

ПІДСТАВИ ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

TAX LAW GROUNDS FOR EXEMPTION OF CONTROLLED FOREIGN COMPANIES' PROFIT IN UKRAINE

Фекета І.М., аспірантка кафедри адміністративного та фінансового права

Львівський національний університет імені Івана Франка

orcid.org/0000-0002-6553-2433

У статті здійснено комплексне дослідження підстав звільнення від оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній (КІК), передбачених пунктом 39².4 статті 39² Податкового кодексу України. Обґрунтовано доцільність поділу таких підстав на дві основні групи – безумовні та умовні, залежно від характеру критеріїв, що повинні бути виконані контролюючою особою. До безумовних підстав віднесено критерій незначного сукупного доходу КІК, публічний статус компанії та здійснення нею благодійної діяльності, що не передбачає розподілу прибутку на користь засновників. Показано, що ці підстави застосовуються незалежно від наявності міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування або угод про обмін податковою інформацією.

До умовних підстав віднесено випадки, коли звільнення можливе за наявності чинних міжнародних договорів України та одночасного дотримання критеріїв щодо ефективної ставки оподаткування прибутку КІК та структури її доходів. Детально проаналізовано поняття пасивних доходів та умови, за яких вони можуть визнаватися активними, що фактично інтегрує у вітчизняне податкове право елементи тесту сутності (substance test). Розкрито взаємозв'язок зазначених правил із міжнародними стандартами – зокрема, рекомендаціями фінального звіту Організації економічного розвитку та співробітництва (ОЕСР) за Крокком 3 Плану дій BEPS, спрямованими на мінімізацію ризиків розмивання податкової бази та переміщення прибутків.

Проаналізовано також практичні аспекти застосування підстав звільнення у процесі подання Звіту про КІК, включно з проблемами підтвердження критеріїв звільнення та можливістю контролюючої особи відмовитися від них. Сформульовано висновки щодо системності української моделі звільнення від оподаткування КІК та окреслено ключові проблеми правозастосування.

Ключові слова: контрольована іноземна компанія, звільнення від оподаткування, пасивні доходи, ефективна ставка оподаткування, міжнародний обмін податковою інформацією, BEPS, Податковий кодекс України.

The article provides a comprehensive analysis of the grounds for exemption from taxation of profit of controlled foreign companies established in paragraph 39².4 of Article 39² of the Tax Code of Ukraine. The study substantiates the classification of such grounds into two major groups – unconditional and conditional – depending on the nature and complexity of the criteria that must be satisfied by the controlling person. Unconditional grounds include the low aggregate income threshold of all CFCs belonging to one controlling person, the public status of a CFC whose shares are listed on a recognized stock exchange, and the operation of a CFC as a charitable organization that does not distribute income for the benefit of its founders. These grounds apply regardless of the existence of international double taxation treaties or agreements on exchange of tax information.

Conditional grounds require the existence of an effective international treaty between Ukraine and the foreign jurisdiction, as well as compliance with additional criteria related to the effective tax rate applied to the CFC's profit and the structure of its income. Special attention is paid to the definition of passive income and the conditions under which such income may be treated as active, thereby incorporating elements of the substance test into Ukrainian tax law. The analysis demonstrates the alignment of Ukrainian rules with international standards, particularly the OECD BEPS Action 3 Final Report, which emphasizes targeted application of CFC rules and minimization of administrative burdens.

The article also examines practical issues arising in the process of submitting the CFC Report, including verification of exemption criteria and the possibility of a controlling person opting out of the exemption. The conclusions highlight the systematic nature of the Ukrainian exemption model and outline key challenges for consistent legal application.

Key words: controlled foreign company, tax exemption, passive income, effective tax rate, international exchange of tax information, BEPS, Tax Code of Ukraine.

Запровадження в Україні правил оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній (далі – КІК) стало одним із ключових етапів імплементації Плану дій BEPS та модернізації національної системи протидії агресивному податковому плануванню. Водночас ефективність та збалансованість таких правил значною мірою залежить від того, наскільки чітко законодавець окреслює коло іноземних структур, щодо яких застосовуються норми про оподаткування прибутку КІК, та від механізмів звільнення з-під оподаткування тих компаній, які не створюють ризиків розмивання податкової бази.

Пункт 39².4 статті 39² Податкового кодексу України (далі – ПКУ) встановлює систему підстав, за наявності яких прибуток КІК може бути звільнений від оподаткування в Україні [1]. Така система є складною, поєднує як кількісні, так і якісні критерії, а також тісно пов'язана з мережею міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування і обмін податковою інформацією. Її належне розуміння є критично важливим як для контролюючих осіб, так і для податкових органів.

Метою цієї статті є систематизація підстав звільнення від оподаткування прибутку КІК, обґрунтування їх поділу на безумовні та умовні, аналіз змісту кожної з них та виявлення основних проблем застосування у контексті чинного податкового законодавства України та міжнародних стандартів.

Норми щодо звільнення від оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній закріплені насамперед у пункті 39².4 статті 39² ПКУ [1]. У цьому пункті законодавець передбачає низку випадків, коли прибуток КІК не включається до об'єкта оподаткування контролюючої особи. Зміст і конструкція відповідних положень свідчать про те, що частина з них має характер загальних, «безумовних» винятків, натомість інша група пов'язана з виконанням додаткових умов, зокрема наявністю міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування або обмін податковою інформацією, достатнім рівнем оподаткування прибутку КІК у іноземній юрисдикції та структурою доходів такої компанії.

У цьому контексті доцільно розрізняти безумовні та умовні підстави звільнення від оподаткування. Перші діють незалежно від наявності міжнародних договорів та не потребують виконання додаткових критеріїв, окрім прямо передбачених у законі. Другі ж спрацьовують лише за сукупності кількох взаємопов'язаних умов, пов'язаних, зокрема, із міжнародно-правовими зобов'язаннями України та особливостями функціонування КІК.

До безумовних підстав законодавець відносить три випадки, за яких прибуток КІК не підлягає оподаткуванню в Україні. Ці підстави мають пріоритетний характер порівняно з умовними та застосовуються навіть за відсутності чинних договорів про уникнення подвійного оподаткування або договорів про обмін податковою інформацією з юрисдикцією реєстрації КІК.

Перша безумовна підстава стосується випадку, коли загальний сукупний дохід усіх контрольованих іноземних компаній однієї контролюючої особи із усіх джерел за даними фінансової звітності не перевищує еквівалент двох мільйонів євро на кінець звітного періоду. У такому разі всі КІК відповідної контролюючої особи звільняються від оподаткування, незалежно від їхньої організаційно-правової форми чи структури доходів.

Оскільки для кожної КІК подається окремий звіт про контрольовані іноземні компанії, логічним видається відображення цієї підстави у кожному такому звіті – зокрема, шляхом зазначення відповідної інформації у графі 28.3.1. [2], призначений для вказівки підстави звільнення від оподаткування. Водночас контролююча особа має забезпечити подання звітів щодо усіх КІК одночасно, оскільки застосування цієї підстави залежить від сукупного об'єкта доходів по всіх КІК, що їй належать.

Друга безумовна підстава звільнення від оподаткування передбачена для випадку, коли контрольована іноземна компанія є публічною компанією, акції (частки) якої перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі. Законодавець виходить з того, що такі компанії підпадають під підвищені стандарти прозорості та регуляторного контролю, що зменшує ризики використання їх як інструментів агресивного податкового планування.

В українському законодавстві дефініція публічної компанії міститься, зокрема, у Законі України «Про медіа», де під публічною компанією розуміється іноземна юридична особа, створена у формі публічного акціонерного товариства, акції якої включені до біржових списків (пройшли процедуру лістингу) відповідної фондової біржі [3]. В різних країнах публічні компанії можуть мати різні найменування та організаційно-правові форми; орієнтовний перелік таких форм у державах ЄС міститься у статті 1 Другої директиви Ради 77/91/ЕЕС від 13 грудня 1976 року [4].

Для реалізації цієї підстави звільнення Кабінет Міністрів України Постановою Кабінету Міністрів України «Питання реалізації від 16 грудня 2020 року затвердив перелік фондів бірж, на яких перебувають в обігу акції (частки) публічних компаній, що відповідає вимогам податкового законодавства [5]. До переліку включено значну кількість (понад сорок) фондів бірж різних юрисдикцій. Акції (частки) публічних компаній визнаються такими, що перебувають в обігу на зазначених у переліку біржах за умови їх перебування у лістингу таких бірж. Лише за цієї умови друга безумовна підстава, закріплена у підпункті 39².4.2 пункту 39².4 статті 39² ПКУ вважається реалізованою [1].

Третьою безумовною підставою є випадок, коли КІК є організацією, яка відповідно до законодавства іноземної юрисдикції здійснює благодійну діяльність та не розподіляє доходи на користь її засновників (учасників). Йдеться про різноманітні форми неприбуткових організацій, фондів, трастів тощо, які мають статус благодійних та функціонують у публічних, а не приватних інтересах.

Кількість та різноманіття організаційно-правових форм благодійних організацій у світі фактично унеможлиблює їх вичерпний перелік у національному законодавстві. Тому підтвердження або спростування благодій-

ного характеру діяльності КІК здійснюється, передусім, на підставі аналізу її установчих документів і фінансової звітності, які мають свідчити про відсутність розподілу доходів на користь засновників та цільовий характер використання коштів.

До умовних підстав законодавець відносить випадки звільнення від оподаткування прибутку КІК, які пов'язані з наявністю чинних міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування або про обмін податковою інформацією з юрисдикцією реєстрації КІК, за умови виконання додаткових критеріїв. Такими критеріями, зокрема, є належний рівень ефективної ставки оподаткування прибутку КІК у відповідній іноземній державі та структура її доходів з огляду на частку пасивних доходів.

На сьогодні за інформацією Міністерства фінансів України діє 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування. Нещодавно, 17 лютого 2024 року також була оновлена угода про усунення подвійного оподаткування між Україною та Японією [6].

Перша умовна підстава звільнення передбачає, що прибуток КІК не оподатковується в Україні, якщо одночасно виконуються такі умови: по-перше, між Україною та іноземною юрисдикцією реєстрації КІК діє чинний договір про уникнення подвійного оподаткування або договір про обмін податковою інформацією; по-друге, податок на прибуток у такій юрисдикції сплачується за ефективною ставкою, що не є меншою за базову (основну) ставку податку на прибуток підприємств в Україні або є меншою за неї не більше ніж на п'ять відсоткових пунктів; по-третє, частка пасивних доходів КІК становить не більше 50 відсотків загальної суми її доходів із усіх джерел.

Формула розрахунку ефективної ставки оподаткування наведена у підпункті 39².4.1, п. 39².4., ст. 39² ПКУ і передбачає, що така ставка визначається шляхом ділення суми витрат зі сплати податку на прибуток підприємств на суму прибутку до оподаткування за даними фінансової звітності за відповідний рік та множенням результату на 100 відсотків [1]. З огляду на те, що базова ставка податку на прибуток підприємств в Україні становить 18 відсотків, ефективна ставка оподаткування в іноземній юрисдикції для цілей звільнення КІК не може бути меншою ніж 13 відсотків.

Поняття пасивних доходів розкривається у підпункті 14.1.268 пункту 14.1 статті 14 ПКУ [1]. До них віднесено, зокрема, проценти, дисконтний дохід, доходи за депозитними сертифікатами, інвестиційний прибуток, дивіденди, роялті, доходи за іпотечними та іншими цінними паперами, страхові виплати та відшкодування. Якщо частка таких пасивних доходів не перевищує 50 відсотків загального доходу КІК, прибуток останньої може бути звільнений від оподаткування в Україні за умови дотримання інших умов.

Друга умовна підстава звільнення стосується ситуації, коли частка пасивних доходів контрольованої іноземної компанії перевищує 50 відсотків, однак такі доходи можуть визнаватися активними за умови, що КІК фактично виконує суттєві функції, несе ризики та використовує активи в операціях, що призводять до отримання відповідних доходів, а також має необхідні ресурси для виконання зазначених функцій, управління ризиками та використання активів (зокрема кваліфікований персонал, основні фонди у власності або користуванні, достатній власний капітал тощо).

Таким чином, законодавець впроваджує певний аналог тесту «сутності» (substance test), орієнтованого на реальну економічну присутність КІК в іноземній юрисдикції. За своєю логікою ця конструкція кореспондує підходам ОЕСР та Європейського Союзу, відповідно до яких правила КІК не повинні застосовуватися до компаній, що здійснюють реальну господарську діяльність і не мають на меті штучне переміщення прибутку.

Інформація про наявність підстав для звільнення від оподаткування прибутку КІК має бути належним чином відображена у звіті про КІК [2]. Відповідно до форми Звіту,

затвердженої Міністерством фінансів України, у Графах 27 та 28 зазначається сума прибутку КІК, звільненого від оподаткування, а також конкретні умови, на підставі яких таке звільнення застосовується. Можливим є зазначення однієї або декількох підстав, якщо вони одночасно виконуються щодо однієї компанії.

Скорочена форма звіту про КІК таких граф не містить, що обумовлено її призначенням для випадків, коли контролююча особа ще не має повного обсягу фінансової звітності КІК, але зобов'язана повідомити про її існування. У разі наявності підстав для звільнення, але за відсутності фінансової звітності на момент подання скороченого звіту, контролююча особа повинна подати повну форму звіту про КІК до кінця звітного року разом із фінансовою звітністю, вказавши підстави для звільнення від оподаткування без заповнення розрахунку скоригованого прибутку КІК.

Важливою гарантією для платників є положення, згідно з яким у разі звільнення прибутку КІК від оподаткування контролююча особа звільняється від обов'язку розраховувати скоригований прибуток такої КІК. Це суттєво зменшує адміністративне навантаження у випадках, коли компанія очевидно не становить загрози розмивання податкової бази.

Окремої уваги заслуговує право контролюючої особи відмовитися від звільнення від оподаткування прибутку КІК. Податковий кодекс передбачає можливість реалізації такого права шляхом подання заяви у довільній формі разом зі звітом про КІК. Водночас постає питання, чи є така заява необхідною у випадку, якщо контролююча особа просто не зазначає підставу звільнення у відповідній графі звіту, попри наявність об'єктивних умов для застосування звільнення. Видається, що для реалізації права на оподаткування прибутку КІК достатньо не заявляти підставу звільнення у звіті, що ставить під сумнів практичну необхідність існування окремої заяви у довільній формі.

Умовні підстави звільнення від оподаткування тісно пов'язані з міжнародною договірною базою України. Станом на сьогодні Україна має широкую мережу двосторонніх конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та бере участь у низці угод щодо обміну податковою інформацією, включаючи Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах [7], Багатосторонню угоду компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки [8] (CRS MCAA) та угоду FATCA зі Сполученими Штатами Аме-

рики [9]. Це дає змогу органам ДПС отримувати інформацію щодо рахунків та доходів резидентів України в іноземних юрисдикціях, що, у свою чергу, є передумовою для застосування умовних підстав звільнення.

Рекомендації фінального звіту ОЕСР за Крок 3 Плану дій BEPS щодо винятків із правил КІК передбачають, зокрема, встановлення мінімальних порогових значень доходу (*de minimis threshold*), зосередження правил КІК на структурах, які мають податкову мотивацію, а також можливість звільнення КІК, що оподатковуються за співмірними ставками в інших юрисдикціях [10]. Аналіз українського законодавства свідчить, що законодавець загалом врахував ці підходи: запроваджено критерій сукупного доходу до двох мільйонів євро, тест ефективної ставки оподаткування та критерій щодо пасивних доходів і економічної сутності діяльності КІК.

Висновки. Система підстав звільнення від оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній, закріплена у пункті 39^{2.4} статті 39² Податкового кодексу України, має комплексний і багаторівневий характер. Обгрунтований поділ таких підстав на безумовні та умовні дозволяє чіткіше окреслити логіку законодавця та зрозуміти співвідношення між внутрішніми податковими цілями та міжнародними зобов'язаннями України.

Безумовні підстави спрямовані на звільнення від оподаткування прибутку КІК, які або є малозначними за обсягом доходу, або функціонують у публічному чи благодійному секторі. Умовні підстави пов'язані із належним рівнем оподаткування в іноземній юрисдикції, наявністю дієвих механізмів обміну податковою інформацією та реальним характером діяльності КІК. Такий підхід загалом відповідає рекомендаціям ОЕСР та практиці держав, що імплементували правила КІК раніше.

Водночас практика застосування українських норм виявляє низку проблемних аспектів: складність підтвердження окремих критеріїв (зокрема щодо економічної сутності діяльності), потенційні суперечності у процедурі реалізації права на відмову від звільнення, а також ризики нерівномірного підходу контролюючих органів до оцінки виконання умов звільнення. Подальший розвиток судової практики, а також вдосконалення підзаконного регулювання та роз'яснень ДПС мають ключове значення для забезпечення передбачуваності та прозорості застосування правил КІК в Україні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 16.12.2025).
2. Про затвердження Порядку формування та подання звіту про контрольовані іноземні компанії: наказ Міністерства фінансів України від 22 лип. 2022 р. № 225; зареєстр. у Міністерстві юстиції України 09 серп. 2022 р. за № 1219/38155. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-22> (дата звернення: 16.12.2025).
3. Про медіа: Закон України від 13 груд. 2022 р. № 2849-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2849-20> (дата звернення: 16.12.2025).
4. Second Council Directive 77/91/EEC of 13 December 1976 on coordination of safeguards which, for the protection of the interests of members and others, are required by Member States of companies within the meaning of the second paragraph of Article 58 of the Treaty, in respect of the formation of public limited liability companies and the maintenance and alteration of their capital. Official Journal of the European Communities. 1977. L 26. P. 1–13. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31977L0091> (Last accessed: 16.12.2025).
5. Питання реалізації підпункту 39^{2.4.2.2} підпункту 39^{2.4.2} пункту 39^{2.4} статті 39² Податкового кодексу України: постанова Кабінету Міністрів України від 16 груд. 2020 р. № 1275. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1275-2020-п> (дата звернення: 16.12.2025).
6. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543 (дата звернення: 16.12.2025).
7. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах: міжнародний документ від 25 черв. 1988 р. / Рада Європи, Організація економічного співробітництва та розвитку. Ратифіковано Законом України від 17 груд. 2008 р. № 677-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325 (дата звернення: 16.12.2025).
8. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (CRS MCAA): міжнародний документ/ Організація економічного співробітництва та розвитку. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/text-addendum-crs-mcaa.pdf> (дата звернення: 16.12.2025).
9. Угода між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США "Про податкові вимоги до іноземних рахунків" (FATCA): міжнародний документ від 07 лют. 2017 р. Ратифіковано Законом України від 18 жовт. 2016 р. № 1702-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_022 (дата звернення: 16.12.2025).
10. OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3 – 2015 Final Report/OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI: [dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en](https://doi.org/10.1787/9789264241152-en) (дата звернення: 16.12.2025).

Дата першого надходження рукопису до видання: 19.11.2025
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 12.12.2025
Дата публікації: 31.12.2025