

DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2023-55-4-36>
УДК 347.73:336.717(477)

О. О. ДМИТРИК

докторка юридичних наук, професорка,
заслужена діячка науки і техніки України,
завідувачка кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
Україна, м. Харків
e-mail: o.o.dmytryk@nlu.edu.ua
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5469-3867>



А. О. МІКРЮКОВ

аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
Україна, м. Харків
e-mail: andrew.mikriukov@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0002-4061-0789>



КОНТРОЛЬОВАНА ІНОЗЕМНА КОМПАНІЯ ЯК ПЛАТНИК ПОДАТКІВ: ДЕЯКІ ДИСКУСІЙНІ АСПЕКТИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ¹

На основі аналізу сутності та ознак контрольованих іноземних компаній (КІК) розкрито актуальні питання оподаткування їхнього прибутку та діяльності контролюючих осіб як платників податку. Обґрунтовано необхідність удосконалення правової регламентації щодо обов'язків контролюючої особи з забезпечення складання КІК фінансової звітності, розподілу відповідальності за неподання фінансової звітності, визначення та закріплення податкових пільг, зокрема звільнення КІК від оподаткування прибутку.

¹ © Дмитрик О. О., Мікрюков А. О., 2023. Стаття публікується на умовах ліцензії Creative Commons – Attribution 4.0 International (CC BY 4.0).

Статтю розміщено на сайті збірника: <http://econtlaw.nlu.edu.ua>.

Ключові слова: оподаткування, міжнародне оподаткування, трансфертне ціноутворення, податкове планування, агресивне податкове планування, BEPS, податкові пільги, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, податкове резидентство, ухилення від оподаткування, правовий статус.

Постановка проблеми. Починаючи з 1 січня 2021 р. набрали чинності доповнення до Податкового кодексу України (далі – ПК України) ст. 39² із назвою «Контрольовані іноземні компанії» (далі – КІК) [1]. Їх запровадження обумовлено прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16 січня 2020 р. [2]. Зазначені зміни в законодавстві зумовлювалися імплементацією заходів, що були спільно розроблені Міністерством фінансів України та Національним банком України з метою покрокової реалізації Дорожньої карти щодо боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS) [3]. Поняття «розмивання оподаткованої бази й виведення прибутку з-під оподаткування» (Base erosion and Profit Shifting – BEPS) стосується стратегій податкового планування, у яких використовують прогалини та неузгодженості в національному та міжнародному податковому законодавстві з метою штучного переміщення прибутків до територій з низьким або нульовим рівнем оподаткування, у яких економічна діяльність невелика або зовсім відсутня. Це призводить до зменшення або уникнення зобов'язань зі сплати податку на прибуток. Практика BEPS зачіпає всі країни, проте особливо великий вплив вона справляє на економіки, що розвиваються, у зв'язку з високою залежністю їх від податку на прибуток підприємств, зокрема мультинаціональних корпорацій.

План BEPS складається з 15 заходів, якими визначені дії, починаючи з нових мінімальних стандартів, перегляду чинних стандартів, а також спільні підходи, що сприятимуть зближенню національних практик, та настанови, розроблені на основі найкращої практики [4]. При цьому саме третім кроком зазначеної Дорожньої карти було визначено завдання зі створення законодавчої бази для розкриття фізичними особами – резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній. Зазначеної мети і було досягнуто з набранням чинності Законом № 466-IX від 16 січня 2020 р.

Аналіз норм ПК України щодо КІК дозволяє дійти висновку, що метою законодавця при їх запровадженні було розширення податкової бази, з якої повинні сплачувати податки резиденти України. Однак, на відміну від раніше упроваджених підходів, згідно з якими оподатковувалися доходи нерезидента

з джерелом походження їх з України, інститут КІК фактично упроваджує оподаткування юридичних осіб – нерезидентів, джерело доходів яких не пов'язано з Україною. Прибутки таких юридичних осіб – нерезидентів, незважаючи на те, що вони підлягають оподаткуванню в країні реєстрації – нерезидента, тим не менш формують базу оподаткування резидентів України, які володіють чи контролюють цих юридичних осіб – нерезидентів.

Теоретичне осмислення та питання практичного застосування зазначених законодавчих новел є вельми актуальними, оскільки очевидно, що в умовах загальної глобалізації економічних процесів у цілому і європейської інтеграції України зокрема питання транскордонного оподаткування будуть дедалі більше набувати ваги, а частка бюджетних надходжень від таких податків буде поступово збільшуватися.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Позначимо, що проблемами характеристики контрольованих іноземних компаній як платників податків тією або іншою мірою займалися численні науковці, а саме: Н. А. Атаманчук (N. A. Atamanchuk) [5], А. О. Монаєнко (A. O. Monaienko) [5; 6], М. О. Бондаренко (M. O. Bondarenko) [7], Д. О. Кобильнік (D. O. Kobylnik) [8; 9], А. М. Котенко (A. M. Kotenko) [10], С. В. Брояков (S. V. Broiakov) [10], М. О. Мішин (M. O. Mishyn) [10], А. В. Савінова (A. V. Savinova) [10], К. С. Твезовська (K. S. Tvezovska) [10], О. В. Жукова (O. V. Zhukova) [11], Г. М. Калач (H. M. Kalach) [12], І. С. Корінь (I. S. Korin) [12], І. М. Факета (I. M. Faketa) [13] та ін.

Формулювання цілей. Тож метою цієї статі є розкриття сутності КІК, а також напрацювання пропозицій з удосконалення податкового законодавства в контексті формування інституту оподаткування доходів КІК.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до визначення, наведеного в підп. 39².1.1 п. 39².1 ст. 39² ПК України, контрольованою іноземною компанією визнається будь-яка юридична особа, зареєстрована в іноземній державі або території, яка визнається такою, що перебуває під контролем фізичної особи – резидента України або юридичної особи – резидента України відповідно до правил, визначених цим Кодексом [1].

При цьому до поняття «юридична особа», яка може визнаватися контрольованою іноземною компанією, є, включаються та/або прирівнюються:

- компанії, що мають статус юридичної особи відповідно до законодавства її реєстрації;
- іноземне утворення без статусу юридичної особи.

Своєю чергою, під іноземним утворенням без статусу юридичної особи розуміється утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) без створення

юридичної особи, яке відповідно до законодавства та/або документів, що регулюють її діяльність (особистого закону), має право здійснювати діяльність, спрямовану на отримання доходу (прибутку) в інтересах своїх учасників, партнерів, засновників, довірительів або інших вигодоотримувачів.

Коло іноземних утворень без статусу юридичної особи законодавець окреслює шляхом:

1) закріплення їхнього невиключного переліку, а саме: партнерства, трас-ти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території);

2) прирівняння до кола таких осіб – нерезидентів, організаційно-правову форму яких включено до переліку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України №480 від 4 лютого 2017 р. «Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи» [14].

Необхідно відмітити, що підхід законодавця, застосований для окреслення кола утворень без статусу юридичної особи шляхом посилання на перелік, затверджений постановою КМУ №480 від 4 липня 2017 р., є недостатньо вивіреном, оскільки до цього переліку внесено не лише утворення без статусу юридичної особи, а також і утворення, що мають статус юридичної особи у відповідній іноземній юрисдикції. При цьому із самого згаданого переліку не зрозуміло, які саме утворення, внесені до нього, мають статус юридичної особи, а які – не мають такого статусу. Як вбачається, цей аспект потребує доопрацювання й уточнення на законодавчому рівні.

Окремим важливим питанням, яке необхідно проаналізувати в контексті розгляду питання щодо КІК, є поняття контролюючої особи. Так, у ПК України закріплено: контролюючою особою є фізична особа або юридична особа – резиденти України, що є прямими або опосередкованими власниками (контролерами) контрольованої іноземної компанії [1].

Надалі в абзаці другому підп. 39².1.2 п. 39².1 ст. 39² ПК України законодавець наводить відкритий перелік випадків, у яких певну іноземну компанію буде визнано контрольованою, якщо фізична особа – резидент України або юридична особа – резидент України (далі – контролююча особа):

а) володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі більше ніж 50 відсотків, або

б) володіє часткою в іноземній юридичній особі в 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.

Зазначені ознаки достатньо чіткі і в подальшому додатково уточнюються і розкриваються в тексті цього ж підпункту ПК України. Однак певну складність у чітке визначення поняття контрольованої особи вносять положення, сформульовані в іншому пункті. Ідеться про підп. 39².2.1 п. 39².2 ст. 39² ПК України і, зокрема, про другий абзац зазначеного підпункту, у яких говориться:

«39-2.2.1. 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 самотійно 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 (незалежно від того, чи досягає розмір частки кожного з них 25 відсотків)» [1].

Буквальне тлумачення зазначеної норми права приводить до висновку, що в абзаці другому цього підпункту законодавець навів додаткові критерії для визначення певної особи контролюючою особою іноземної компанії. Такий підхід законодавця видається не дуже вдалим, оскільки, як уже зазначалося вище, дефініцію та ознаки контролюючої особи наведено в підпунктах 39².1.2 – 39².1.6 п. 39².2 ст. 39² ПК України, і тому розміщення додаткових ознак або критеріїв контролюючої особи в іншому пункті (тобто в пункті 39².2), який має назву «Оподаткування прибутку контрольованої іноземної компанії», не є логічним і послідовним та таким, що забезпечує принцип правової визначеності. Так, основу принципу правової визначеності складає формальна визначеність змісту правових норм, що досягається шляхом логічного, послідовного та повного врегулювання суспільних відносин і надання цим відносинам певної форми. Розуміння принципу правової визначеності було сформульоване в практиці Європейського суду з прав людини, який його розглядає як один з основних елементів верховенства права. Зміст принципу правової визначеності становить вимога якості законів, яка має такі ознаки, як чіткість, точність, зрозумілість та передбачуваність законодавства, що досягається в процесі нормотворення шляхом використання засобів нормопроектної техніки [15]. Тож, виходячи зі змісту норми права, сформульованої в другому абзаці підп. 39².2.1, її доречніше було б розмісти-

ти в п. 39².1, у якому, власне, і наводяться визначення та ознаки контролюючої особи.

Але, окрім місця її текстуального закріплення в структурі ПК України, варто також звернути увагу власне на зміст норми права, що наведена в абзаці другому підп. 39².2.1 п. 39².2 ст. 39² ПК України. Гіпотеза цієї норми права містить три умови, які повинні виконуватися одночасно.

Перша умова – існує певна іноземна компанія, про яку є підстави стверджувати, що вона є контрольованою. При цьому, відповідно до абзацу другого підп. 39².1.2 п. 39².1 ст. 39² ПК України, контрольованість певної компанії означає, що резидент України:

а) володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі більше ніж 50 відсотків, або

б) володіє часткою в іноземній юридичній особі в 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.

Друга умова – у такій контрольованій іноземній компанії одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 і більше відсотків спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами.

Третя умова – жодна з осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо такої частки в повному розмірі.

Зіставлення першої та другої умови дозволяють стверджувати:

– якщо в іноземній компанії одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 відсотків спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами, але при цьому сукупна частка, якою спільно володіють або яку спільно контролюють резиденти України, не є більшою ніж 50 відсотків, то така іноземна компанія не може бути визнана контрольованою, а такі особи – не можуть бути визнані контролюючими особами (за відсутності спільного фактичного контролю над цією іноземною юридичною особою);

– якщо в іноземній компанії одна фізична або юридична особа володіє часткою або контролює частку в розмірі 25 відсотків спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами, але при цьому немає жодної особи, яка б володіла часткою в цій же іноземній юридичній особі в розмірі більше ніж 10 відсотків, то навіть за умови, що декілька фізичних осіб – резидентів України та/або юридичних осіб – резидентів України володіють частками в такій іноземній юридичній особі, розмір яких у сукупності становить 50 і більше

відсотків, така іноземна компанія не може бути визнана контрольованою, а такі особи, відповідно, не можуть бути визнані контролюючими особами (за відсутності спільного фактичного контролю над цією іноземною юридичною особою з боку цих же або інших осіб).

Однак при цьому виникає інше питання. Якщо іноземна компанія є контрольованою відповідно до положень підп. б) абзацу другого підп. 39².1.2 п. 39².1 ст. 39² ПК України, а саме через те, що резидент України володіє часткою в іноземній юридичній особі в 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, однак при цьому розмір частки, якою володіє або яку контролює кожний із таких резидентів спільно з іншими фізичними та/або юридичними особами, є меншим 25 відсотків та при цьому жодна з осіб самостійно не визначить себе контролюючою особою щодо такої частки в повному розмірі, – чи буде в такому випадку вважатися, що всі зазначені особи є контролюючими особами для контрольованої іноземної компанії в рівних частках чи лише та особа, яка володіє часткою в іноземній юридичній особі в розмірі більше ніж 10 відсотків?

Видається, що відповідь на це запитання полягає в тому, що коли певна кількість фізичних осіб спільно володіє 25 відсотками і більше в іноземній компанії, то вони всі визнаються контролюючими особами, навіть у випадку, коли жодна з них не володіє окремо 10 і більше відсотками такої компанії (за умови, що сама іноземна компанія у принципі є контрольованою – наприклад через спільний фактичний контроль над нею інших осіб, які не є власниками згаданої частки в 25 і більше відсотків).

Проте в ситуації, коли, наприклад, три фізичні особи спільно володіють часткою 21 відсоток (кожна особа володіє рівними частками по 7 відсотків) в іноземній компанії (тобто загальною часткою, меншою ніж 25 відсотків), то за таких умов – бо жоден із них окремо не володіє часткою 10 і більше відсотків такої компанії – і за умови, що сама іноземна компанія у принципі є контрольованою (наприклад через спільний фактичний контроль над нею інших, ніж три згадані особи, які є спільними власниками згаданої частки в 21 відсоток компанії), жодна із згаданих трьох осіб не буде визнана контролюючою особою такої компанії.

Видається, запропоноване правове регулювання є надмірно складним і також недостатньо збалансованим, оскільки фактично виходить так, що одна особа, яка одноосібно володіє 50 відсотками іноземної компанії, не визнається контролюючою особою цієї компанії, оскільки сама компанія не визнається контрольованою, а в іншому випадку особа, яка незалежно від інших

резидентів України володіє 10 відсотками іноземної компанії, є контролюючою особою щодо такої компанії лише через факт того, що інші незалежні від цієї особи резиденти України володіють принаймні ще 41 відсотком такої компанії.

Визнання або невизнання особи контролюючою особою прямо впливає на визнання або невизнання такої особи платником податку. Крім того, об'єкт оподаткування для податку на доходи фізичних осіб (податку на прибуток підприємств) контролюючої особи розраховується пропорційно частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа, тому порушені вище питання про законодавче визначення статусу контролюючої особи має не лише теоретичний, а й суто практичний аспект.

Наступний аспект, що вартий уваги, це питання оподаткування прибутку КІК. Наразі ПК України передбачені наступні правила оподаткування прибутку КІК. По-перше, прибуток КІК залежно від того, яким є статус резидента України – його контролюючої особи (чи це є фізична особа, чи юридична особа), стає об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб або, відповідно, податком на прибуток підприємств. У першому випадку він включається до складу загального річного оподаткованого доходу контролюючої особи в порядку, визначеному п. 170.13 ст. 170 ПК України, а в другому випадку – за результатами звітного податкового року збільшує об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої особи в порядку, визначеному розділом III ПК України [1].

По-друге, законодавець зазначає, що оподаткуванню в Україні підлягає не весь прибуток КІК за звітний період, а лише та його частка, що пропорційна частці, якою володіє або яку контролює така фізична (юридична) особа на останній день відповідного звітного періоду.

По-третє, прибуток КІК, розрахований за правилами складання фінансової звітності, які діють в країні-реєстрації КІК, або за правилами міжнародних стандартів фінансової звітності, приймається для розрахунку бази оподаткування в Україні з такою умовою: такий прибуток підлягає корегуванню за правилами, що визначені підп. 39².3.2 п. 39².3 ст. 39² ПК України.

Якщо перші дві особливості оподаткування прибутку КІК в Україні є цілком логічними і зрозумілими, то стосовно третьої особливості (корегування прибутку КІК) існують певні питання щодо практичної реалізації зазначених законодавчих приписів.

Одним із найперших питань, що спадають на думку під час аналізу приписів п. 39².3 ст. 39² ПК України, є питання щодо обов'язку складання фінансової звітності КІК, на підставі якої за задумом законодавця відбуватиметься корегування прибутку КІК для цілей його оподаткування в Україні. Так,

за загальним правилом, законодавець виходить із того, що фінансова звітність КІК складається відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, що застосовуються контрольною іноземною компанією. Не важко передбачити, що в певних ситуаціях із метою корегування прибутку КІК контролюючій особі доведеться фактично організувати дублюючу систему бухгалтерського обліку, оскільки, очевидно що не всі бухгалтерські рахунки та правила обліку господарських операцій по застосованому КІК плану рахунків можуть бути легко зіставні з тими рахунками / статтями, корегування яких вимагає ПК України.

Іншим питанням, що нерозривно пов'язане з обов'язком контролюючої особи забезпечити складання КІК фінансової звітності, є питання щодо розподілу відповідальності за неподання фінансової звітності КІК на вимогу контрольного органу. Такого питання, звісно, не виникне, якщо одна контролююча особа має вирішальний вплив на діяльність КІК (формальний чи неформальний). Однак ситуація стає досить неоднозначною, коли КІК контролюється декількома особами, які є незалежними одна від одної. Наприклад, загальна частка українських резидентів у статутному капіталі КІК складає 65 %, причому одна особа володіє 11 % – і, відповідно, є контролюючою особою цього КІК, а друга особа володіє 51 % – і також є контролюючою особою. Хоча обидві особи підпадають під визначення контролюючої особи КІК, є очевидним, що лише одна з них має реальний вплив на діяльність такої компанії. Отже, незважаючи на свій статус контролюючої особи, перша особа не може самостійно забезпечити складання КІК фінансової звітності, якщо проти цього з будь-яких причин виступає друга особа. Однак, виходячи з приписів ПК України, обидві зазначені особи можуть бути притягнуті до відповідальності за невиконання вимог щодо подання до податкових органів України документів та звітності щодо КІК.

У випадку ж, коли фінансова звітність КІК була складена належним чином, ПК України при розрахунку скорегованого прибутку КІК вимагає врахувати спеціальні правила щодо:

- 1) корегування фінансового результату від операцій з цінними паперами;
- 2) урахування витрат від уцінки необоротних активів;
- 3) урахування витрат на нарахування відсотків за борговими зобов'язаннями;
- 4) урахування витрат на формування резервів за сумнівною заборгованістю, іншою дебіторською заборгованістю, а також доходів від розформування зазначених резервів;
- 5) урахування витрат на списання безнадійної заборгованості;
- 6) трансферного ціноутворення.

Як вбачається, зазначені правила, по суті, вимагають створення окремої системи податкового обліку КІК у рамках українського законодавства.

На сайті Міністерства фінансів України в розділі, присвяченому імплементації Дорожньої карти реалізації плану дій BEPS, у рамках виконання якого і було упроваджено в податкове законодавство інститут КІК, крім іншого, зазначено, що з метою забезпечення справедливості та рівності податкової системи та її адаптації до норм та правил Європейського Союзу Міністерство фінансів України, окрім заходів, спрямованих на запобігання розмиванню оподаткованої бази й виведенню прибутку з-під оподаткування (BEPS), також веде постійну роботу з удосконалення умов конвенцій про уникнення подвійного оподаткування [4].

Очевидно, що закріплення податкових пільг, і зокрема звільнення від оподаткування прибутку КІК, є необхідним і логічним доповненням чинних механізмів уникнення подвійного оподаткування. При цьому встановлення таких пільг не замінює дію останніх, а лише «працює» поруч задля забезпечення справедливості та рівності податкової системи, що має на меті стимулювання розвитку бізнесу, а також запобігає агресивному податковому плануванню. Норми цього субінституту мають загальні та спеціальні правила, які буде розглянуто нижче.

Загальне правило сформульовано в підп. 39².4.1 п. 39².4 ст. 39² ПК України [1], де визначається, що скорегований прибуток контрольованої іноземної компанії не підлягає включенню до загального оподаткованого доходу, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств контролюючої особи в разі дотримання таких умов:

а) між Україною та іноземною юрисдикцією місцезнаходження (реєстрації) контрольованої іноземної компанії є чинний договір про уникнення подвійного оподаткування або про обмін податковою інформацією та

б) виконується будь-яка з таких умов:

контрольована іноземна компанія фактично сплачує податок на прибуток за ефективною ставкою, що є не меншою за базову (основну) ставку податку на прибуток підприємств в Україні, визначену п. 136.1 ст. 136 цього Кодексу, або є меншою за таку ставку не більше ніж на п'ять відсоткових пунктів, або

частка пасивних доходів контрольованої іноземної компанії становить не більше 50 відсотків загальної суми доходів контрольованої іноземної компанії з усіх джерел.

Таким чином, наявність між Україною і країною реєстрації КІК договору про уникнення подвійного оподаткування не є само собою достатньою підставою для звільнення від оподаткування прибутку КІК. Зазначена можливість

з'являється лише у випадку, коли поряд із наявністю такої конвенції виконуться також одна з двох додаткових умов, які буде розглянуто нижче.

Така зумовленість застосування конвенції про уникнення подвійного оподаткування цілком узгоджується з положенням ч. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України», у якій визначено таке: «2. Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору» [16], адже застосування положень конвенції не може бути обумовлено положеннями внутрішнього законодавства, якщо положення самої конвенції прямо не дозволяють цього.

Відсутність суперечності між нормами внутрішнього і міжнародного законодавства пояснюється тим, що конвенції про уникнення подвійного оподаткування і субінститут податкового права звільнення від оподаткування прибутку КІК регулюють різні суспільні відносини. У першому випадку йдеться про те, що резидент однієї Договірної держави, який отримав прибуток із джерелом походження в іншій Договірній державі, і такий прибуток був оподаткований у цій іншій Договірній державі, не повинен ще раз оподатковувати свій прибуток (повністю або частково) в державі свого резидентства. У випадку ж зі звільненням від оподаткування прибутку КІК йдеться про те, що факт і розмір оподаткування прибутку КІК в країні своєї реєстрації не впливає на факт і розмір оподаткування контролюючої особи (тобто *de jure* та *de facto* іншої особи, ніж сама КІК) в іншій державі (тобто в Україні). Звідси, зокрема, стає зрозумілим, чому поряд із конвенцією про уникнення подвійного оподаткування законодавець додатково вказує на договір про обмін податковою інформацією як на можливу підставу звільнення прибутку КІК від оподаткування – хоча навіть назва такої конвенції (про обмін податковою інформацією) говорить про те, що її метою не є регулювання питань щодо уникнення подвійного оподаткування.

Другу умову, дотримання якої є необхідним для звільнення прибутку КІК від оподаткування, складає альтернатива з наступних умов: або (1) ефективна ставка оподаткування в країні реєстрації КІК не більше ніж на 5 відсотків є нижчою, ніж в Україні, або (2) частка пасивних доходів КІК не перевищує 50 відсотків усіх її доходів.

Перша з альтернативних умов – ефективна ставка податку – означає, що КІК сплачує податок на прибуток підприємств в країні своєї реєстрації за ставкою 13 % і вище. Відповідно до визначення, що наведено в останньому абзаці цього підпункту, ефективна ставка податку на прибуток підприємств розраховується шляхом ділення суми витрат зі сплати податку на прибуток

підприємств на суму прибутку до оподаткування за даними фінансової звітності за відповідний календарний рік та множення на 100 відсотків.

Друга з альтернативних умов – частка пасивних доходів КІК, – своєю чергою, сама по собі також складається з двох альтернативних умов:

1) або частка пасивних доходів КІК становить не більше 50 відсотків загальної суми доходів КІК з усіх джерел;

2) або, якщо частка пасивних доходів КІК становить більше 50 відсотків загальної суми доходів КІК з усіх джерел, для цілей застосування цієї статті такі доходи визнаються активними, за умови, що КІК:

1.1) фактично виконує суттєві функції, несе ризики та використовує активи в операціях, що приводять до отримання відповідних активних доходів;

1.2) має необхідні ресурси для виконання зазначених функцій, управління ризиками та використання активів (кваліфікований персонал, основні фонди у власності або користуванні, достатній власний капітал тощо).

Законодавець не випадково пов'язує можливість звільнення від оподаткування КІК зі структурою її доходів, зокрема з часткою пасивних доходів. Доволі часто компанії з метою агресивного податкового планування використовують саме пасивні доходи (роялті, дивіденди, проценти) як інструмент для розмивання податкової бази. Для ілюстрації зазначеного твердження буде доречно навести таку цитату: «*“Зловживання трансферним ціноутворенням” (Abusing Transfer Pricing). При використанні принципу “витягнутої руки” групи компаній мають можливість використовувати трансферне ціноутворення для мінімізації корпоративних податків на прибуток. У результаті велика частина прибутку груп компаній не підпадає під оподаткування. Яскравим прикладом є компанії “Starbucks”. Так, за даними Тома Бергін, незважаючи на те, що компанія володіє майже третиною народного ринку кав’ярень, вона заплатила корпоративний податок у Великобританії тільки один раз протягом 15 попередніх років, декларуючи збитки від своєї діяльності. При цьому представники компанії на публічних виступах говорили про прибутковість бізнесу “Starbucks” у Великобританії і про те, що він повинен бути використаний як приклад для ведення бізнесу в США. Як заявляє Кіп Левін, голова підкомітету з розслідувань Сенату США, американські компанії захищають мільярди прибутку від податкових органів за допомогою того, що передають свою інтелектуальну власність компаніям – резидентам податкових гаваней і виплачують їм роялті. Так, компанія “Starbucks” сплачує роялті нідерландській компанії “Starbucks Cofee EMEA B. V.”, напрямок руху яких потім простежити неможливо. Крім того, частина прибутку “Starbucks”, отриманого у Великобританії, розподіляється на Нідерланди та Швейцарію (як країни, у яких здійснюються функції закупівлі та обсма-*

жування кави), а також іде в інші країни у вигляді відсотків за позиками (витрати у вигляді відсотків за позиками можуть враховуватися у витратах із податку на прибуток у країні резидентства боржника, але можуть не враховуватися як доходи в країні резидентства кредитора). При цьому компанія дотримується принципу “витягнутої руки”, не перевищуючи ринкового рівня кожної зі своїх витрат. Подібні претензії виникали і щодо світових компаній, таких як “Google”, “Amazon”, “Apple”» [10, с. 74].

Підхід законодавця, який дозволяє аналізувати сутність бізнесу КІК для визнання здійснюваних ним операцій активними (наявність кваліфікованих трудових ресурсів, основні фонди у власності або користуванні, достатній власний капітал тощо) є слушним та таким, що дозволяє гнучко оцінювати кожен окрему КІК залежно від специфіки її бізнесу, географії, країни реєстрації. Принципово є правильним, що питання подвійного оподаткування прибутків не повинно вирішуватися суто за формальними критеріями. Однак такий підхід, без сумніву, має і зворотну сторону: у тих випадках, коли законодавець широко застосовує при формулюванні тексту податково-правової норми оціночні поняття з метою надання особам, які здійснюють правозастосування, більшої гнучкості при здійсненні своїх владних повноважень, це завжди призводить до відносного збільшення кількості податкових спорів.

Крім загального правила, законодавець також окреслив три спеціальні підстави, за яких прибуток КІК звільнюється від оподаткування. Такі підстави наведено в підп. 39².4.2 п. 39².4 ст. 39² ПК України [1]:

- (1) загальний сукупний дохід усіх контрольованих іноземних компаній однієї контролюючої особи з усіх джерел за даними фінансової звітності не перевищує еквівалент 2 мільйони євро на кінець звітного періоду;
- (2) контрольована іноземна компанія є публічною компанією, акції (частки) якої перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі;
- (3) контрольована іноземна компанія є організацією, яка відповідно до законодавства відповідної іноземної юрисдикції здійснює благодійну діяльність та не розподіляє доходи на користь її засновників (учасників).

Щодо зазначених спеціальних підстав звільнення від оподаткування необхідно зазначити наступне. Перша і третя з них видаються цілком обґрунтованими. Витрати на адміністрування певного податку для держави не повинні перевищувати дохід, який приносить цей податок. Слідуючи такому підходу, звільнення від оподаткування прибутку КІК із загальним доходом для однієї контролюючої особи, меншим ніж 2 мільйони євро на рік, є економічно виправданим. Так само виправдано не оподатковувати прибуток неприбуткової (благодійної) організації, яка не розподіляє дохід серед своїх засновників.

Разом із тим доволі сумнівним вбачається підхід законодавця, згідно з яким розроблено друге спеціальне правило щодо звільнення від оподаткування КІК: чому саме публічні компанії, акції (частки) яких перебувають в обігу на визнаній фондовій біржі, звільнено від оподаткування? Чому це правило не застосовується до інших публічних компаній, акції яких перебувають в обігу на інших (невизнаних) фондових біржах? Або чому це правило не поширюється на приватні компанії, стосовно річної фінансової звітності яких проводиться аудит і які публікують таку звітність і висновок аудитора?

Видається, що, формулюючи виключення зазначеним чином, законодавець намагався надати пільгу тільки для тих компаній, які пройшли процедуру лістингу на біржі, яка є досить вимогливою щодо обсягу, змісту та строків розкриття інформації про всі суттєві аспекти діяльності такої публічної компанії. Однак на це можна відповісти, що будь-яка біржа (а не тільки визнана), що функціонує на території США, Великобританії чи Японії, здійснює достатньо прискіпливий аналіз діяльності компаній, акції яких обертаються на них. Так само будь-яка приватна компанія, що проходить аудиторську перевірку, може вважатися такою, фінансова звітність якої в усіх суттєвих аспектах характеризує її фінансовий стан. Тому звуження кола КІК, які безумовно звільнюються від оподаткування лише щодо публічних компаній, акції яких обертаються на визнаних фондових біржах, видається не зовсім виправданим, оскільки це фактично створює нерівні умови на ринку: дозволити собі пройти процедуру лістингу на визнаній фондовій біржі можуть лише відносно великі компанії. Відповідно, виходить, що від оподаткування на цій підставі будуть звільнені лише ті, хто контролює велику компанію, а володільці середніх і малих бізнесів – будуть позбавлені такої можливості за визначенням. Такий підхід не є виправданим.

Висновки. Правовий інститут оподаткування прибутку КІК на цей час є новелою українського податкового законодавства. Розроблення тексту закону відбувалося на базі настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) в рамках імплементації упровадження до національного законодавства плану заходів BEPS. Україна лише збирає досвід у сфері оподаткування прибутку КІК. Тому природно, що до тексту ПК України наразі є зауваження і запитання. Крім того, станом на зараз не сформовано ані його правозастосовчої практики, ані судової. Разом із тим Законом №466-IX від 16 січня 2020 р. закладена потужна основа щодо регулювання зазначеної сфери суспільних відносин, поглиблення і вдосконалення правового впливу на них.

Незважаючи на воєнний стан, робота над розвитком і вдосконаленням законодавства в Україні триває. Відомо, що наразі вже розробляється в тому

числі і проєкт Закону України щодо внесення змін до ст. 39² ПК України. У цей час зазначений законопроект перебуває на стадії експертного обговорення. Скоріш за все, експертна спільнота врахує очевидні недоліки тексту статті в чинній редакції їх буде усунено.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.11.2023).
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 №466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> (дата звернення: 25.11.2023).
3. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS. *Урядовий портал*. 2017, 16 трав. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/249982923> (дата звернення: 25.11.2023).
4. BEPS. *Міністерство фінансів України* : офіц. вебсайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> (дата звернення: 25.11.2023).
5. Монаєнко А. О., Атаманчук Н. А. Правова регламентація основних елементів правил контрольованих іноземних компаній: світовий досвід та можливості для України. *Нове українське право*. 2022. Вип. 2. С. 93–100. DOI: <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.2.13>.
6. Монаєнко А. Критерії визначення контролюючої особи КІК. *II Міжнародний податковий конгрес* : зб. матеріалів (м. Ірпінь, 26 листоп. 2021 р.). Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2021. С. 522–524.
7. Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2019. 201 с.
8. Кобильнік Д. О., Однорог Д. Податкові гавані світу: чи існують вони? *Молодий вчений*. 2020. №5 (81). С. 224–229.
9. Кобильнік Д. О. Нові правила оподаткування господарської діяльності в контексті закріплення податково-правового статусу контрольованих іноземних компаній. *Економіко-правові проблеми розвитку та сприяння господарській діяльності в сучасних умовах* : зб. наук. пр. за матеріалами III круглого столу, м. Харків, 25 черв. 2020 р. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2020. С. 311–316. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/09/Tezy_25_06_20/Tezy_25_06_20_311-316.pdf (дата звернення: 25.11.2023).
10. Трансфертне ціноутворення: сучасний стан та проблеми правозастосування : монографія / А. М. Котенко, М. О. Мішин, С. В. Брояков та ін. ; за ред. А. М. Котенка. Харків : Право, 2021. 162 с.
11. Жукова О. В. Контрольовані іноземні компанії: проблеми можливої ідентифікації та майбутнього оподаткування. *Вісник податкової служби*. 2019. №5. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhlyvoyi-identifikatsiyi-ta-maybutnogo-opodatkuvannya> (дата звернення: 25.11.2023).

12. Калач Г., Корінь І. Заходи з протидії агресивному податковому плануванню в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2020. №3 (35), т. 2. С. 23–30.
13. Факета І. М. Контрольовані іноземні компанії: історичний аспект розвитку поняття. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 11. С. 533–535. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-11/137>.
14. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : постанова Каб. Міністрів України від 04.07.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-п> (дата звернення: 25.11.2023).
15. Матвеева Ю. І. Поняття та розуміння принципу правової визначеності. *Наукові записки НаУКМА*. 2017. Том 200 : Юридичні науки. С. 93–97. URL: https://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/12545/Matvieieva_Poniattia_ta_rozuminnia.pdf (дата звернення: 25.11.2023).
16. Про міжнародні договори України : Закон України від 29.06.2004 № 1906-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15> (дата звернення: 25.11.2023).

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 No. 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated December 2, 2010]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
2. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhenosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 No. 466-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the improvement of tax administration, elimination of technical and logical inconsistencies in tax legislation: Law of Ukraine dated January 16, 2020]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20> [in Ukrainian].
3. *Minfin rozrobiv dorozhniu kartu realizatsii Planu dii BEPS* [The Ministry of Finance has developed a road map for the implementation of the BEPS Action Plan]. (2017, May 16). Government portal. <https://www.kmu.gov.ua/news/249982923> [in Ukrainian].
4. *BEPS*. (n.d.). Ministry of Finance of Ukraine. <https://mof.gov.ua/uk/beps-440> [in Ukrainian].
5. Monaienko, A., & Atamanchuk, N. (2022). Pravova rehlementatsiia osnovnykh elementiv pravyl kontrolovanykh inozemnykh kompanii: svitovi dosvid ta mozhlyvosti dlia Ukrainy [Legal regulation of basic elements of rules of the controlled foreign companies: World experience and possibilities for Ukraine]. *Nove ukrainske pravo – New Ukrainian Law*, 2, 93–100. <https://doi.org/10.51989/NUL.2022.2.13>
6. Monaienko, A. (2021). Kryterii vyznachennia kontroliuiochoi osoby KIK [Criteria for determining the controlling person of KIK]. In *II Mizhnarodnyi podatkovyi konhres* [II International Tax Congress] (pp. 522–524). Universytet DFS Ukrainy [in Ukrainian].

7. Bondarenko, M. O. (2019). *Pravove rehuliuвання podatkovooho planuvannya v Ukraini* [Legal regulation of tax planning in Ukraine] [PhD dissertation, Yaroslav Mudryi National Law University] [in Ukrainian].
8. Kobylnik, D. O., & Odnoroh, D. (2020). Podatkovi havani svitu: chy isnuut vony? [Tax havens of the world: Do they exist?]. *Molodyi vchenyi – A Young Scientist*, 5(81), 224–229 [in Ukrainian].
9. Kobylnik, D. (2020). Novi pravyla opodatkuvannya hospodarskoi diialnosti v konteksti zakriplennia podatkovo-pravovoho statusu kontrolovanykh inozemnykh kompanii [New rules of taxation of economic activity in the context of establishing the tax and legal status of controlled foreign companies]. In *Economic and legal problems of development and promotion of economic activity in modern conditions: a collection of scientific works based on the materials of the III round table* (pp. 311–316). NDI PZIR NAPrN Ukrainy. https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/09/Tezy_25_06_20/Tezy_25_06_20_311-316.pdf [in Ukrainian].
10. Kotenko, A. M., Mishyn, M. O., Broiakov, S. V., Hetman, K. O., Nauholnykova, K. M., Savinova, A. V., & Tverezovska, K. S. (2021). *Transfertne tsinovotvorennia: suchasnyi stan ta problemy pravozastosuvannya* [Transfer pricing: current state and problems of law enforcement]. Kotenko, A. M. (Ed.). *Pravo* [in Ukrainian].
11. Zhukova, O. V. (2019). Kontrolovani inozemni kompanii: problemy mozhlyvoi identyfikatsii ta maibutnoho opodatkuvannya [Controlled foreign companies: Problems of possible identification and future taxation]. *Visnyk podatkovoi sluzhby – Bulletin of the Tax Service*, 5. Retrieved November 25, 2023, from <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100010915-kontrolovani-inozemni-kompaniyi-problemi-mozhlyvoyi-identifikatsiyi-ta-maibutnogo-opodatkuvannya> [in Ukrainian].
12. Kalach, H., & Korin, I. (2020). Zakhody z protydii ahresyvnomu podatkovomu planuvanniu v Ukraini [Measures to counter aggressive tax planning in Ukraine]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal “Internauka”. Serii: “Ekonomichni nauky” – International scientific journal “Internauka”. Series: “Economic Sciences”*, 3(35), Vol. 2, 23–30 [in Ukrainian].
13. Faketa, I. M. (2021). Kontrolovani inozemni kompanii: istorychnyi aspekt rozvytku poniattia [Controlled foreign companies: Historical aspect of the concept development]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal – Legal Scientific Electronic Journal*, 11, 533–535. <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2021-11/137> [in Ukrainian].
14. Pro zatverdzhennia pereliku orhanizatsiino-pravovykh form nerezidentiv, yaki ne splachuiut podatok na prybutok (korporatyvnyi podatok), u tomu chysli podatok z dokhodiv, otrymanykh za mezhamy derzhavy reiestratsii takykh nerezidentiv, ta/abo ne ye podatkovymy rezydentamy derzhavy, v yakii vony zareiestrovani yak yurydychni osoby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 04.07.2017 No. 480 [On approval of the list of organizational and legal forms of non-residents who do not pay income tax (corporate tax), including tax on income received outside the state of registration of such non-residents, and/or are not tax residents of the state in which they are registered as legal entities: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated July 4, 2017]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF> [in Ukrainian].
15. Matvieieva, I. (2017). Poniattia ta rozusminnia pryntsyphu pravovoi vyznachenosti [The notion and the understanding of the legal certainty principle]. *Naukovi zapysky*

NaUKMA. Yurydychni nauky – Scientific Notes of NaUKMA. Legal Sciences, 200, 93–97. https://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/12545/Matvieieva_Poniattia_ta_rozuminnia.pdf [in Ukrainian].

16. Pro mizhnarodni dohovory Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 29.06.2004 No. 1906-IV [On international treaties of Ukraine: Law of Ukraine dated June 29, 2004]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15> [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 26.11.2023

Стаття пройшла рецензування 15.12.2023

Стаття рекомендована до опублікування 22.12.2023

O. O. DMYTRYK

Doctor of Legal Sciences, Professor, Honored worker of science and technology of Ukraine, head of the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

A. O. MIKRIUKOV

Graduate student at the Department of Financial Law, Yaroslav Mudryi National Law University, Ukraine, Kharkiv

CONTROLLED FOREIGN COMPANY AS A TAX PAYER: SOME DISCUSSION ASPECTS OF THE DEFINITION OF THE CONCEPT

Problem setting. Starting from January 1, 2021, the amendment to the Tax Code of Ukraine Article 39-2 entitled “Controlled foreign companies” (hereafter – CFC) came into force. Its introduction is conditioned by the adoption of the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Improving Tax Administration, Eliminating Technical and Logical Inconsistencies in Tax Legislation” No. 466-IX dated January 16, 2020.

The theoretical understanding and the issue of the practical application of these legislative novels are very relevant, because in the conditions of the general globalization of economic processes in general and the European integration of Ukraine in particular the issue of cross-border taxation will increasingly gain weight, and the share of budget revenues from such taxes will gradually increase.

Recent research and publication analysis. Problems of the characterization of controlled foreign companies as taxpayers have been studied by numerous scientists, such as N. A. Atamanchuk, A. O. Monaienko, M. O. Bondarenko, D. O. Kobylnik, A. M. Kotenko, S. V. Broiakov, M. O. Mishyn, A. V. Savinova, K. S. Tverezovska, O. V. Zhukova, H. M. Kalach, I. S. Korin, I. M. Faketa and others.

Paper objective. The purpose of the article is to reveal the essence of CFC, and to develop proposals for improving tax legislation in the context of the formation of the institution of CFC income taxation.

Paper main body. A controlled foreign company is any legal entity registered in a foreign country or territory that is recognized as being under the control of an individual – a resident of Ukraine or a legal entity – a resident of Ukraine under the rules defined by the Tax Code of Ukraine. The concept of “legal entity”, which can be acknowledged as a controlled foreign company, includes and/or equates to: companies that have the status of a legal entity under the legislation of its registration; foreign formation without having legal entity status.

The legislator’s approach used to determine the range of entities without the legal entity status is not sufficiently verified, because this list includes not only entities without the legal entity status, but also entities that have the status of a legal entity in the relevant foreign jurisdiction.

The concept of a controlling person, the recognition or non-recognition of that directly affects the recognition or non-recognition of such a person as a taxpayer is a separate important issue. In this aspect, there are certain questions regarding the practical implementation of legislative requirements.

As a general rule, the financial statements of a CFC are prepared in accordance with the accounting standards applied by the controlled foreign company. Therefore, in certain situations, in order to adjust the profit of CFC, the controlling person will have to organize a duplicate accounting system. At the same time, the rules for calculating the adjusted profit of CFC essentially require the creation of a separate system of tax accounting for CFC within the framework of Ukrainian legislation.

The issues of securing tax benefits, and in particular exemption from taxation of the income of CFCs, which is a necessary and logical addition to the existing mechanisms for avoiding double taxation. However, it raises doubts about such a basis for the exemption of the income of the CFC from taxation, as the exemption of public companies whose shares (stakes) are traded on a recognized stock exchange. Why does this rule not apply to other public companies whose shares are traded on other (unrecognized) stock exchanges and to private companies whose annual financial statements are audited and which publish these statements and auditor’s reports? Accordingly, it turns out that only those who control a large company will be exempt from taxation on this basis, and owners of medium and small businesses will be deprived of such an opportunity by definition. This approach is not justified.

Conclusion of the research. The legal institution of income taxation of the CFC is currently a novel of the Ukrainian tax legislation. The text of the law was developed on the basis of the guidelines of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) as part of the implementation of the action plan of the Road Map plan of measures to combat Base erosion and Profit Shifting (BEPS) into national legislation. Ukraine is only accumulating experience in the field of income taxation of CFCs. Therefore, it is natural that there are comments and questions regarding the text of the Tax Code of Ukraine. In addition, as of now, neither its law enforcement nor judicial practice has been formed.

Currently, the draft Law of Ukraine on amendments to Article 39-2 of the Tax Code of Ukraine is at the stage of expert discussion. Most likely, the expert community will take into account the obvious shortcomings of the text of the article in the current edition and they will be eliminated.

Short abstract for an article

Abstract. Based on the disclosure of the essence and characteristics of controlled foreign companies (CFCs), topical issues of taxation of their profits and activities of controlling persons as taxpayers are revealed. The need to improve the legal regulation on the responsibilities of a controlling person to ensure the preparation of financial statements by a CFC, the distribution of responsibility for non-submission of financial statements, the determination and consolidation of tax benefits, and in particular the exemption of CFC from income taxation is substantiated.

Key words: taxation, international taxation, transfer pricing, tax planning, aggressive tax planning, BEPS, tax benefits, personal income tax, income tax, tax residency, tax avoidance, legal status.

Article details:

Received: 26 November 2023

Revised: 15 December 2023

Accepted: 22 December 2023

Рекомендоване цитування: Дмитрик О. О., Мікрюков А. О. Контрольована іноземна компанія як платник податків: деякі дискусійні аспекти визначення поняття. *Економічна теорія та право*. 2023. №4 (55). С. 36–55. DOI: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2023-55-4-36>.

Suggested citation: Dmytryk, O. O., & Mikriukov, A. O. (2023). Kontrolovana inozemna kompaniia yak platnyk podatkov: deiaki dyskusiini aspekty vyznachennia poniattia [Controlled foreign company as a tax payer: Some discussion aspects of the definition of the concept]. *Ekonomichna teoriia ta pravo – Economic Theory and Law*, 4(55), 36–55. <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2023-55-4-36> [in Ukrainian].