАТИ ЗВІТ ПРО КІК ТА КОПІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КІК, ЩО ЗАРЕЄСТРОВАНІ У РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ, РЕСПУБЛІЦІ БІЛОРУСЬ ЗА 2022 І 2023 РОКИ, У ЗВ'ЯЗКУ ІЗ ВТРАТОЮ КОНТРОЛЮ НАД НИМИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОЇ АГРЕСІЇ РФ ПРОТИ УКРАЇНИ?**

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

Також згідно з підпунктом 39-2.1.6 пункту 39-2.1 статті 39-2 особа вважається такою, що здійснює фактичний контроль над юридичною особою, у разі, якщо така особа має можливість здійснювати суттєвий або вирішальний вплив на рішення такої юридичної особи щодо укладення угод, розпорядження активами та прибутком, припинення діяльності незалежно від юридичного оформлення такого впливу.

Тож поняттям контролю охоплюються не лише ознаки юридичного контролю, а й фактичного.

Пунктом 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу встановлено вимоги щодо складання та подання Звіту про контрольовані іноземні компанії. Зокрема, підпунктом 39-2.5.2 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу передбачено, 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».

До звіту про контрольовані іноземні компанії обов'язково додаються завірені належним чином копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії, що підтверджують розмір прибутку контрольованої іноземної компанії за звітний (податковий) рік. Якщо граничні строки підготовки фінансової звітності у відповідній іноземній юрисдикції спливають пізніше граничних строків подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, такі копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії подаються разом із річною декларацією про майновий стан і доходи або податковою декларацією з податку на прибуток підприємств за наступний звітний (податковий) період.

Згідно з підпунктом 39-2.5.4 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу, якщо контролююча особа не має можливості забезпечити складання фінансової звітності контрольованої іноземної компанії та/або здійснення розрахунку скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії до дати граничного строку подання річної декларації про майновий стан і доходи або податкової декларації з податку на прибуток підприємств, така контролююча особа подає звіт про контрольовані іноземні компанії за скороченою формою, який містить лише відомості, передбачені підпунктами «а» – «в» підпункту 39-2.5.3 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу.

Контролююча особа зобов'язана подати повний звіт про контрольовані іноземні компанії до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком. У разі якщо відповідно до такого звіту загальний оподатковуваний дохід, об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої особи збільшується, така особа до кінця календарного року, наступного за звітним (податковим) роком, подає уточнюючу річну декларацію про майновий стан і доходи або податкову декларацію з податку на прибуток підприємств. У такому разі штрафні санкції та/або пеня не застосовуються.

Наказом № 254 затверджено форму Звіту про контрольовані іноземні компанії, скорочену форму Звіту про контрольовані іноземні компанії, Порядок заповнення Звіту про контрольовані іноземні компанії, скорочену форму Звіту про контрольовані іноземні компанії і подання до контролюючого органу.

Водночас відповідно до підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності та/або документів (повідомлень), у тому числі передбачених статтями 39 і 392, пунктом 46.2 статті 46 Кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні.

Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, Перелік документів, що підтверджують неможливість платника податків – юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента, та Перелік документів, що підтверджують неможливість платника податків – фізичної особи, зокрема самозайнятої особи, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.07.2022 № 225, який набрав чинності 06 вересня 2022 року.

Враховуючи викладене, платнику податків потрібно подати за 2022 і 2023 роки належним чином заповнені Звіти про КІК із завіреними належним чином копіями фінансової звітності КІК, податкові декларації та додатки КІК (у разі відсутності рішення контролюючого органу про неможливість виконання обов'язків цим платником податків).

2.8.

ЧИ ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ДО КОНТРОЛЮЮЧОЇ ОСОБИ ШТРАФНІ САНКЦІЇ ЗА НЕСВОЄЧАСНЕ (ІЗ НЕДОТРИМАННЯМ СТРОКІВ, ПЕРЕДБАЧЕНИХ ПІДПУНКТОМ 39-2.5.5 ПУНКТУ 39-2.5 СТАТТІ 39-2 РОЗДІЛУ I КОДЕКСУ) ПОДАННЯ НЕЮ 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?

Пунктом 120.7 статті 120 розділу II Кодексу передбачено, що 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 розділу I Кодексу, тягне за собою накладення штрафу у розмірі 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 01 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт.

З огляду на зазначене, чинна редакція пункту 120.7 статті 120 розділу II Кодексу не передбачає застосування штрафу за несвоєчасне (із недотриманням строків, передбачених підпунктом 39-2.5.5 пункту 39-2.5 статті 39-2 розділу I Кодексу) повідомлення контролюючою особою контролюючого органу, зокрема про набуття частки в іноземній юридичній особі.

Отже, до контролюючої особи, яка подає Повідомлення, зокрема про набуття частки в іноземній юридичній особі після спливу 60-тиденного строку на його подання, штрафні санкції, передбачені пунктом 120.7 статті 120 розділу II Кодексу, не застосовуються.

Водночас у разі пропуску 60-тиденного строку на подання Повідомлення платник податків, у якого виникає обов'язок щодо подання такого Повідомлення, не звільняється від обов'язку його подання після спливу такого строку.

2.9.

ЩО ВВАЖАЄТЬСЯ «НАЛЕЖНИМ ЧИНОМ» ЗАВІРЕНИМИ КОПІЯМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КІК ТА ЧИ ПОТРЕБУЄ ПЕРЕКЛАДУ УКРАЇНСЬКОЮ МОВОЮ ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ КІК?

Відповідно до підпункту 39-2.5.2 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу контролюючі особи зобов'язані подавати Звіт про контрольовані іноземні компанії (далі – Звіт) 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".

До Звіту обов'язково додаються завірені належним чином копії фінансової звітності контрольованої іноземної компанії (далі – КІК), що підтверджують розмір прибутку КІК за звітний (податковий) рік.

Норма підпункту 39-2.5.2 пункту 39-2.5 статті 39-2 Кодексу зумовлює необхідність урахування платниками податків стандартів оформлення документів, визначених національним стандартом як нормативним документом відповідно до статей 1, 23 Закону України «Про стандартизацію».

Порядок засвідчення копій документів визначено пунктом 5.26 Національного стандарту України Державної уніфікованої системи документації, Уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації «Вимоги до оформлювання документів» ДСТУ 4163:2020, затвердженого наказом Держспоживстандарту України від 01.07.2020 № 144, який набрав чинності 01.09.2021.

Пунктом 5.26 Національного стандарту «Вимоги до оформлювання документів» (ДСТУ 4163:2020) передбачено, що відмітка про засвідчення копії документа складається зі слів «згідно з оригіналом», найменування посади, особистого підпису особи, яка засвідчує копію, її власного імені та прізвища, дати засвідчення копії. У випадках, визначених законодавством, копії документів засвідчують відбитком печатки юридичної особи, структурного підрозділу (служби діловодства, служби кадрів, бухгалтерії тощо) юридичної особи або печатки «Для копій».

Отже, особа, яка є підписантом фінансової звітності, проставляє відмітку про засвідчення копії такого документа.

Водночас Законом № 851 визначено, що електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа, без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили.

Одним із таких реквізитів є електронний підпис, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу. Накладання електронного підпису, прирівняного до власноручного підпису відповідно до Закону України "Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги", завершує порядок створення електронного документа.

Тож контролююча особа зобов'язана подати до контролюючого органу копії фінансової звітності КІК, завірені відповідно до вимог пункту 5.26 Національного стандарту «Вимоги до оформлювання документів» (ДСТУ 4163:2020) (за можливістю), разом зі Звітом засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та кваліфікованого електронного підпису, і тільки такий документ матиме юридичну силу, вважатиметься належним чином завіреним, оскільки особа, яка накладає електронний цифровий підпис, засвідчує достовірність інформації, що міститься в електронному документі, зокрема у фінансовій звітності КІК.

Водночас норми чинного законодавства не передбачають переклад українською мовою фінансової звітності, складеної іноземною мовою, як і її апостилювання та нотаріального засвідчення.

2.10.

ЯКИМ Є ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ЗАГАЛЬНИЙ СУКУПНИЙ ДОХІД» УСІХ КІК ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЗАСТОСУВАННЯ ПІДПУНКТУ 39-2.4.2 ПУНКТУ 39-2.4 СТАТТІ 39-2 РОЗДІЛУ I КОДЕКСУ?

Відповідно до підпункту 39-2.4.2 пункту 39-2.4 статті 39-2 розділу I Кодексу, незалежно від виконання умов, передбачених підпунктом 39-2.4.1 пункту 39-2.4 статті 39-2 розділу I Кодексу, скоригований прибуток КІК не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої особи у разі, якщо виконується будь-яка з таких умов, зокрема:

▶ загальний сукупний дохід усіх КІК однієї контролюючої особи із всіх джерел за даними фінансової звітності не перевищує еквівалент 2 мільйони євро на кінець звітного періоду (підпункт 39-2.4.2.1 підпункту 39-2.4.2 пункту 39-2.4 статті 39-2 розділу I Кодексу).

Враховуючи зазначене, для цілей застосування підпункту 39-2.4.2 пункту 39-2.4 статті 39-2 розділу I Кодексу загальний сукупний дохід усіх КІК однієї контролюючої особи розраховується за даними фінансової звітності із всіх джерел його отримання.

З питання визначення поняття «загальний сукупний дохід» усіх КІК для цілей застосування підпункту 39-2.4.2 пункту 39-2.4 статті 39-2 розділу I Кодексу, у нормативно-правових актах із бухгалтерського обліку, виданих Міністерством фінансів України, зазначений термін не застосовується.

Підпунктом 14.1.84 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу визначено, що інші терміни для цілей розділу III Кодексу використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і міжнародними стандартами фінансової звітності, введеними в дію відповідно до законодавства.

Тож застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так само як і міжнародних стандартів фінансової звітності відповідно до підпункту 14.1.84 пункту 14.1 статті 14 Кодексу передбачено для визначення інших термінів, що згадуються в розділі III Кодексу, а не для визначення термінів, що використовуються в інших розділах Кодексу.

Отже, при розрахунку загального сукупного доходу усіх КІК для цілей застосування підпункту 39-2.4.2 пункту 39-2.4 статті 39-2 Кодексу слід враховувати обсяг доходу усіх КІК однієї контролюючої особи із усіх джерел за даними показників неконсолідованої фінансової звітності кожної КІК, який, зокрема, включатиме дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи. Водночас Звіт про фінансові результати КІК, що є складовою її неконсолідованої фінансової звітності, складається відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, що застосовується КІК.

2.11.

ЧИ МАЄ ВИЗНАВАТИСЯ КІК ТРАСТ, ЯКИЙ СТВОРЕНИЙ НА ПІДСТАВІ ПРАВочИНУ (TRUST DEED, ЩО УКЛАДЕНИЙ ІЗ ФІЗИЧНОЮ ОСОБОЮ – НОМІНАЛЬНИМ ВЛАСНИКОМ), ЯКЩО ТАКИЙ ТРАСТ НЕ ЗДІЙСНЮЄ ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ НІ З ДОВІРИТЕЛЕМ ТРАСТУ, НІ З КОМПАНІЄЮ, ЯКУ ПЕРЕДАНО В ТРАСТ, ВОДНОЧАС БЕНЕФІЦІАРНИЙ ВЛАСНИК ВИЗНАВ СЕБЕ КОНТРОЛЕРОМ КІК.

Ні. Якщо бенефіціарний власник виконав усі вимоги статті 39-2 Кодексу, то траст, який створений на підставі правочину (trust deed, що укладений із фізичною особою – номінальним власником), не визнається контролером КІК.

Водночас, якщо не додержуються умови, визначені в підпункті 39-2.1.5.1 підпункту 39-2.1.5 пункту 39-2.1 статті 39-2 розділу I Кодексу, траст визнається КІК.

2.12.

ЯКЩО ЗГІДНО З ДАНИМИ БАЛАНСУ В КІК Є НЕПОКРИТІ ЗБИТКИ МИНУЛИХ РОКІВ (ЗБИТКИ ЗА ПЕРІОД ДО 01.01.2022), АЛЕ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД КІК ЗА ДАНИМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ Є ПРИБУТКОВОЮ, ЧИ МОЖЛИВО ЗБИТКИ МИНУЛИХ РОКІВ ВИКОРИСТАТИ ДЛЯ ЗМЕНШЕННЯ СКОРИГОВАНОГО ПРИБУТКУ КІК?

Ні. Першим звітним (податковим) роком для звіту про КІК є 2022 рік (якщо звітний рік не відповідає календарному року – звітний період, що розпочинається у 2022 році).

Контролююча особа визначає частину скоригованого прибутку КІК за даними фінансової звітності відповідно до пункту 39-2.2 статті 39-2 Кодексу.

Відповідно до підпункту 39-2.3.3 пункту 39-2.3 статті 39-2 Кодексу скоригований прибуток кожної КІК визначається окремо. Якщо скоригований прибуток КІК звітного року має від'ємне значення, такий збиток не зменшує прибуток до оподаткування інших контрольованих іноземних компаній звітного року, однак може бути врахований у зменшення прибутку до оподаткування цієї самої контрольованої іноземної компанії в майбутніх звітних роках.

Отже, непокриті збитки минулих періодів (до 01.01.2022) КІК не впливають на визначення скоригованого прибутку КІК.