



**Орися Павлівна САВКА**

аспірантка Львівський національний університет імені Івана Франка

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-9117-9525>

e-mail: [orysyagnidets2013@gmail.com](mailto:orysyagnidets2013@gmail.com)

## ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ПРАВИЛ КОНТРОЛЬОВАНОЇ ІНОЗЕМНОЇ КОМПАНІЇ У США, СПОЛУЧЕНОМУ КОРОЛІВСТВІ, ПОЛЬЩІ ТА УКРАЇНІ

У статті висвітлено сутність та процес еволюції поняття «контрольованої іноземної компанії» (КІК), узагальнено та описано рекомендації ОЕСР для визначення типу організації, якій може бути присвоєно статус КІК, розкрито основні рекомендації з формування норм податкового законодавства для регулювання оподаткування результатів господарської діяльності КІК у різних країнах. Систематизовано підходи ОЕСР до визначення рівня контролю та контролюючих осіб КІК, на основі чого проведено порівняльний аналіз визначення та правил КІК у США, СК, Польщі та Україні. Запропоновано напрями для вдосконалення вітчизняного законодавства та підвищення ефективності боротьби з ухиленням від сплати податків в Україні в умовах воєнного стану, які відповідають рекомендаціям ОЕСР та дадуть змогу підвищити якість вітчизняного бізнес середовища й оптимізувати податкові надходження до державного бюджету.

**Ключові слова:** контрольовані іноземні компанії, План BEPS ОЕСР, контроль, ухилення від сплати податків, некорпоративні організації, податково прозорі організації, постійні представництва, гібридне податкове планування

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Глобалізація економіки дає можливість суб'єктам господарювання здійснювати діяльність у різних країнах світу, створювати компанії закордоном та обирати юрисдикції для проведення фінансових операцій, щоб мінімізувати податкові платежі. Така поведінка фірм впливає на національні податкові системи, і країни намагаються запобігати негативним фінансовим ефектам цього явища, зокрема розробили правила регулювання оподаткування результатів господарської діяльності *контрольованих іноземних компаній* (КІК) (*Controlled Foreign Corporations, CFC*). Проте кожна країна має свої особливості формування визначення та надання компанії статусу КІК.

Пройшло десятки років від першого прототипу КІК у США до розроблення цілої низки універсальних міжнародних рекомендацій з критеріями для віднесення компанії до цієї категорії. Порівняння підходів до визначення КІК у різних країнах світу, а також оцінювання їх відповідності міжнародним податковим рекомендаціям, а саме Правилам визначення контрольованих іноземних компаній Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР) (*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*) [1], допоможе розробити якісну вітчизняну систему правил регулювання та економічних стимулів для прозорої діяльності контрольованих іноземних компаній резидентів України.

#### *Аналіз останніх досліджень та публікацій*

Особливості податкового регулювання діяльності КІК в Україні та у світі висвітлили у своїх працях іноземні та вітчизняні вчені, зокрема С. Дуенсас (*S. Dueñas*) [2; 10; 12], Л. Остореро (*L. Ostorero*) [3], порівняли критерії визнання фірми КІК і проаналізували ключові особливості правил КІК у різних країнах світу; Г. Кофлер (*G. Kofler*), Р. Кревер (*R. Krever*), М. Ланг (*M. Lang*) [4] проаналізували відповідність національного законодавства низки країн міжнародним рекомендаціям і надали кожній пропозиції для його вдосконалення. Вітчизняні дослідники А. Атаманчук, А. Монаєнко [5] описали особли-

вості правової регламентації правил податкового регулювання КІК в Україні та статусу резидентства її контролюючої особи. Потрібно зазначити, що регулювання КІК розроблене в Україні лише у 2020 р. й функціонує фактично у тестовому режимі, і з огляду на це аналіз критеріїв визначення КІК в Україні, інших країнах та міжнародному законодавстві є одним із перших кроків для поступового покращення вітчизняного податкового регулювання.

**МЕТА** дослідження – провести аналіз розвитку теоретико-методологічних підходів до податкового регулювання КІК та розробити рекомендації з покращення визначення КІК у вітчизняному податковому законодавстві як для захисту національної податкової бази, так і для розвитку бізнес-середовища в Україні та українського бізнесу закордоном.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Кожна держава розробляє власне законодавство про КІК з огляду на свою податкову систему, економічні та територіальні особливості, але у сучасному світі всі вони в основі мають міжнародні правила регулювання, розроблені ОЕСР та ЄС, а саме План *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* та Директиви *ATAD (The Anti Tax Avoidance Directive)* відповідно. Оскільки ухилення від сплати податків часто має міжнародний характер, країни повинні співпрацювати для обміну інформацією і координації своїх зусиль у боротьбі з цим явищем. Згідно з рекомендаціями ОЕСР, щоб визначити, чи контролюється іноземна компанія достатньою кількістю вітчизняних акціонерів, щоб її вважали КІК потрібно застосовувати низку критеріїв, зокрема: 1) порогове значення частки власності, яке становить 50%; 2) юрисдикцію реєстрації компанії (одні країни ЄС визнають компанію контрольованою за умови реєстрації в офшорній юрисдикції, інші (наприклад, Німеччина) не вважають компанію такою, якщо вона зареєстрована в ЄС, тоді як у Франції до них можуть застосовувати правила КІК); 3) джерела доходів компанії (зазвичай оподатковують лише пасивний дохід). Крім того, в кожній

країні можуть бути власні тести господарської активності для визначення, чи може компанія вважатись контрольованою.

Першою країною, яка запровадила у своє законодавство поняття КІК стали США, і зумовлено це тим, що у 1930-х рр. ставка податку на прибуток була значно нижчою за податки на доходи фізичних осіб, тому одним зі способів уникнути вищого податку було інвестування в корпорацію. Поштовхом до цього стало ухвалення *The Revenue Act 1934*, в якому вперше з'явилося поняття і визначення «особистої холдингової компанії» (*personal holding company, PHC*) – це «будь-яка корпорація (за певними винятками), 80% валового доходу якої за податковий рік отримано у вигляді роялті, дивідендів, відсотків, ануїтетів та (крім випадків дилерів) прибутку від продажу цінних паперів; і чий випущені акції (*outstanding stock*), вартість яких перевищує 50 %, належать не більше ніж п'ятьом особам (нід час обчислення кількості власників враховують лише одного члена сім'ї) у будь-який час протягом останньої половини податкового року» [6, ст. 71]. А втім, перше податкове регулювання КІК у світі запроваджено у 1937 р. *The Revenue Act* [7], в якому визначено «дохід іноземної особистої холдингової компанії» (*foreign personal holding company income, FPHCI*), тобто дохід КІК. У 1962 р. Законом *Public Law 87-834-Oct.* [8, ст. 1006] введено Режим доходів підрозділу Ф (*Subpart F regime*) як доповнення до правил оподаткування доходу з джерел за межами США. Цей режим розробили для обмеження застосування юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування для ухилення від сплати податку (невизначеного відтермінування сплати податку, *indefinite tax deferral*) у США на певні доходи, які інакше підлягали б оподаткуванню податком на прибуток корпорацій у США. У 1986 р. Законом про податкову реформу (*The Tax Reform Act of 1986*) запроваджено поняття «пасивної іноземної інвестиційної компанії» (*Passive Foreign Investment Company*) – це будь-яка іноземна корпорація: а) 75% або більше валового доходу якої за податковий рік є пасивним доходом; б) середній відсоток активів, утримуваних якою упродовж податкового року, що приносять пасивний дохід або які утримуються для отримання пасивного доходу, становить щонайменше 50 % (ст. а(2)) Кодексу внутрішніх доходів США 1297 (*The Internal Revenue Code 1297a*) [9].

Отже, історично можна виокремити декілька визначень чи радше видів контрольованих іноземних компаній, які з'явилися у США у процесі еволюції законодавства КІК. Очевидно, що потреба в наявності у законодавстві поняття КІК зародилась давно саме у США, і компанії, які вели діяльність схожу до КІК були у 1930-х рр. та стали прототипом сучасних КІК. Наведені вище поняття з американського законодавства важливі для дослідження поняття КІК у світі, адже ця інформація відображає процес первинного створення правил оподаткування доходу, отриманого за кордоном, хоча ці визначення і відзначаються складністю формування поняття КІК, адже сучасні правила більш спрощені та уніфіковані.

Незважаючи на те, що у США цей процес зайняв доволі тривалий час, згодом й інші країни світу почали виділяти такий суб'єкт господарювання як КІК, вводити в законодавство визначення та правила для регулювання оподаткування діяльності КІК, опираючись на

досвід США, а розроблення міжнародного законодавства розпочалося лише недавно і триває досі. Вагомим кроком у розвитку узгоджених правил і підходів до оподаткування доходів, отриманих від економічної діяльності за кордоном (або пасивних доходів від іноземних активів) стало розроблення Організацією економічного співробітництва та розвитку у 2015 р. «Плану протидії практикам розмивання податкової бази та виведення прибутку з-під оподаткування» (план дій *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*), а також ухвалення ЄС Директиви *ATAD (The Anti Tax Avoidance Directive)*. Зокрема, у пункті (кроці) 3 Плану *BEPS* – Розроблення ефективних правил для КІК (*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*) [1] наведені такі рекомендації з формулювання норм податкового законодавства для регулювання діяльності КІК:

- правила визначення КІК (зокрема й визначення контролю);
- звільнення від статусу КІК та порогові вимоги;
- визначення доходу КІК;
- правила обчислення доходу;
- правила віднесення доходів.

Правила визначення містять дві позиції. Перша стосується типу суб'єкта (*entity consideration*), тобто потрібно визначити (перелічити), які іноземні організаційно-правові форми ведення бізнесу може бути визнано як КІК. Для цього рекомендовано детально вписати у законодавстві суб'єктів, які входять до сфери застосування правил КІК, щоб, крім корпорацій (акціонерних товариств), ці правила можна було б застосовувати і до певних прозорих суб'єктів (*transparent entities*) та постійних представництв (ПП) (*permanent establishments, PE*), якщо вони отримують дохід, який викликає занепокоєння стосовно можливості податкових зловживань (табл. 1). Друга полягає у врахуванні у законодавстві т.зв. «гібридного правила невідповідності» (*hybrid mismatch rule*), щоб запобігти обходу суб'єктами правил КІК сплати податків через відмінності у податкових режимах в різних юрисдикціях.

Для визначення того чи має материнська компанія достатній вплив або контроль над іноземною юридичною особою, щоб останню визнали КІК, рекомендовано у законодавстві передбачити застосування юридичного та економічного контрольних тестів, а також тестів де-факто (фактичний контроль та контроль на основі консолідації фінансової звітності). Компанію потрібно розглядати як контрольовану, якщо резиденти (юридичні, фізичні чи інші особи) мають принаймні понад 50% контролю (країни можуть встановити і жорсткіші вимоги, передбачивши нижчий поріг контролю). Цей рівень контролю може бути встановлено через сукупний інтерес пов'язаних або непов'язаних осіб-резидентів або шляхом сукупного інтересу будь-яких платників податків, які, як виявилось, діють узгоджено. Крім того, правила КІК мають застосовуватися там, де є прямий або непрямий контроль. У табл. 2 деталізовано рекомендації ОЕСР з визначення рівня впливу контролю над компанією для надання їй статусу КІК. Наведена у табл. 2 інформація засвідчує чіткість та однозначність рекомендацій ОЕСР. Розглянемо тепер наскільки чинне законодавство США, Сполученого Королівства (СК), Польщі та України відповідає цим рекомендаціям у табл. 3.

Таблиця 1 – Узагальнення рекомендацій ОЕСР для визначення типу організації, якій може бути присвоєно статус КІК (складено автором на основі [1, с. 22-23])

Юридичні особи, яким варто надати статус КІК	Опис рекомендацій
Некорпоративні організації (неакціонерні товариства) ( <i>non-corporate entities</i> )	У перелік суб'єктів, які можуть бути визнані КІК, потрібно внести трасти, партнерства та постійні представництва, щоб запобігти обхідним діям материнських компаній через зміни організаційно-правової форми своїх дочірніх фірм.
Прозорі організації ( <i>transparent entities</i> ) <sup>1</sup>	Прозорі організації не доцільно відносити до КІК, якщо їхні доходи вже оподатковують в материнській юрисдикції. У разі, якщо прозора організація отримує неоподатковуваний прибуток, що підвищує можливості розмивання податкової бази та переміщення прибутку, правила КІК можуть застосовуватися двома способами: 1. Розгляд прозорої юридичної особи як КІК, щоб запобігти уникненню оподаткування внаслідок різних підходів до визначення організаційно-правової форми юридичних осіб у юрисдикції КІК та материнській юрисдикції. 2. Оподаткування доходу прозорої юридичної особи, яка належить КІК, як доходу самої КІК, щоб запобігти уникненню оподаткування (щоб впевнитися, що КІК не зможе зловживати, передаючи доходи цій прозорій організації для обходу правил КІК).
Постійні Представництва ( <i>permanent establishments</i> )	ПП можуть підпадати під правила КІК у випадках, коли: 1. Іноземна компанія має ПП в іншій країні. 2. Доходи ПП звільняють від оподаткування в материнській юрисдикції, і це може створювати аналогічні ризики для податкової бази, як і доходи дочірніх компаній, що вимагає запровадження КІК-правил або відмови від звільнення.
Врахування гібридного податкового планування ( <i>hybrid tax planning</i> )	Передбачає розгляд ситуацій, коли правила материнської юрисдикції для інструментів і характеристик суб'єктів господарювання призводять до того, що платежі, які інакше могли б бути віднесено до правил КІК, ігнорують або розглядають як такі, що виходять за межі правил КІК. Рекомендації містять модифіковане гібридне правило невідповідності для забезпечення врахування внутрішньогрупових платежів КІК під час розрахунку доходу КІК материнської компанії. Наприклад, виплати відсотків у межах групи компаній підлягають вирахуванню, але можуть не бути включені до розрахунку доходу КІК через те, що платники підпадають під дію законодавства материнської юрисдикції. Рекомендації пропонують враховувати такі виплати в розрахунок доходу КІК, щоб запобігти уникненню сплати податків.

Таблиця 2 – Узагальнення рекомендацій ОЕСР для визначення контролю, щоб надати компанії статус КІК (складено автором на основі [1, с. 23-31])

1	2
Тип контролю	Юридичний контроль – визначає наявність контролю на основі частки власності резидента та/або права голосу в дочірній компанії. Крім того, потрібно передбачити можливість застосування додаткових тестів, які беруть до уваги права на акції.
	Економічний контроль визначають на підставі прав на прибуток і активи, навіть без наявності контрольного пакету акцій. Проте, його можна обійти при реорганізації групи компаній.
	Фактичний контроль – перевіряє практичний вплив на рішення компанії, слугуючи заходом проти уникнення від оподаткування. Однак цей метод визначення контролю ґрунтується на суб'єктивній оцінці, і тому його легко обійти (оскаржити).
	«Фінансовий» контроль ( <i>control based on consolidation</i> ) <sup>2</sup> – визначає контроль на основі консолідації у фінансовій звітності відповідно до принципів бухгалтерського обліку, наприклад Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, <i>International Financial Reporting Standards, IFRS</i> ), тобто наявність можливості впливати на допоміжну діяльність, подібно до юридичних і фактичних перевірок контролю.
Підходи до визначення рівня контролю	Зазвичай юрисдикції вимагають мінімального юридичного чи економічного контролю понад 50% в іноземному суб'єкті господарювання для застосування правил КІК (за рекомендацією ОЕСР). У разі, якщо жоден з акціонерів не володіє такою часткою, то для виявлення колективного впливу міноритарних акціонерів, правила передбачають застосування трьох різних підходів (методів агрегування їхнього впливу), які, однак, можуть бути доволі складними в адмініструванні. Перший метод полягає у застосуванні тесту «узгоджених дій» ( <i>acting-in-concert</i> ), який ґрунтується на аналізі фактів ( <i>fact-based analysis</i> ) для встановлення того, чи дійсно міноритарні акціонери діють за попереднім узгодженням з метою впливу на КІК. Якщо це так, то їхні частки будуть об'єднані (висновок роблять на основі наявності спільних угод, узгодженості під час голосувань чи ухвалення рішень). Наприклад, умовні три акціонери іноземної компанії не пов'язані між собою. Якщо в одній з держав діє правило «узгоджених дій», то частки акціонерів з двох інших країн можуть бути об'єднані для досягнення контрольного порогу більше 50%, у разі якщо тест «узгоджених дій» дає позитивний результат.
	Другий метод полягає в дослідженні зв'язків між акціонерами ( <i>relationship of the parties</i> ), щоб визначити чи діють вони спільно. Якщо до уваги беруть лише сукупний вплив пов'язаних осіб <sup>3</sup> ( <i>related parties</i> ), щоб з'ясувати чи перевищено поріг у 50%, то відпадає потреба у проведенні тесту «узгоджених дій», оскільки іноземні компанії або їх дочірні фірми часто повністю або принаймні частково належать пов'язаним сторонам і акцент на них дає змогу виявити більшість структур, які викликають занепокоєння щодо ухилення від сплати податків.
	Третій метод полягає у запровадженні вимоги до концентрації володіння ( <i>concentrated ownership</i> ), згідно з якою додають (сумують) усі частки, що перевищують певний поріг. Наприклад, у США частки всіх резидентів у КІК об'єднують за умови, що кожна із них перевищує 10%. Цей підхід дає змогу враховувати частки групи резидентів із високою концентрацією володіння та усуває необхідність у застосуванні окремих правил атрибуції <sup>4</sup> , оскільки поріг у 10% для контролю також може бути

<sup>1</sup> Прозорі організації – це юридичні особи, такі як товариства або трасти, які вважають фіскально «прозорими» і їхній дохід не оподатковують на рівні самої організації, а передають безпосередньо власникам для оподаткування. ОЕСР використовує термін «прозорі організації» (*transparent entities, TE*), але в інших джерелах часто використовують й такі терміни-синоніми як «податково (фіскально) прозорі організації» (*fiscally transparent entities, FTE*) та «наскрізні організації» (*flow-through entity, FTE*) [21].

<sup>2</sup> Контроль на основі консолідації фінансової звітності – це підхід, що визначає, що включають іноземну компанію у фінансову звітність материнської компанії відповідно до бухгалтерських стандартів, наприклад таких як МСФЗ.

<sup>3</sup> Пов'язані особи – це юридичні та/або фізичні особи, та/або утворення без статусу юридичної особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, з урахуванням критеріїв наведених у *nn. 14.1.159 n. 14.1 cm. 14 ПКУ*.

<sup>4</sup> Атрибуція – це передання права на доходи з власності одного платника податку іншому платникові [22]; Розщеплення податків: ілюзорні переваги і реальні проблеми [23].

Продовження табл. 2

1	2
Підходи до визначення рівня контролю	<p>використано для визначення, на яких резидентів буде розподілений дохід. Крім того, вимога до концентрації володіння може передбачати, що володіння має бути розподілене між невеликою кількістю резидентів-акціонерів (наприклад, 5 або менше), незалежно від їхніх часток, але це може призвести до адміністративних та регуляторних труднощів.</p> <p>Приклад застосування цього правила. Припустимо, в країні А невелика група акціонерів-резидентів володіє двома фірмами <i>Company 1</i> та <i>Company 2</i>, які володіють частками в іноземній компанії у 30% та 40% відповідно. Згідно з правилом концентрації володіння, що дочірню іноземну фірму визнають КІКом і її дохід приписують <i>Company 2</i>. Якщо <i>Company 1</i> та <i>Company 2</i> належать до одного холдингу (власника), то це не проблема, але якщо до різних, то цей тест, який бере до уваги невелику групу резидентів, потенційно приписує прибуток <i>Company 2</i>, навіть якщо вона не діє спільно з <i>Company 1</i> і не має реальної можливості передавати дохід або прибуток КІК.</p> <p>Враховання впливу платників податків-нерезидентів до будь-якого з цих підходів може ускладнити визначення порогу контролю, але є ефективним щоб уникнути спроб обійти правила КІК через спільні дії пов'язаних або непов'язаних сторін. Тому додатково рекомендовано враховувати ступінь пов'язаності та узгодженості дій нерезидентів під час визначення рівня контролю, зберігаючи оподаткування лише для їхньої фактичної частки доходу КІК, щоб уникнути подвійного оподаткування. Незалежно від того, який з трьох методів застосовують, контроль має бути визначено так, щоб він включав як прямий (пряме володіння КІК), так і непрямий контроль (контроль через володіння проміжною холдинговою компанією). Оскільки можливості переміщення прибутку також виникають, якщо дочірньою компанією володіють опосередковано та рівень непрямого контролю над нею є нижче порогового рівня контролю. Проте це все одно може призвести до встановлення факту контролю, якщо поріг контролю досягається на кожному рівні компанії у ланцюжку власності (непрямого контролю). Якщо правила КІК не застосовують до таких непрямих володінь (холдингів), то їх можна дуже легко обійти. Проте врахування під час аналізу як прямого, так і непрямого контролю потенційно може призвести до подвійного оподаткування, якщо всі країни запровадять правила КІК, але цю проблему можна вирішити за допомогою правил, спрямованих на усунення подвійного оподаткування.</p>

Таблиця 3 – Порівняння правил визначення КІК у США, Сполученому Королівстві, Польщі та Україні (складено автором на основі [10-16])

1	2	3
США	Визначення КІК	За загальним правилом КІК визнають будь-яку іноземну фірму, якщо більше 50 % від загальної кількості голосів усіх класів акцій такої компанії, що мають право голосу, або загальної вартості її акцій перебуває у власності резидентів США в будь-який день упродовж податкового року такої корпорації. Для страхових компаній діє спеціальне правило [11] : винятково для цілей врахування доходу, описаного в розд. 953(a) (стосовно страхового доходу), термін «контрольована іноземна корпорація» включає не лише іноземну корпорацію, як визначено в підрозділі (a), а й таку, у якій понад 25 % загальної сукупної кількості голосів усіх класів акцій (або більше 25 % загальної вартості акцій) належить (у розумінні розд. 958(a)) або вважається такими, що належать відповідно до правил власності розділу 958(b), акціонерам із США в будь-який день упродовж податкового року такої корпорації, якщо валова сума премій або іншої винагороди щодо перестраховування або емісії договорів страхування чи ануїтету, (які не є «звільненими договорами» ( <i>exempt contracts</i> ) <sup>5</sup> ) відповідно до статті 953(e)(2)), перевищує 75 % валової суми всіх премій або інших компенсацій щодо всіх ризиків.
	Тип суб'єкта	Неприбуткові організації ( <i>nonprofit organization</i> ) зазвичай не підпадають під правила КІК в США, оскільки вони не розподіляють прибуток між акціонерами, проте організації, якими володіють і керують іноземні уряди, може бути визнано КІК залежно від міжнародних договорів та обставин. Трасти та партнерства не вважають корпораціями і тому не можуть бути КІК, але їх частка володінні акціями інших іноземних корпорацій може впливати на визначення КІК. Прозорі організації самі собою не є КІК, що відповідає рекомендаціям ОЕСР, але їхні власники можуть розглядатися як ті, що безпосередньо володіють базовими активами, що впливає на визначення КІК. Дохід, який належить постійним представництвам іноземної корпорації в США, може підлягати оподаткуванню в США, але не впливає на статус КІК. У США діють спеціальні антигібридні правила, щоб запобігти використанню гібридних організацій або інструментів для отримання податкових пільг.
	Контроль	Пряме володіння ( <i>direct ownership</i> ): якщо американські акціонери безпосередньо володіють більше ніж 50% прав голосу або вартості іноземної фірми, то її визначають КІК. Непряме володіння ( <i>indirect ownership</i> ): передбачає випадки, коли іноземна корпорація володіє часткою іншої іноземної фірми. Якщо американські акціонери мають значну частку власності в такій іноземній корпорації, то вони опосередковано володіють частиною іншої.

<sup>5</sup> Звільнений договір. (А) Загалом термін «звільнений договір» означає договір страхування або ануїтету, що виданий (емітований) або перестрахований «кваліфікованою» страховою компанією або філією «кваліфікованою» страховою компанією щодо власності, розташованої за межами США, відповідальності, що виникає внаслідок діяльності за межами США, або життя чи здоров'я нерезидентів США. (В) Необхідний мінімальний дохід країни походження (і) Загалом жоден контракт «кваліфікованою» страховою компанією або філії «кваліфікованою» страховою компанією не буде розглядатися як звільнений контракт, якщо така компанія або філія не отримує більше 30 % своїх чистих премій від звільнених контрактів (визначені без урахування цього підпункту) – (I) які покривають відповідні ризики країни походження та (II) для яких жоден страховальник, застрахований, одержувач ренти або бенефіціар не є пов'язаною особою (як визначено в розд. 954(d)(3)). (ii) Відповідні ризики країни походження. Термін «відповідні ризики країни походження» означає ризики, пов'язані з майном, розташованим у країні походження, відповідальністю, що виникає внаслідок діяльності в країні походження, або життям чи здоров'ям резидентів країни походження «кваліфікованою» страховою компанією чи філії «кваліфікованою» страховою компанією (залежно від обставин), що емітує або перестраховує договір, що покриває ризики. (С) Вимоги до істотної (суттєвої) діяльності для транскордонних ризиків. Контракт, укладений «кваліфікованою» страховою компанією або філією «кваліфікованою» страховою компанією, який покриває ризики, відмінні від відповідних ризиків країни походження (як визначено в п.п. (В)(ii)), не повинен розглядатися як звільнений договір, за винятком випадків, коли така компанія або філія, залежно від обставин, – (i) здійснює істотну діяльність стосовно страхового бізнесу у своїй країні та (ii) здійснює у своїй країні походження практично всі дії, необхідні для отримання доходу, що генерується за таким контрактом [24].

1	2	3
США	Контроль	Конструктивні правила власності ( <i>constructive ownership</i> ) <sup>6</sup> передбачають розподіл права власності на основі відносин між акціонерами і такими організаціями, як корпорації, спадкове майно ( <i>probate estates</i> ) <sup>7</sup> , трасти або товариства, враховуючи сімейні зв'язки (подружжя, діти, онуки, батьки). Наприклад, акції, якими прямо чи опосередковано володіє іноземна організація, можуть бути віднесені до її американських акціонерів пропорційно їхній власності на іноземну компанію.
Сполучене Королівство (СК)	Визначення КІК	Іноземна фірма може отримати статус КІК якщо Рада зі збору податків і мит Сполученого Королівства ( <i>Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC</i> ) має підстави вважати, що в будь-якому звітному періоді її контролюють особи, які є податковими резидентами Сполученого Королівства.
	Тип суб'єкта	Неприбуткові ( <i>charities</i> ) <sup>8</sup> та прозорі організації не є КІК, але опосередковане володіння їхніми учасниками іноземними корпораціями може вплинути на статус КІК. Дохід іноземної організації, приписаний приватній фірмі у СК, оподатковують у ньому. СК запровадило антигібридні правила відповідно до рекомендацій ОЕСР, щоб запобігти податковим пільгам від гібридних невідповідностей.
	Контроль	КІК – це будь-яка компанія-нерезидент, в якій особа або особи СК прямо чи опосередковано володіють принаймні 25 % акцій. Юридичний контроль: вимірюють володінням акціями або правами голосу. Економічний контроль: право, яке особа має на більшість доходів або на розпорядження активами. «Фінансовий» контроль: коли материнська компанія бере на себе роль у фінансових цілях відповідно до <i>FRS2 (Financial Reporting Standard 2 – Стандарт бухгалтерського обліку у СК, який визначає правила консолідації фінансової звітності)</i> . Якщо рахунки іноземної фірми консолідовані в рахунках британської компанії, то її можна визнати КІК.
Польща	Визначення КІК	Контрольована іноземна компанія ( <i>kontrolowana jednostka zagraniczna</i> ) – це: 1) іноземна компанія з зареєстрованим офісом або правлінням на території або в державі, яка застосовує шкідливу податкову конкуренцію; 2) іноземна компанія з зареєстрованим офісом або правлінням на території держави, з якою Республіка Польща або ЄС не уклали угоди про уникнення подвійного оподаткування, які є підставою для отримання податкової інформації від податкових органів цієї країни. Також мають виконуватись такі умови: а) польський платник податків володіє безперервно, упродовж не менше 30 днів, прямо чи опосередковано, принаймні 25% акцій у статусному капіталі або 25% прав голосу в контролюючих чи установчих органах або 25% акцій, пов'язаних з правом на участь у прибутку; б) принаймні 50% доходів компанії, отриманих у податковому році, надходять у формі дивідендів та інших надходжень від участі в прибутках юридичних осіб, доходів від продажу акцій (паїв), дебіторської заборгованості, процентів і прибутків від усіх видів позик, поручительств і гарантій, а також доходів від авторських прав, промислової власності. Ці прибутки також включають надходження від розпорядження цими правами та від здійснення прав, пов'язаних з фінансовими активами; в) принаймні один вид доходу, згаданий вище, отриманий цією компанією, підлягає оподаткуванню в державі її зареєстрованого офісу або правління за ставкою податку на прибуток, що застосовується в цій країні, яка щонайменше на 25% нижча за ставку, визначену в ст. 19 розділ 1 Закону про податок на прибуток підприємств ( <i>Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych Art. 19 [17]</i> ) або звільнення або виключення з податку на прибуток у цій країні, якщо ці доходи не підлягають звільненню від оподаткування в країні зареєстрованого офісу або правління компанії, яка їх отримує, на основі положень Директиви 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 р. [18] про спільну систему оподаткування, що застосовують до материнських і дочірніх компаній держав-учасниць ( <i>Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States</i> ).
	Тип суб'єкта	Неприбуткові та прозорі організації не можуть бути визнані КІК, але їхній дохід, приписаний польським платникам податків, через такі організації, може впливати на визначення статусу КІК. Дохід від ІПП іноземної корпорації в Польщі оподатковують у Польщі. У Польщі діють антигібридні правила для усунення невідповідностей і запобігання уникненню сплати податків.
	Контроль	Якщо не можна визначити частку особи у прибутках КІК або якщо ця можливість обмежена, для визначення рівня контролю беруть до уваги найвищу відсоткову частку участі платника в капіталі або правах голосу. Якщо немає доказів протилежного, то вважають, що платник володіє всіма правами на участь у прибутках упродовж податкового року. Участь платника податків може бути зменшена на частку дочірньої компанії, якщо: а) дочірня компанія володіє принаймні 25% акцій; б) дочірня компанія враховує доходи КІК у своїй податковій базі; в) діють угоди про обмін податковою інформацією між Польщею та іншими юрисдикціями.

<sup>6</sup> Конструктивне володіння. Для цілей розділів 951(b), 954(d)(3), 956(c)(2) і 957, розділ 318(a) (щодо конструктивної власності на акції) застосовується таким чином, щоб розглядати будь-яку особу зі Сполучених Штатів як акціонера із Сполучених Штатів у значенні розділу 951(b), розглядати особу як пов'язану особу у значенні розділу 954(d)(3), розглядати акції вітчизняної корпорації як такі, що належать акціонеру із Сполучених Штатів у контрольованій іноземній корпорації для цілей розділу 956(c)(2), або розглядати іноземну корпорацію як контрольовану іноземну корпорацію відповідно до розділу 957, за винятком того, що:

(1) У застосуванні п.п. (1)(A) розд. 318(a), акції, що належать іноземцю-нерезиденту (окрім іноземного трасту чи іноземної нерухомості), не вважаються такими, що належать громадянину або іноземцю-резиденту.

(2) У застосуванні пп. (A), (B) і (C) розд. 318(a)(2), якщо партнерство, спадкове майно, траст або корпорація володіє, прямо чи опосередковано, більш ніж 50 % загальної сукупної кількості голосів усіх класів акцій корпорації, що мають право голосу, то вони вважаються такими, що володіють всіма акціями, що мають право голосу.

(3) У застосуванні п.п. (C) розд. 318(a)(2) фраза «50 %», використана у п.п. (C), замінюється фразою «10 %» [25].

<sup>7</sup> Спадкове майно включає активи, які зберігаються на ім'я фізичної особи. Розпорядження спадковим майном визначається судом зі спадкових справ і зазвичай розподіляється згідно з волею спадкодавця. Активи спадкового майна також включають активи, які не мають права власності (тобто предмети домашнього вжитку, ювелірні вироби) та інші активи, які належали спадкодавцеві до його смерті (включаючи доходи від задоволення позову про компенсацію за спричинення смерті). Ці активи не включають активи, не пов'язані зі спадком, право власності на які було передано за життя спадкодавця, або передання права власності на які контролюється механізмом пережиття [26]

<sup>8</sup> У законодавстві СК для неприбуткових організацій використовують термін «charities», на відміну від законодавства США, де вживають «nonprofit organization».

Продовження табл. 3

1	2	3
Україна	Визначення КІК	Контрольованою іноземною компанією визнають будь-яку юридичну особу, зареєстровану в іноземній державі або території, якщо фізична особа резидент України або юридична особа-резидент України (надалі – контролююча особа) володіє часткою в ній у розмірі більше ніж а) 50%; б) або 10%, за умови, що декілька фізичних та/або юридичних осіб - резидентів України володіють частками в ній, розмір яких у сукупності становить 50% і більше; в) або окремо чи разом з іншими резидентами України-пов'язаними особами здійснює фактичний контроль над іноземною юридичною особою відповідно до пп. 39 <sup>2</sup> .1.2 п. 39 <sup>2</sup> .1 ст. 39 ПКУ [16].
	Тип суб'єкта	Юридичною особою може бути визнане корпоративне утворення (об'єднання) або організація, наділена правом володіти активами, мати права та обов'язки та здійснювати діяльність від власного імені та незалежно від засновників, учасників або форми власності (ПКУ пп. 39 <sup>2</sup> .1.1) Найявність у КІК статусу юридичної особи визнають відповідно до законодавства її реєстрації, але у випадках, передбачених ст. 39 <sup>2</sup> ПКУ, до КІК може бути прирівняне іноземне утворення без статусу юридичної особи. Утворенням без статусу юридичної особи визнають утворення, створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) без створення юридичної особи, яке відповідає 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, довіритель або інших вигодонабувачів. До утворень без статусу юридичної особи можуть належати, зокрема, але не виключно, партнерства, трасти, фонди, інші установи та організації, створені на підставі правочину або закону іноземної держави (території), а також до них прирівнюють осіб-нерезидентів, організаційно-правова форма яких внесена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 <sup>1</sup> ПКУ, які відповідно до особистого закону не є юридичними особами. Прозорі організації не вважають КІК, але доходи українських платників податків від цих організацій можуть впливати на статус КІК. Постійні представництва іноземних компаній підлягають оподаткуванню як платники податку на прибуток за ставкою 18%, як і резиденти, якщо здійснюють підприємницьку діяльність на території України. Стосовно гібридних невідповідностей, то Україна відповідно до міжнародних стандартів ОЕСР перебуває на етапі впровадження цих правил і розроблення необхідного законодавства.
	Контроль	Контролюючою особою, крім п.п. а) та б), наведених у визначенні КІК, може бути визнана також особа, яка здійснює фактичний контроль над іноземною компанією (надання обов'язкових вказівок органам управління іноземної компанії, можливість блокувати рішення про розподіл прибутку, можливість впливати на діяльність компанії незалежно від формального володіння акціями або правами голосу. Частки, що належать фізичній або юридичній особі (прямо або через інших осіб у КІК), обчислюють як суму часток, які належать цій особі та пов'язаним з нею особам. Для цілей розрахунку опосередкованого володіння, у разі якщо особа фактично володіє часткою в розмірі понад 50% (через один або кілька ланцюгів) над юридичною особою у ланцюгу, вважають, що фізична особа володіє часткою в такій юридичній особі у розмірі 100 % відповідно до пп. 39 <sup>2</sup> .1.4 ПКУ. Проте, фізичну або юридичну особу-резидента України не визнають контролюючою, якщо їхнє володіння часткою в КІК реалізовано через пряме або опосередковане володіння в іншій юридичній особі-резиденті України, яка сама визнана контролюючою особою і на неї покладено зобов'язання щодо оподаткування скоригованого прибутку цієї КІК.

З огляду на інформацію, наведену у табл. 3, та проведений порівняльний аналіз визначення КІК у США, Сполученому Королівстві, Польщі та Україні, можемо зробити декілька важливих висновків для подальшого вдосконалення вітчизняного законодавства, підвищення ефективності боротьби з ухиленням від сплати податків та покращення бізнес-середовища. По-перше, всі чотири країни дотримуються основних принципів, встановлених ОЕСР в рамках ініціативи Плану *BEPS*, що забезпечує гармонізацію їхніх стандартів та сприяє ефективнішій боротьбі з податковими зловживаннями. По-друге, країни застосовують дещо різні критерії для визначення контролю та володіння КІК. У США, наприклад, акцентовано на прямому володінні, непрямому володінні та конструктивних правилах власності (*constructive ownership*) більше ніж 50% акцій. У Сполученому Королівстві та Польщі додатково враховують ще контроль через третіх осіб. В Україні на відміну від цих

держав правила КІК запроваджено порівняно нещодавно (у 2020 р.) і перебувають у стані постійних змін<sup>9</sup>, покращень або спрощень, що спричинило певну невизначеність серед резидентів стосовно того, чи є їхні іноземні фірми КІКами, чи потрібно подавати відповідні звіти і сплачувати податки. По-третє, Україна має гарні перспективи для покращення свого законодавства, враховуючи ефективні практики інших країн, але безумовно їх потрібно адаптовувати до умов воєнного стану та складної економічної ситуації. Тому вітчизняні правила КІК мають відповідати не тільки міжнародним стандартам, а й сприяти економічному зростанню і відновленню країни в умовах війни та післявоєнного періоду. І, враховуючи економіку воєнного стану та значні економічні втрати, спричинені російською агресією, в Україні варто застосовувати вищий рівень захисту національної податкової бази, що не суперечить рекомендаціям ОЕСР.

<sup>9</sup> Зміни:

- Запровадження декларацій та звітності про КІК (з 2021 року) шляхом подання КІК-повідомлення у річних деклараціях [16];
- запровадження норм щодо скороченого звіту для КІК із сукупним доходом менше 2 мільйонів євро. Це дало змогу контролюючим особам таких компаній подавати скорочену звітність з мінімальними вимогами [16];
- продовження термінів подання звітності про КІК для платників податків через воєнний стан;
- підписання Державною податковою службою міжнародної міжвідомчої угоди Загальний стандарт звітності (ЗСЗ, англ. *Common Reporting Standard, CRS*), яке відбулось 19 серпня 2022 року та ратифікація Верховною Радою угоди про участь України з 01.08.2023 у програмі *FISCALIS* – це програма ЄС, яка дає змогу країнам-учасницям, та їхнім податковим органам співпрацювати разом у боротьбі з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та агресивним податковим плануванням, що значно полегшить ДПС збір інформації про КІК [19];

- відтермінування застосування штрафних санкцій за порушення правил звітності щодо КІК (діяло до 2023 р.) [16];  
 - скасування штрафів 26 грудня 2024 року [20].

Тому на цьому етапі розвитку вітчизняних правил КІК варто знизити поріг володіння у 50% до дещо нижчого рівня (наприклад, як у Польщі до 25% [15]). На наш погляд, це не спричинить додаткові стимули для ухиляння від сплати податків та впровадження шкідливих податкових практик, але може збільшити кількість потенційних КІК, що перебувають у власності резидентів України, а отже, збільшити обсяг податкових надтоджень у бюджет. Україні також доцільно розробити чіткі правила для прозорих і гібридних структур, враховуючи досвід інших країн, щоб запобігти ухиленню від сплати податків через такі організаційно-правові форми ведення бізнесу.

### ВИСНОВКИ

Загалом еволюція правил КІК у різних країнах відображає зусилля, спрямовані на вирішення проблем, пов'язаних з ухиленням від сплати податків і переведенням прибутку транснаціональними корпораціями в офшори. Визначення КІК у різних країнах доволі схожі, оскільки всі вони ґрунтуються на рекомендаціях ОЕСР, але саме поняття КІК пройшло довгий шлях еволюції від першого визначення «іноземної особистої холдингової компанії» у США в 1937 р. Для надання фірмі статусу КІК беруть до уваги два найважливіші критерії: 1) чи відноситься іноземна компанія до типу, який можна вважати КІК; 2) чи має материнська компанія достатній вплив або рівень контролю над іноземною

юридичною особою, щоб вважати її КІК. Рекомендації ОЕСР для КІК є ефективними, оскільки забезпечують чіткість і прозорість у визначенні контрольованих іноземних компаній, вони сприяють гармонізації міжнародних стандартів, даючи змогу узгоджувати податкові політики між країнами. Крім цього, рекомендації є досить гнучкими, що дає змогу країнам адаптувати їх до власних економічних умов. Це допомагає знизити можливості для шкідливого податкового планування і підвищує ефективність боротьби з використанням офшорних податкових схем. Так, рекомендації ОЕСР є добре збалансованими та придатними для застосування у більшості держав. Визначення КІК в Україні відповідає вимогам та рекомендаціям як ОЕСР, так і вимогам ЄС. В умовах економіки воєнного стану для якісної європейської інтеграції Україні варто підтримувати нижчий рівень контрольованого порогу для визначення КІК резидента України, що дасть змогу забезпечити вищий рівень захисту для податкових надтоджень бюджету України та уникненню шкідливого міжнародного податкового планування. Перспективи подальших досліджень полягають у детальному вивченні впливу різних моделей регулювання КІК на економіку країн, а також у розробленні практичних рекомендацій для адаптації міжнародних стандартів до специфічних умов України в умовах війни та післявоєнного відновлення економіки.

### References

1. Designing effective controlled foreign company rules. Action 3: 2015 final report. OECD. 2015. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en#page1)
2. Dueñas S. CFC rules around the world. *Tax Foundation. Fiscal Fact*. 2019 № 659. URL: <https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2019/06/CFC-Rules-Around-the-World-FF-659.pdf>
3. Ostorero L. Historical background to CFC-rules and policy considerations. Concept and implementation of cfc legislation. Series of international tax law. *Bravo/Miladinovic* (Eds), Linde. 2021. pp. 3-12. URL: [https://books.google.com.ua/books/about/Concept\\_and\\_Implementation\\_of\\_CFC\\_Legisl.html?id=1ShVEAAAQBAJ&redir\\_esc=y](https://books.google.com.ua/books/about/Concept_and_Implementation_of_CFC_Legisl.html?id=1ShVEAAAQBAJ&redir_esc=y)
4. Kofler G., Krever R, Lang M., Owens J., Pistone P., Rust A., Schuch J., Spies K., Staringer C. *Controlled Foreign Company legislation*. 2020. URL: [https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-06/20\\_007\\_Controlled\\_Foreign\\_Company\\_Legislation\\_final\\_web.pdf](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-06/20_007_Controlled_Foreign_Company_Legislation_final_web.pdf)
5. Atamanchuk A.N., Monaienko A.O. Legal Regulation of the Main Elements of Controlled Foreign Company Rules: World Experience and Opportunities for Ukraine. *Nove ukrainske pravo*. 2022. no. 2. pp. 93–100. URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/238/216> (in Ukrainian).
6. Lowndes C.L.B. The 1934 Edition of the Federal Revenue Act. *Minnesota Law Review*. URL: <https://scholarship.law.umn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1990&context=mlr>
7. The Revenue Act of 1937. *The American Economic Review*. 1937. vol. 27. no. 1. URL: <https://www.jstor.org/stable/1801981>
8. United States Congress. *Public Law 87-834: Revenue Act of 1962*, October 16, 1962. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-76/pdf/STATUTE-76-Pg960.pdf>
9. United States Code. Title 26, § 1297: Passive Foreign Investment Company. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1297>
10. Dueñas, S., Bunn, D. How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United Kingdom. *Tax Foundation*, 2019. URL: <https://taxfoundation.org/blog/uk-cfc-rules/>
11. United States Code. Title 26, § 957: Controlled Foreign Corporations; United States Persons. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/957>
12. Dueñas, S., Bunn, D. How Controlled Foreign Corporation Rules Look Around the World: United States of America. *Tax Foundation*, 2019. URL: <https://taxfoundation.org/blog/controlled-foreign-corporation-rules-around-the-world-united-states/>
13. HM Revenue & Customs. INTM254360 - Controlled Foreign Companies: Definitions. *HMRC Internal Manual*, 2025. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm254360>
14. United Kingdom. *Finance Act 2012. Part 4*. UK Legislation, 2012. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/part/4/enacted>
15. Poland. Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. URL: <https://przepisy.gofin.pl/przepisy,700,91380,0,0,20150101,2,0.html>
16. Verkhovna Rada of Ukraine. 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 No. 466-IX, Article 39-2, January 16, 2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (in Ukrainian).

17. Poland. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Art. 19. URL: <https://lexlege.pl/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych/art-19/>
18. Council of the European Union. Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the Common System of Taxation Applicable to Parent Companies and Subsidiaries of Different Member States. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011-11#n96](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011-11#n96)
19. Savka O.P. Financial Aspects of Controlled Foreign Companies: Modern Challenges. *Financial System of the Country: Trends and Prospects for Development: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference*. Ostroh, 2023, pp. 231–233. URL: [https://drive.google.com/file/d/1UULce3\\_mub3HZkb7TpHYKVUdMoD1kpDI/view](https://drive.google.com/file/d/1UULce3_mub3HZkb7TpHYKVUdMoD1kpDI/view) (in Ukrainian).
20. Verkhovna Rada of Ukraine. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine Regarding the Stimulation of the Development of the Digital Economy in Ukraine: Law of Ukraine No. 4113-IX, December 4, 2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4113-20> (in Ukrainian).
21. Bhushan S.G. Fiscally Transparent Entities. *CA Club India*, 2018. URL: <https://www.caclubindia.com/articles/fiscally-transparent-entities-31586.asp>
22. Controlled foreign company (CFC) - *GEMET Thesaurus*. Eionet. URL: <https://www.eionet.europa.eu/gemet/uk/concept/654>
23. Sersk V. Tax Splitting: Illusory Benefits and Real Problems. *Fisco-id*, 2001. URL: <https://fisco-id.com/download.php?m=an&l=ua&id=36>. (in Ukrainian).
24. U.S. Code § 953 - Insurance income - Legal Definitions. Legal Information Institute, Cornell Law School. URL: [https://www.law.cornell.edu/definitions/uscode.php?width=840&height=800&iframe=true&def\\_id=26-USC-269168589-459246278&term\\_occur=999&term\\_src=title:26:subtitle:A:chapter:1:subchapter:N:part:III:subpart:F:section:953](https://www.law.cornell.edu/definitions/uscode.php?width=840&height=800&iframe=true&def_id=26-USC-269168589-459246278&term_occur=999&term_src=title:26:subtitle:A:chapter:1:subchapter:N:part:III:subpart:F:section:953)
25. U.S. Code § 958 - Rules for determining stock ownership. Legal Information Institute, Cornell Law School. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/958>
26. Probate Estate - Legal Definitions. Legal Information Institute, Cornell Law School. URL: [https://www.law.cornell.edu/wex/probate\\_estate](https://www.law.cornell.edu/wex/probate_estate)

**Orysia SAVKA**

postgraduate student, Ivan Franko National University of Lviv

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-9117-9525>

e-mail: [orysyagnidets2013@gmail.com](mailto:orysyagnidets2013@gmail.com)

**COMPARATIVE ANALYSIS OF THE DEFINITION AND RULES OF CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS IN THE USA, UK, POLAND, AND UKRAINE**

*The paper highlights the essence and evolution of the concept of "controlled foreign corporation" (CFC), summarizes and details the OECD recommendations for determining the type of organization eligible for CFC status, and elaborates on the key guidelines for drafting tax legislation to regulate the taxation of CFCs across various jurisdictions. The study systematically reviews OECD methodologies for defining control levels and identifying controlling persons, providing a comparative analysis of CFC rules in the United States, the United Kingdom, Poland, and Ukraine. Special attention is given to differences in national implementations of CFC rules and their alignment with international tax frameworks, such as the OECD BEPS Action Plan and the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD). The research highlights the impact of varying control thresholds, corporate structures, and tax treatment of CFC income on tax planning strategies and regulatory compliance. Additionally, the role of transparency measures and anti-avoidance provisions is assessed in mitigating tax base erosion and preventing harmful tax practices. A major focus is placed on Ukraine's CFC legislation, which was introduced in 2020 and remains in an evolving stage. The paper evaluates its effectiveness in curbing tax avoidance while supporting economic stability in wartime conditions. Key findings suggest that adjusting control thresholds, refining CFC criteria, and enhancing enforcement mechanisms could improve tax revenue collection while maintaining compliance with OECD principles and international best practices. The study concludes by proposing legislative improvements to strengthen Ukraine's CFC framework, ensuring its role in combating tax evasion and fostering a transparent and stable business environment. These recommendations include stricter monitoring mechanisms, improved enforcement of tax obligations, and alignment with proven regulatory models from other jurisdictions. The insights provided contribute to a deeper understanding of CFC regulations and their broader implications for global tax policy.*

**Keywords:** controlled foreign companies, OECD BEPS Plan, control, tax avoidance, nonprofit organizations, fiscally transparent entities, permanent establishments, hybrid tax planning