

Гетьман Катерина Олегівна
*молодший науковий співробітник НДІ правового забезпечення
інноваційного розвитку НАПрН України*

ДО ПИТАННЯ ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Наукова робота присвячена питанню визначення пов'язаних осіб для цілей трансфертного ціноутворення. Науковцем досліджено критерії визначення пов'язаних осіб, передбачені Податковим кодексом України. Науковцем піддано критичному аналізу зміст приписів Податкового кодексу України щодо наявності у них правової визначеності. Також було досліджено судову практику Верховного Суду на предмет вирішення проблеми відсутності правової визначеності у приписах, що регулюють досліджувані відносини.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, нерезиденти, контрольована операція, бізнес-рішення.

Hetman Kateryna
*Junior Researcher of the Scientific and Research Institute
of Providing Legal Framework for the Innovative Development
of NALS of Ukraine*

RELATED PARTIES FOR TRANSFER PRICING PURPOSES

Research focuses on identifying related parties for transfer pricing purposes. The researcher studied the criteria for determining related parties provided by the Tax Code of Ukraine. The scientist subjected to a critical analysis of the content of the provisions of the Tax Code of Ukraine regarding their legal certainty. The case law of the Supreme Court was also examined to address the lack of legal certainty in the regulations governing the relationship under investigation.

Keywords: transfer pricing, related parties, non-residents, controlled transaction, business decisions.

Однією із засад визначення господарської операції контрольованою для цілей трансфертного ціноутворення є здійснення госпо-

дарської операції юридичним чи фізичними особами з *пов'язаними особами – нерезидентами*. Таким чином під час здійснення своєї господарської діяльності, зокрема для визначення здійснюваних юридичними та фізичними особами операцій контрольованими, останні повинні усвідомлювати критерії пов'язаності осіб, що є запорукою дотримання приписів Податкового кодексу України (далі – ПК України) та уникнення порушень.

Перш ніж розглянути критерії, за якими визначається пов'язаність осіб, треба вказати, що згідно із пунктом «а» підпункту 39.2.1.1 пункту 39.2 статті 39 ПК України мова йде про *пов'язаних осіб – нерезидентів* [1]. До нерезидентів у підпункті 14.1.122 пункту 14.1 статті 14 ПК України відносить: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; в) фізичні особи, які не є резидентами України [1]. Для цілей трансфертного ціноутворення нерезидентами є суб'єкти, визначені у пунктах «а» та «в».

Пов'язаними особами, відповідно до підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України, є 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 певних критеріїв [1]. Вказані критерії у ПК України поділено за суб'єктною ознакою, а саме: ті, що стосуються юридичних осіб; ті, що стосуються фізичних та юридичних осіб та ті, що стосуються фізичних осіб.

Аналіз вказаних у підпункті 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України критеріїв дає підстави поділити їх залежно від виду впливу на умови або економічні результати діяльності:

1) критерій впливу через володіння (безпосереднє та/або опосередковане) корпоративними правами юридичної особи у вказаних законодавством обсягах;

- 2) критерій впливу (призначення, обрання, виконання обов'язків) на виконавчий орган юридичної особи;
- 3) критерій бенефіціарної власності;
- 4) критерій впливу через розмір отриманих кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги;
- 5) критерій впливу через сімейні зв'язки.

Таким чином, для цілей трансфертного ціноутворення та визнання господарської операції контрольованою суб'єкт господарювання повинен провадити свою діяльність із, наприклад, фізичною особою – нерезидентом України чи іноземною компанією, яка, своєю чергою, може бути дружиною/чоловіком чи бенефіціарним власником такого суб'єкта.

Раніше список критеріїв був дещо іншим, а Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 року до нього було внесено зміни [2]. До останніх належить: 1) розширення суб'єктного складу пов'язаних осіб (до юридичних та фізичних осіб було додано утворення без статусу юридичної особи); 2) збільшення граничного розміру частки корпоративних прав, володіння якими є показником пов'язаності (з 20 % на 25%); 3) а також зміни, пов'язані з додаванням утворення без статусу юридичної особи до суб'єктного складу пов'язаних осіб.

Під час здійснення аналізу приписів ПК України щодо критеріїв пов'язаності осіб для цілей трансфертного ціноутворення особливу увагу викликали такі:

- безпосереднє та/або опосередковане володіння корпоративними правами та
- доведення контролюючим органом пов'язаності осіб на основі фактів, які доводять фактичний контроль одного суб'єкта господарювання на за бізнес-рішеннями іншого.

Якщо щодо першого питання у ПК України здійснюється роз'яснення стосовно способу розрахунку часток корпоративних прав як безпосереднього, так і опосередкованого володіння, також в Узагальнюючій податковій консультації з окремих питань застосу-

вання норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення, затвердженій Наказом Міністерства доходів і зборів України від 22.11.2013 року № 699, наведено приклад такого розрахунку [3].

То щодо другого питання, на мою думку, відсутня правова визначеність з огляду на таке. У ПК України чотири рази зустрічається поняття «бізнес-рішення» та словосполучення «контроль за бізнес-рішеннями». При цьому які саме рішення, прийняті суб'єктом господарювання є саме бізнес-рішеннями ПК України не визначає. Словосполучення «контроль за бізнес-рішеннями» також викликає безліч питань: яким чином проявляється цей контроль? яким чином доводиться наявність такого контролю? які докази будуть прийняті судом.

Саме судом, бо у підпункті 20.1.40-1 пункту 20.1 статті 20 та абзаці підпункту 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України визначено право контролюючого органу у судовому порядку доводити пов'язаність осіб [1]. Відповідно до приписів вказаних норм ПК України така пов'язаність доводиться на основі *фактів і обставин*, що одна юридична або фізична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи, утворення без статусу юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи та/або утворення без статусу юридичної особи [1].

З вказаного вбачається, що контролюючий орган доводитиме пов'язаність осіб не на основі вказаних у підпункті 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 ПК України критеріїв, чи контроль за бізнес-рішеннями також можна вважати таким критерієм? Якщо «так», то яким же чином визначається наявність такого контролю.

Наприклад, Верховним Судом (далі – ВС) у справі № 822/2028/16 від 11.12.2020 року наводиться таке твердження: «судами ... не встановлено якою часткою володіє зазначена особа, не з'ясовано чи здійснювала зазначена фізична особа практичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи» [4]. Тобто у цьому рішенні спостерігається, що ВС ставить в один рядок володіння часткою у корпоративних правах та фактичний контроль за бізнес-рішеннями, як критерії визначення пов'язаності осіб. А у справі № 540/1261/19

від 21.10.2020 року ВС визначає наявність фактичного контролю за бізнес-рішеннями через критерії пов'язаності, а контроль за бізнес-рішеннями через наявність реальної ділової мети у таких рішеннях, а саме: «фізична особа-підприємець одночасно є орендарем та директором у підприємстві та одноособово виконує організаційно-розпорядчі функції та здійснює практичний контроль за бізнес - рішеннями підприємства, а тому відповідно до п.п.14.1.159. п.14.1 ст. 14 ПК України, підпадає під визначення пов'язаних осіб. Таким чином, укладений договір оренди не містить в собі розумної економічної причини (ділової мети), яка відповідно до п.п.14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності» [5].

Отже, визначення пов'язаності осіб для цілей трансфертного ціноутворення здійснюється одночасно, по-перше, за ознакою нерезидентства, по-друге, за розглянутими критеріями. Що ж стосується відсутності правової визначеності у приписах ПК України стосовно контролю за бізнес-рішеннями, то тут на допомогу приходять судово-практика ВС. З правових позицій ВС можна зробити висновок, що наявність контролю за бізнес-рішеннями є повноцінним критерієм пов'язаності осіб, який, своєю чергою визначається через інші критерії. А стосовно поняття «бізнес-рішення», то воно, вбачається, безпосередньо пов'язане із поняттям «ділова мета». Перше можна визначити через друге, а саме: рішення суб'єкта господарювання є бізнес-рішенням у випадку, коли воно має реальну ділову мету.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462> (дата звернення 18.05.2021 року).
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 р. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (дата звернення 18.05.2021 року).
3. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного

ціноутворення: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 22.11.2013 р. № 699. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0699810-13#Text>. (дата звернення 18.05.2021 року).

4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 грудня 2020 р., судова справа № 822/2028/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93595327>. (дата звернення 18.05.2021 року).

5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 жовтня 2020 р., судова справа № 540/1261/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385186>. (дата звернення 18.05.2021 року).

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462> [in Ukrainian].

2. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhennosti u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 r. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> [in Ukrainian].

3. Pro zatverdzhennia Uzahalniuiuchoi podatkovoi konsultatsii z okremykh pytan zastosuvannia norm podatkovoho zakonodavstva shchodo transfertnoho tsinoutvorennia: Nakaz Ministerstva dokhodiv i zboriv Ukrainy vid 22.11.2013 r. № 699. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0699810-13#Text> [in Ukrainian].

4. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 17 hrudnia 2020 r., sudova sprava № 822/2028/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93595327> [in Ukrainian].

5. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 21 zhovtnia 2020 r., sudova sprava № 540/1261/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385186> [in Ukrainian].