УДК 347.73
DOI: https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.94.4.44

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ ЩОДО КОНТРОЛЬОВАНИХ ІНОЗЕМНИХ КОМПАНІЙ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ

Смердов В.Ю.,
аспірант кафедри фінансового та податкового права, Державний податковий університет
ORCID: 0009-0004-7732-4668

Смердов В.Ю. Правове регулювання податкового контролю в Україні щодо контрольованих іноземних компаній: **актуальні проблеми**

У статті на основі податкового законодавства України проведено розгляд основних способів здійснення податкового контролю за дотриманням правил контрольованих іноземних компаній, зокрема, шляхом направлення спеціальних запитів та податкових перевірок.

Також автором були розглянуті особливості постановки на облік контролюючих осіб, а саме, шляхом самостійного визначення платниками податків власного статусу як контролюючих осіб на підставі ознак, визначених Податковим кодексом України. При цьому автор звернув увагу на проблеми, які виникають під час самостійного визначення платниками податків статусу контролюючої особи, зокрема, під час визначення статусу резидента України та ознак фактичного контролю, перелік яких є досить суттєвим і, при цьому, він не є вичерпним.

Щодо статусу резидента України в статті було розкрито, що це одна з обов'язкових ознак контролюючої особи, адже відповідні обов'язки щодо звітування та сплати податків за правилами КІК можуть покладатися тільки на резидентів України. Між тим, наразі під час визначення цього статусу фізичними особами виникають юридичні складнощі, оскільки податкове законодавство не містить чітких правових підстав для втрати статусу резидента України, а також способів документального підтвердження втрати такого статусу. Ця проблема призводить до того, що контролюючі органи вимушені здійснювати податковий контроль з питань КІК щодо значно більшої кількості фізичних осіб, зокрема, й тих осіб, які за всіма ознаками вже є нерезидентами. Такий стан справ призводить до надмірного навантаження для контролюючих органів і до стану правової невизначеності для платників податків.

Також особливу увагу приділено ситуації, що податкове законодавство України, незважаючи складності, які можуть виникати під час самостійного визначення платниками податків ознак контролюючої особи, не передбачає жодного пільгового періоду на подання повідомлення або подання звітів з КІК у тому разі, якщо особа помилково не ідентифікувала себе як контролююча особа - в такій ситуації передбачено тільки безумовне застосування з боку контролюючих органів штрафних санкцій. Виключення з цього правила передбачені тільки для порушень, вчинених в період з 1 січня 2022 року і до завершення дії воєнного стану.

Ключові слова: контрольовані іноземні компанії, BEPS, податковий контроль, контролююча особа.

Smerdov V.Y. Legal regulation of tax control in Ukraine regarding controlled foreign companies: current issues

The article, based on the tax legislation of Ukraine, examines the main methods of tax control over compliance with the rules of controlled foreign companies, in particular, by sending special requests and tax audits.

The author also considered the features of registering controlling entities, namely, by taxpayers independently determining their own status as controlling entities based on the characteristics defined by the Tax Code of Ukraine. At the same time, the author drew attention to the problems that arise when taxpayers independently determine the status of a controlling entity, in particular, when determining the status of a resident of Ukraine and the characteristics of actual control, the list of which is quite significant and, at the same time, it is not exhaustive.

Regarding the status of a resident of Ukraine, the article revealed that this is one of the mandatory characteristics of a controlling entity, since the relevant obligations regarding reporting and paying taxes

under the rules of the CIT can be imposed only on residents of Ukraine. Meanwhile, currently, when determining this status by individuals, legal difficulties arise, since the tax legislation does not contain clear legal grounds for the loss of the status of a resident of Ukraine, as well as methods of documentary confirmation of the loss of such status. This problem leads to the fact that regulatory authorities are forced to carry out tax control on CIC issues regarding a significantly larger number of individuals, in particular, those individuals who are already non-residents by all means. This state of affairs leads to an excessive burden for regulatory authorities and to a state of legal uncertainty for taxpayers.

Special attention is also paid to the situation that the tax legislation of Ukraine, despite the difficulties that may arise when taxpayers independently determine the characteristics of a controlling person, does not provide for any grace period for submitting a notification or submitting reports on CIC in the event that the person did not mistakenly identify himself as a controlling person - in such a situation, only the unconditional application of penalties by regulatory authorities is provided. Exceptions to this rule are provided only for violations committed between January 1, 2022 and the end of martial law.

Key words: contolled foreign companies, BEPS, tax incentives, controlling person.

Постановка проблеми. Правила контрольованих іноземних компаній (далі - КІК) було впроваджено шляхом внесення змін до Податкового кодексу України [1] (далі - ПКУ) Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу Україн щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [2] на виконання Кроку 3 плану BEPS [3]. Цей Закон в частині КІК набрав чинності з 1 січня 2022 року. Впровадження в Україні правил КІК, як складової частини плану BEPS, мало на меті розробку єдиного механізму боротьби з агресивним податковим плануванням, спрямованим на штучне зменшення бази оподаткування та переміщення оподатковуваного прибутку до низькоподаткових юрисдикцій [3]. При цьому офіційна статистика ДПСУ свідчить, що впровадження системи звітування про КІК сприяє боротьбі з ухиляннням від сплати податків та оптимізацією податкових зобов'язань, про що станом на 2025 рік свідчить зростання кількості поданих звітів з КІК (приріст з 01.05.2024 становить +23 %) та задекларованого податку (+13 %) [4]. Однак ефективність цих правил, зокрема, щодо боротьби з агресивним податковим плануванням, безпосередньо залежить від ефективності податкового контролю, який у межах правил КІК має певні особливості. Тому виглядає доцільним проведення аналізу чинних правил КІК щодо здійснення податкового контролю.

Метою цієї статті є аналіз правового регулювання податкового контролю щодо виконання платниками податків правил КІК, що безпосередньо впливає на ефективність боротьби зі штучним зменшенням бази оподаткування, зокрема, шляхом їх перенесення до низькоподаткових юрисдикцій, та агресивним податковим плануванням.

Стан опрацювання проблематики. Проблемам впровадження в Україні правил контрольованих іноземних компаній займалися такі науковці, як: О. Дмитрик, А. Монаєнко, Н. Атаманчук, А. Базов, Л. Гуцаленко та інші. При цьому системний аналіз питань податкового контролю щодо виконання платниками податків вимог КІК залишається недостатньо дослідженим.

Виклад основного матеріалу. Податковий контроль визначено пунктом 61.1 ст. 61 ПКУ як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При цьому такий контроль здійснюється контролюючими органами шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до ст. 39 ПКУ;
- обліку та моніторингу діяльності фінансових агентів відповідно до ст. 39-3 ПКУ.

Для цілей КІК передбачені також додаткові заходи податкового контролю, зокрема, шляхом направлення спеціальних запитів та перевірок, передбачених п. 39-2.6 ст. 39-2 ПКУ. Зокрема, контролюючий орган має право направити платнику податків запит про надання додаткових пояснень щодо контрольованої іноземної компанії, якщо є податкова інформація про те, що:

- платник податків є контролюючою особою та не подав звіт про контрольовані іноземні компанії, та/або

- відомості, зазначені платником податків у звіті про контрольовані іноземні компанії, не відповідають дійсності або містять помилки.

Щодо перевірок з питань КІК, то підставами для них є:

- отримання контролюючим органом податкової інформації, що свідчить про неподання платником податків або подання з порушенням вимог ст. 39-2 ПКУ звіту про контрольовані іноземні компанії;

- ненадання контролюючому органу відповіді на зазначений вище запит.

Відповідно до пункту 63.1 ст. 63 ПКУ облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. При цьому в ПКУ зазначено, що взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків.

Однак особливістю правил КІК є те, що виконання контролюючою особою відповідного податкового обов'язку з КІК здійснюється шляхом звітування та сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору або податку на прибуток - в залежності від того, чи є така контролююча особа фізичною особою або юридичною особою. Тобто контролююча особа на момент отримання нею цього статусу вже поставлена на облік як платник відповідного податку. Саме тому ПКУ не передбачає окремих правил реєстрації та постановки на облік контролюючих осіб. Замість цього ПКУ встановлює обов'язок фізичних та юридичних осіб самостійно визначати свій статус як контролюючої особи та повідомляти податкові органи про набуття або втрату контролю щодо КІК - а саме, про:

- кожне безпосереднє або опосередковане набуття частки в іноземній юридичній особі або початок здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до визнання такої фізичної (юридичної) особи контролюючою особою відповідно до вимог ст. 39-2 ПКУ;

- заснування, створення або набуття майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи;

- кожне відчуження частки в іноземній юридичній особі або припинення здійснення фактичного контролю над іноземною юридичною особою, що призводить до втрати визнання такої фізичної (юридичної) особи контролюючою особою відповідно до вимог ст. 39-2 ПКУ;

- ліквідацію або відчуження майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи.

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

Враховуючи зазначене, фізична особа або юридична особа для цілей виконання зазначеного обов'язку повинна самостійно визначити себе як контролююча особа відповідно до ознак, затверджених ПКУ, і повідомити про це податкові органи. До таких ознак відносяться наступні:

1) відповідна юридична або фізична особа повинна бути резидентом України. Ця ознака випливає з того, що з визначень контролюючої особи та КІК правила КІК розповсюджуються тільки на резидентів України - фізичних осіб та юридичних осіб. Тобто нерезиденти під регулювання правилами КІК не підпадають. При цьому якщо для юридичних осіб питання визначення статусу резидента України визначається, головним чином, за ознакою їх реєстрації та провадження діяльності відповідно до законодавства України, то для фізичних осіб визначення їх статусу як резидентів / нерезидентів є більш комплексним та складним - адже на відміну від статусу громадянина / іноземця статус резидента України є динамічним і може змінюватись кожен рік в залежності від певних обставин - зокрема, від кількості днів проживання в певній країні, центру життєвих інтересів та інших ознак;

2) з боку такої фізичної або юридичної особи повинен мати місце контроль над КІК, який визнається підп. 39-2.1.2 п. 39-2.1 ст. 39 ПКУ у разі, якщо відповідна особа:

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

При цьому окремо слід зазначити щодо ознак фактичного контролю, які є досить широкими і визначені опремо. Так, ПКУ відносить до них невичерпний перелік критеріїв, зокрема:

- надання особою зобов'язуючих вказівок органам управління юридичної особи;
- ведення особою перемовин щодо укладення правочинів юридичною особою та узгодження суттєвих умов таких правочинів, які в подальшому лише формально затверджуються органами управління юридичної особи або виконуються органами управління юридичної особи без подальшого додаткового затвердження;
- наявність у особи довіреності на здійснення суттєвих правочинів від імені юридичної особи, що видана на термін більш ніж один рік, та не передбачає попереднього погодження таких правочинів органами управління юридичної особи;
- здійснення особою операцій за банківськими рахунками юридичної особи або наявність можливості блокувати операції за такими рахунками;
- зазначення особи в якості засновника (бенефіціара, фактичного вигодонабувача) юридичної особи під час відкриття рахунків такою юридичною особою, крім випадків, якщо активи такої юридичної особи є частиною активів трасту, фонду, установи, іншого утворення без статусу юридичної особи, засновником (бенефіціаром, фактичним вигодонабувачем) якого є така особа.

У разі якщо відповідна особа не виконує зазначений вище обов'язок щодо повідомлення про КІК, ПКУ передбачається застосування щодо неї штрафу в розмірі 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний такий факт (п. 120.7 ст. 120 ПКУ).

Для контролюючих осіб, перш за все, для фізичних осіб, такі правила створюють ризики та правову невизначеність, оскільки, якщо, наприклад, розмір частки володіння КІК є чітким та прозорим критерієм, то визначення статусу резидента / нерезидента або ознак фактичного контролю є більш комплексним завданням. Зокрема, при визначенні статусу резидента залишається законодавчо не врегульованим питання щодо документального підтвердження втрати фізичною особою такого статусу. Висока актуальність цього питання підтверджується й тим, що пріоритетні етапи визначення фізичною особою статусу резидента / нерезидента базуються на місці її проживання, у той час, як, за даними досліджень, станом на кінець листопаду 2024 року за кордоном залишається близько 5,2 млн. українських біженців [5]. При цьому, враховуючи тривалість проживання цих людей в іноземних державах, а також враховуючи зазначені вище критерії, за нашою оцінкою, значна їх кількість вже повинна визнаватись саме нерезидентами України. Між тим, законодавством України не визначено документального підтвердження, яке б дозволило підтвердити відмову від статусу податкового резидента України. Для контролюючих органів це також створює додаткові проблеми, адже замість опрацювання тільки тих платників податків, які дійсно повинні звітувати за правилами КІК, зокрема, з питань, чи були ними подані звіти з КІК, чи правильно ними визначені податкові зобов'язання у звітах з КІК тощо, вони вимушені здійснювати заходи контролю, зокрема, шляхом направлення запитів щодо всіх фізичних осіб, у тому числі, тих, хто вже втратив статус резидента України і не є контролюючою особою.

При цьому зазначені правила податкового контролю покладають на платника податків обов'язки щодо самостійного визначення статусу контролюючої особи, але жодним чином не передбачають можливість виправлення помилок у разі, наприклад, помилкового подання повідомлення про набуття ознак контролюючої особи. Також ПКУ, незважаючи на комплексність ознак контролюючої особи, не передбачає жодного пільгового періоду на подання повідомлення або подання звітів з КІК у разі, якщо особа помилково не ідентифікувала себе як контролююча особа – в такому разі передбачено безумовне застосування штрафних санкцій за п. 120.7 ПКУ. Щодо пільгового періоду для застосування штрафних санкцій, то в ПКУ він визначений тільки на час дії воєнного

стану, а саме – за порушення, вчинені у період з 1 січня 2022 року та протягом дії воєнного стану в Україні по останній календарний день (включно) календарного місяця, в якому воєнний стан буде припинено або скасовано:

- до платників податків не застосовуються штрафні санкції – за порушення, передбачені абзацами першим - восьмим п. 120.7 ст. 120 ПКУ, за умови виконання контролюючою особою обов'язків, передбачених ст. 39-2 ПКУ, протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану;

- до платника податків, його посадових осіб не застосовується адміністративна та кримінальна відповідальність - за порушення, пов'язані із застосуванням норм ст. 39-2 ПКУ.

Висновки. Правове регулювання податкового контролю щодо правил КІК в чинній редакції ПКУ не враховує проблематику щодо правової невизначеності в питанні визначення ознак контролюючої особи, зокрема, щодо статусу резидента України – як для контролюючих осіб, так і для контролюючих органів. Ця проблема зменшує ефективність податкового контролю щодо КІК, адже замість проведення перевірок осіб, які дійсно мають статус контролюючих осіб, контролюючі органи вимушені направляти запити будь-якій фізичній особі, яка колись мала статус резидента України.

Крім того, податковий контроль щодо виконання вимог КІК покладає на платників податків досить складні та суттєві функції, зокрема, щодо визначення ознак контролюючої особи, однак не передбачає можливості виправлення помилок та будь-якого пільгового періоду для подання повідомлень та звітів з КІК у разі, якщо платник податків помилково не визначив себе як контролююча особа.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 року № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text.
3. BEPS. *Міністерство фінансів України*. URL: https://mof.gov.ua/uk/beps-440.
4. Результати звітування про КІК: понад 2 мільярди гривень податкових надходжень. URL: https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/859542.html.
5. Українські біженці після трьох років за кордоном. Четверта хвиля дослідження. URL: https://ces.org.ua/refugees_fourth_wave.

Дата першого надходження рукопису до видання: 15.03.2026
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 23.04.2026
Дата публікації: 10.05.2026

© Смердов В.Ю., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0