

Мішин Микола Олександрович
*молодший науковий співробітник НДІ правового забезпечення
інноваційного розвитку НАПрН України*

**ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ДОКТРИНИ РОЗУМНОЇ
ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИЧИНИ (ДІЛОВОЇ МЕТИ)
У НАЦІОНАЛЬНЕ ЗАКОНОДАВСТВО
З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

У науковій роботі висвітлено зміни податкового законодавства в частині запровадження доктрини розумної економічної причини (ділової мети) під час контролю трансфертного ціноутворення. Автором наведено та проаналізовано спеціальні терміни та норми, якими були доповнені ст. 14, ст. 39 і ст. 140 Податкового кодексу України. Визначено етапність імплементації доктрини розумної економічної причини (ділової мети) в національне законодавство з трансфертного ціноутворення. Йдеться про три змістовні етапи, два з яких вже реалізовані на законодавчому рівні.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, розумна економічна причина, ділова мета.

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

**IMPLEMENTATION OF THE DOCTRINE
OF REASONABLE ECONOMIC REASON
(BUSINESS PURPOSE) IN THE NATIONAL
LEGISLATION ON TRANSFER PRICING**

The scientific work highlights the changes in tax legislation in terms of introducing the doctrine of reasonable economic reason (business purpose) during the control of transfer pricing. The author gives and analyzes special terms, which were supplemented by Art. 14 Art. 39 and Art. 140 of the Tax Code of Ukraine. The stages of implementation of the doctrine of reasonable

economic reason (business purpose) in the national legislation on transfer pricing are determined. These are three substantive stages, two of which have already been implemented at the legislative level.

Keywords: transfer pricing, reasonable economic reason, business purpose.

Правова доктрина розумної економічної причини (ділової мети) не є новиною для національного податкового законодавства та активно застосовується податковими та судовими органами останні роки. Її нормативне регулювання до 2020 року обмежувалось виключно короткою нормою пп. 14.2.231 п. 14.1 ст.14 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), яка визначала розумну економічну причину (ділову мету) як причину, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності.

Концепція розумної економічної причини (ділової мети) застосовувалась насамперед до господарських операцій між резидентами України через доказування податковими органами нереальності господарських операцій та/або відсутності їх зв'язку із господарською діяльністю платника податків. Мали місце тільки поодинокі випадки застосування цієї концепції до зовнішньоекономічних операцій українських компаній.

Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі- ЗУ № 466) [1] значно розширив визначення розумної економічної причини (ділової мети) та змістив сферу її застосування на операції платників податків з нерезидентами.

Зокрема, пп. 14.2.231 п. 14.1 ст.14 Кодекс отримав тлумачення економічного ефекту, про який згадується у абзаці першому цього підпункту, що є важливим для вирішення питання щодо наявності або відсутності розумної економічної причини (ділової мети) у господарських операціях платників податків.

Так, економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Відповідне тлумачення економічного ефекту є дуже

важливим для платників податків, адже закріплює численні правові висновки Верховного Суду [2], згідно яких визначалось, що відсутність економічного ефекту безпосередньо за наслідками окремої господарської операції, або її збитковість не може розглядатись як беззаперечне свідчення відсутності ділової мети її проведення. Тобто такий ефект може бути відстрочений у часі.

Крім того, оновлений пп. 14.2.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу містить критерії, за якими має оцінюватись наявність/відсутність ділової мети у зовнішньоекономічних операціях. Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо: головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків; у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Як можна побачити, ці норми стосуються виключно операцій із нерезидентами, а критерій оцінки наявності ділової мети у абзаці п'ятому пп. 14.2.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу оперує категоріями зіставності, які характерні для трансфертного ціноутворення.

Крім розширення понятійний апарату для ефективного застосування концепції розумної економічної причини (ділової мети) розділ III Кодексу доповнено спеціальної фінансовою різницею, відповідно до якої фінансовий результат податкового (звітного) періоду платника податку збільшується на суму витрат, понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети. Обов'язок доведення таких обставин покладається на контролюючий орган (пп. 140.5.15 п. 140.5 ст. 140 Кодексу).

Відтак, сферою застосування нової фінансової різниці є будь-які операції із нерезидентами, які включають і себе й також господарські операції, які визнаються контрольованими для цілей трансфертного ціноутворення.

Крім цього, ЗУ № 466 були внесені зміни до статті 39 Кодексу, зокрема платники податків, які під час здійснення контрольованих

операцій придбавають у нерезидентів послуги чи роботи, нематеріальні активи або інші предмети господарських операцій, відмінних від товарів, зобов'язані обґрунтувати економічну доцільність таких операцій (економічні вигоди, що отримуються в результаті їх здійснення) і наявність ділової мети придбання таких робіт (послуг), нематеріальних активів у документації з трансфертного ціноутворення (пп. «е» пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Кодексу). Також платнику податків надано можливість самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань якщо умови контрольованих операцій не відповідають розумній економічній причині (діловій меті) (пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 Кодексу).

Таким чином, перший етап імплементації доктрини розумної економічної причини (ділової мети) до національних правил трансфертного ціноутворення пов'язаний із набранням чинності ЗУ № 466 з 23.05.2020 року. Наступний розвиток нормативного регулювання розумної економічної причини (ділової мети) пов'язаний із Законом України від 17.12.2020 р. № 1117-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування» (далі – ЗУ № 1117) [3].

Відповідно до запроваджених змін з 01 січня 2021 року ст. 39 Кодексу доповнено пп. 39.2.2.12 п. 39.2.2 п. 39.2 Кодексу, яким деталізована методологія та визначена правомочність контролюючого органу щодо застосування концепції розумної економічної причини (ділової мети) під час контролю за трансфертним ціноутворенням.

Відтепер, якщо фактичні комерційні та/або фінансові умови проведення контрольованих операцій (далі – КО) відрізняються від умов, що були би застосовані між непов'язаними особами які діють комерційно раціонально у зівставних умовах, податківці мають право не враховувати (не визнавати) результати такої КО при розрахунку фінансового результату платника податку до оподаткування контрольованої операції або розрахувати його на підставі альтернативного варіанту.

При визначенні альтернативних варіантів для КО мають враховуватись інші реалістичні варіанти господарських операцій, які були

доступні для платника податків або його контрагента, та які призвели би до вигіднішого економічного ефекту, якби відповідну угоду було укладено з непов'язаними особами.

Таким чином, вперше в українському законодавстві доктрина розумної економічної причини (ділової мети) отримали методологічну складову, а податкові органи – законодавчо визначені повноваження щодо «ігнорування» під час розрахунку податкових зобов'язань платників податків комерційно ірраціональних операцій, або проведення їх податкової «перекваліфікацію» із відповідним альтернативним розрахунком фінансового результату платника податків.

Водночас із ст. 140 Кодексу було вилучено пп. 140.5.15 п. 140.5 Кодексу (стосувався будь-яких операцій із нерезидентами) та доповнено іншою фінансовою різницею (пп. 140.5.2¹ п.140.5 Кодексу) згідно із якою фінансовий результат податкового (звітного) періоду платника податку збільшується на суму операції, яку контролюючий орган не враховує (не визнає) внаслідок застосування пп. 39.2.2.12 пп. 39.2.2 п.39.2 ст. 39 Кодексу, тобто обмежено дію фінансової різниці виключно господарськими операціями, які визнаються контрольованими відповідно ст. 39 Кодексу.

Обов'язок доведення обставин щодо відсутності ділової мети у КО та здійснення такого коригування покладається на контролюючий орган, при цьому інші коригування, пов'язані із трансфертним ціноутворенням, щодо такої операції не застосовуються. Якщо ж платник податку щодо такої КО вже здійснив самостійне коригування (у т.ч. з причини відсутності ділової мети), то сума коригування передбаченого пп. 140.5.2¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу зменшується на суму самостійного коригування.

Незважаючи, що законодавчо обов'язок доведення відсутності розумної економічної причини (ділової мети) в КО покладено на податківців, платники податків у документації з трансфертного ціноутворення зобов'язані підготувати власне обґрунтування.

Так, відповідно до оновленого пп. «д» пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Кодексу, опис операцій з придбання (продажу) товарів, робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, має містити обґрунтування економіч-

ної доцільності (економічної вигоди, що отримується в результаті здійснення КО у порівнянні із неконтрольованими операціями, які є реально доступними альтернативними варіантами такої КО) і наявності ділової мети їх придбання (продажу).

Тобто на відміну від попереднього регулювання, з 01.01.2021 року обґрунтуванню наявності розумної економічної причини (ділової мети) підлягають будь-які КО, а не тільки «імпортні» операції з придбання робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів.

ЗУ № 1117 також оновлено пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, зокрема уточнено, що він застосовується для цілей статті 39 Кодексу, в тому числі при доведенні обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, у випадках, визначених п. 140.5 ст. 140 Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень статті 39 Кодексу.

Як можна побачити, відповідне уточнення щодо застосування розумної економічної причини (ділової мети) крім випадків контролю за трансфертним ціноутворенням (ст. 39 Кодексу) відсилає нас до майбутніх змін у п. 140.5 ст. 140 Кодексу, які наберуть чинності з 01.01.2022 року.

Згідно з цими змінами, після 01 січня 2022 року сфера контролю за наявністю ділової мети буде поширена крім контрольованих у операцій також на всі операції платників податків із придбання / продажу товарів (робіт, послуг) (пп. 140.5.4 та 140.5.5¹ п. 140.5 ст. 140 Кодексу) у

- нерезидентів, зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст.39 Кодексу [4] та/або

- нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп «г» пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Кодексу [5],

- а також на будь-які випадки нарахуванню роялті на користь нерезидента (пп. 140.5.6 п. 140.5 ст. 140 Кодексу).

Відповідно до майбутніх змін в підпункти 140.5.4–140.5.6 п. 140.5 ст.140 Кодексу, фінансовий результат до оподаткування

збільшується на всю суму вартості товарів (робіт/послуг) та суми витрат по нарахуванню роялті, якщо такі операції не мають ділової мети.

Обов'язок доведення обставин відсутності ділової мети в таких операціях покладається на контролюючий орган із застосуванням відповідних положень статті 39 Кодексу (тобто пп. 39.2.2.12 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу).

Системний аналіз змін, запроваджених ЗУ № 1117, дозволяє стверджувати, що з 01.01.2021 року по 31.12.2021 року сфера застосування концепції розумної економічної причини (ділової мети) обмежується виключно господарськими операціями, які визнаються контрольованими відповідно до ст. 39 Кодексу та підпадають під контроль за трансфертним ціноутворенням.

З 01.01.2022 року норми щодо розумної економічної причини (ділової мети) (пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу) також будуть поширені на окремі операції із нерезидентами, передбачені підпунктами 140.5.4–140.5.6 п. 140.5 ст. 140 Кодексу, але критерії оцінки відсутності ділової мети в таких операціях та методологія відповідного обґрунтування застосовується із посиланням на ст. 39 Кодексу.

Таким чином ми бачимо, що імплементації доктрини розумної економічної причини (ділової мети) в національне законодавство з трансфертного ціноутворення відбувалася в декілька етапів:

- ЗУ № 466 з 23 травня 2020 року запроваджено її нормативне регулювання, яке раніше базувалася виключно на судовій практиці. Сферу та акценти застосування розумної економічної причини (ділової мети) перенесено з операцій між платниками податків на операції платників податків з нерезидентами, включаючи контрольовані операції;

- згідно із ЗУ № 1114, починаючи з 01 січня 2021 року, концепція розумної економічної причини (ділової мети) безпосередньо та виключно пов'язана із правилами трансфертного ціноутворення;

- подальший розвиток доктрини розумної економічної причини (ділової мети) відбудеться з 01.01.2022 року, але також в безпосередній прив'язці із нормами трансфертного ціноутворення.

ЛІТЕРАТУРА

1. 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#n126> (дата звернення 18.05.2021 року).

2. Постанови Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.05.2018 (справа № 809/2736/13-а), від 23.04.2019 р. (справа № 804/6788/14), від 17.12.2020 р. (справа № 822/2028/16).

3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування: Закон України від 17.12.2020 р. № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20/ed20210328> (дата звернення 18.05.2021 року).

4. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 18.05.2021 року).

5. 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 Кабінету Міністрів України від 04.07.2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 18.05.2021 року).

REFERENCES

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkiv, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhenostei u podatkovomu zakonodavstvi: Zakon Ukrainy vid 16.01.2020 r. № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#n126>.

2. Postanovy Verkhovnoho Sudu v skladі kolehii suddiv Kasatsiinoho administratyvnoho sudu vid 16.05.2018 (sprava № 809/2736/13-a), vid 23.04.2019 r. (sprava № 804/6788/14), vid 17.12.2020 r. (sprava № 822/2028/16) [in Ukrainian].

3. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zboru danykh ta informatsii, neobkhidnykh dlia deklaruvannia okremykh ob'ektiv opodatkuvannia: Zakon Ukrainy vid 17.12.2020 r. № 1117-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20/ed20210328>.

4. Pro zatverdzhennia pereliku derzhav (terytorii), yaki vidpovidaiut kryteriiam, ustanovlenym pidpunktom 39.2.1.2 pidpunktu 39.2.1 punktu 39.2 statti 39 Podatkovoho kodeksu Ukrainy, ta vyznannia takym, shcho vtratylo chynnist, rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 veresnia 2015 r. № 977: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27.12.2017 r. № 1045. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF#Text>.

5. Pro zatverdzhennia pereliku orhanizatsiino-pravovykh form nerezydentiv, yaki ne splachuiut podatok na prybutok (korporatyvnyi podatok), u tomu chysli podatok z dokhodiv, otrymanykh za mezhamy derzhavy reiestratsii takykh nerezydentiv, ta/abo ne ye podatkovymy rezydentamy derzhavy, v yakii vony zareiestrovani yak yurydychni osoby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 04.07.2017 r. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/480-2017-%D0%BF#Text>.

Наугольникова Катерина Михайлівна

молодший науковий співробітник

НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку

НАПрН України

ORCID: 0000-0002-4834-5644

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»: ПРАВОВА ТА ЕКОНОМІЧНА СТОРОНА

Об'єктом дослідження у науковій роботі виступає економічний та правовий зміст принципу «витягнутої руки». Розглянуто та проаналізовано особливості закріплення принципу «витягнутої руки» як принципу податкового законодавства.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, принцип «витягнутої руки», контрольовані операції, податкове законодавство.