

УДК 336.227.2.025

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-300-6/2-13

КУРІЛОВ Є. А.

ORCID ID: 0000-0001-9301-6981

e-mail: gekakur@ukr.net

Науково-дослідного інституту фіскальної політики,
Університету ДФС України, м. Ірпінь, Україна

ВПРОВАДЖЕННЯ ДОКТРИН «ПРЕВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ» ТА «ДІЛОВОЇ МЕТИ» У ВІТЧИЗНЯНИХ ПРАВИЛАХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

У статті проаналізовано зміни, внесені до вітчизняного податкового законодавства щодо впровадження в нього таких взаємопов'язаних доктрин міжнародного податкового права, як «превалювання сутності над формою» та «ділова мета». Розглянуто суть вказаних доктрин, їх зв'язок із принципами та стандартами складання фінансової звітності, фінансовим та податковим обліком, а також їх ймовірний вплив на вітчизняні правила трансфертного ціноутворення. Проаналізована існуюча в Україні практика застосування вказаних доктрин у судових справах з податкових питань. Визначено проблемні моменти їх застосування для податкового контролю за дотриманням платниками податків правил трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: превалювання сутності над формою; ділова мета; трансфертне ціноутворення; податковий контроль; ризики трансфертного ціноутворення.

YEVHEN KURILOV

Research Institute of Fiscal Policy
University of State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

IMPLEMENTATION "SUBSTANCE OVER FORM" AND "BUSINESS PURPOSE" DOCTRINES IN DOMESTIC RULES OF TRANSFER PRICING

At article analyzes changes in the domestic tax legislation on the introduction of such interconnected and complementary doctrines of international tax law as "substance over form" and "business purpose". The essence of these doctrines, their relationship with the principles and standards of financial reporting, financial and tax accounting, as well as their likely impact on the domestic transfer pricing rules are considered. The analysis of the existing practice in Ukraine of the application of these doctrines in court cases on tax issues is carried out. The problematic aspects of their application for tax control over the observance of transfer pricing rules by taxpayers have been identified.

The practical application of interrelated doctrines of international tax law, such as "substance over form" and "business purpose", provides for the implementation of a set of measures to document and study the subjective component of a separate controlled transaction and the activities of a taxpayer as a whole and / or an international group of companies as a whole (strategies goals, intentions and expectations).

The taxpayer must be ready and able to explain in his transfer pricing documentation and/or during audits to the officials of the regulatory body the economic effect obtained from the implementation of the controlled transaction. To this end, the following are essential: in-depth attention to transactions that may be considered risky for transfer pricing; proper justification and documentation of activities related to the implementation of a controlled transaction in all areas and levels of accounting.

The conclusion is also formulated that the concept of "business purpose" is evaluative in nature, allowing to predict the further development of practical developments in the field of application of the "business purpose" doctrine in Ukraine, incl. as a result of further jurisprudence.

Key words: substance over form; business purpose; transfer pricing; tax control; risks of transfer pricing.

Постановка проблеми у загальному вигляді

та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями

З 1 січня 2019 року набрав чинності Закон України від 23 листопада 2018 року № 2628-VIII [1], яким внесено доповнення до вітчизняного податкового законодавства щодо імплементації доктрини «превалювання сутності над формою» в рамках законодавства України з трансфертного ціноутворення (ТЦ). Зокрема, внесеними до пп. 39.2.2.4 та 39.2.2.9-39.2.2.11 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) [2] доповненнями закріплено принцип превалювання сутності над формою, а саме, що комерційні та/або фінансові характеристики контрольованих операцій (далі – КО) для цілей ТЦ визначаються відповідно до суті такої операції та згідно з фактичною поведінкою (фактичними діями) сторін операцій, фактичними умовами та обставинами їх проведення (функціями, які виконувалися; активами, які використовувалися; ризиками, які взяла на себе та контролювала кожна зі сторін КО).

Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX [3] Кодекс доповнено та посилено положеннями, за якими аналіз ризиків, які беруть на себе сторони КО, під час визначення зіставності умов операції з умовами неконтрольованих операцій здійснюється з урахуванням таких критеріїв: визначення та характеристики суттєвих економічних ризиків, які беруть на себе сторони операції на підставі укладених договорів (чи сторона, яка бере ризик, здійснює контроль за створенням та управлінням ризиком, а також має фінансову спроможність понести такий ризик та ресурси, необхідні для його покриття); визначення

фактичної поведінки сторін операції у зв'язку зі здійсненням контролю за суттєвими економічними ризиками, визначення відповідності фактичної поведінки сторін операцій умовам взяття ризиків, передбачених договорами (пп. 39.2.2.5 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодексу). Запровадження таких норм надало контролюючим органам додаткові можливості на основі детального аналізу ризиків, які беруть на себе сторони КО, здійснювати перекваліфікацію здійснених господарських операцій за їх економічною сутністю та фактичною поведінкою сторін, а платнику податків – розуміння механізму оцінки проведених КО.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

На сьогодні питання впровадження у вітчизняне податкове законодавство та практику податкового контролю за ТЦ таких доктрин міжнародного податкового права, як «превалювання сутності над формою» та «ділової мети» у наукових та фахових дослідженнях і публікаціях тільки починає поглиблюватися та розкриватися.

До вітчизняних дослідників, які займаються питаннями вказаних доктрин, можна віднести Смичка Є. М. [4; 5], Гетманцева Д. [6], Блажівську Н. [6], Мальцеву А. [7], Мішина М. О. [8] тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячена стаття

Актуальність дослідження полягає у необхідності дослідження питання впливу окремих судово-практичних доктрин міжнародного податкового права («превалювання сутності над формою» та «ділова мета») на вітчизняне податкове законодавство в сфері податкового контролю за дотриманням платниками податків правил ТЦ (принципу «втягнутої руки»). Вказані доктрини є новими для вітчизняного податкового законодавства, тому їх дослідження дозволить визначити подальші шляхи їх ефективної імплементації та практичного використання в умовах України як з боку контролюючих органів, так і з боку платників податків.

Формулювання цілей статті

Метою дослідження є аналіз змін вітчизняних правил податкового контролю за ТЦ в частині імплементації в нього таких доктрин міжнародного податкового права як «превалювання сутності над формою» та «ділова мета», а також забезпечення їх практичного використання в Україні для підвищення ефективності державного податкового контролю за дотриманням платниками податків правил ТЦ.

Виклад основного матеріалу

Доктрина «превалювання сутності над формою». Суть доктрини «превалювання сутності над формою» полягає у врахуванні операцій не лише з огляду на юридичну форму, а й відповідно до їх економічної сутності. І в разі невідповідності юридичної форми її економічній сутності перевага надається останній. У разі доведення невідповідності сутності операції правовій формі, за якою вона відображена в обліку, можлива перекваліфікація операції для цілей оподаткування.

Загалом, доктрина «превалювання сутності над формою» – це підхід до кваліфікації фактів господарських операцій, при якому відповідальна посадова особа (бухгалтер), приймаючи рішення про відображення операції або події, має насамперед керуватися економічною сутністю відображуваного факту, а не його юридичним оформленням, і у разі наявності протиріч між ними надати перевагу сутності, а не формі. За цією концепцією контролюючі органи мають оцінювати рішення, прийняті платником податків щодо кваліфікації проведених господарських операцій, та їх вплив на податкові зобов'язання.

Історично привнесена в практику бухгалтерського обліку доктрини «превалювання сутності над формою» належить англо-американській обліковій школі, ідеї якої стали основою Міжнародних стандартів фінансової звітності і надалі знайшли своє відображення в принципах бухгалтерського обліку різних країн та їх внутрішньому податковому законодавстві, а також у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування доходу або капіталу. Так, у ст. 4 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [9] до переліку основних вітчизняних принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності внесено принцип превалювання сутності над формою.

Верховний Суд України неодноразово зазначав, що превалювання сутності над формою як принцип бухгалтерського обліку, закріплений в Законі № 996-XIV, так само характеризує і податковий облік (постанови КАС ВС від 14.09.21 № 820/11305/15, від 31.08.21 № 420/6428/19, від 01.02.21 № 826/12509/18, від 30.11.20 № 580/3038/19, від 02.11.20 № 560/300/19, ін.) [10].

При впровадженні доктрини «превалювання сутності над формою» для ТЦ необхідно враховувати й наявні переваги та складності практичної її реалізації. Міжнародний досвід свідчить, що основними складностями практичного застосування принципу превалювання сутності є: діалектика форми та сутності (змісту); суб'єктивність; документальність обліку; декларативність, що зумовлена превалюванням податкового обліку над фінансовим обліком.

Доктрина «ділової мети». Подальшого розвитку логіки та більшої комплексності доктрині «превалювання сутності над формою» надає додаткове внесення змін та доповнень до Кодексу в частині доктрини «ділової мети».

Так, законами України від 16 січня 2020 року № 466-IX та від 14 липня 2020 року № 786-IX [11] внесені зміни та доповнення до Кодексу в частині посилення у вітчизняному податковому законодавстві положень, пов'язаних з імплементацією доктрини «ділової мети», зокрема: деталізовано тлумачення терміну «ділова мета» для операцій здійснених з нерезидентами (пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу); визначено обов'язок платника податків при підготовці та поданні документації з ТЦ надавати обґрунтування економічної доцільності й наявності ділової мети для операцій із придбання (раніше – Закон № 466 вказане зазначав тільки для операцій з придбання) (доповнено абзацом другим пп. «д» пп. 39.4.6 п. 39.6 ст. 39 Кодексу – у редакції Закону № 786); запроваджено положення щодо необхідності проведення коригувань із ТЦ (збільшення фінансових результатів), якщо контролюючим органом доведено, що умови операцій не відповідають розумній економічній причині (операції не проходять тесту «ділової мети») (пп. 39.5.4 п. 39.5 ст. 39 Кодексу) тощо.

Законом України від 17 грудня 2020 року № 1117-IX [12] у вітчизняному податковому законодавстві застосування доктрини «розумна економічна причина (ділова мета)» у пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, починаючи з 1 січня 2021 року, звужено до випадків доведення «обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, у випадках, визначених пунктом 140.5 статті 140 цього Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень статті 39 цього Кодексу». Змінені цим законом норми п. 140.5 ст. 140 Кодексу, що використовують поняття «ділова мета», наберуть чинності з 1 січня 2020 року. Фактично таке доповнення пов'язано із реалізацією рекомендацій Технічного звіту МВФ опублікованого у вересні 2020 року [13; с. 79, 84].

Поняття «ділова мета» не є новим для вітчизняного податкового законодавства. У 2020 році термін «ділова мета» лише доповнено додатковими взаємопов'язаними положеннями, якими конкретизовано, що передбачає економічний ефект, та визначено дві умови, які слугують тестом на визнання того, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), а саме:

– економічний ефект у результаті господарської діяльності, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для цього в майбутньому;

– операція здійснена з нерезидентами, не має ділової мети, якщо головною ціллю або однією із головних цілей операції та/або її результатом є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків; у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб.

Такий перелік умов фактично є оціночним та невиключним в частині доведення економічного ефекту у результаті господарської діяльності, що дозволяє прогнозувати подальший розвиток практичних напрацювань у сфері застосування доктрини «ділової мети» в Україні, у т.ч. внаслідок подальшої судової практики з порушеного питання.

У практичній площині здійснення податкового контролю за дотриманням платниками податків правил ТЦ, цікавими можуть бути спроби контролюючого органу ув'язати такий комплексний та значною мірою суб'єктивний ризик відсутності в КО ділової мети із ризиками ТЦ в цілому. Перспективними можуть бути спроби податкових органів визначити орієнтовний перелік ризиків ТЦ та/або ознак, що свідчать про ймовірну відсутність в КО ділової мети; скласти орієнтовний перелік питань до посадових осіб платника податків – учасника КО, який доцільно використовувати з метою встановлення наявності (відсутності) в такій операції ділової мети.

Платнику податків в документації з ТЦ доцільно обґрунтовувати, що кожна з КО з нерезидентами передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості (створення умов для цього в майбутньому); кожна з таких операцій переслідує інші цілі (результати), крім несплати (неповної сплати) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку; у зіставних умовах він був би готовий здійснити такі операції з непов'язаними особами. Обґрунтування ділової мети має бути побудовано на документах, що відповідають та фіксують фактичну поведінку платника податків. При цьому перевірка наявності у КО ділової мети та дотримання принципу превалювання сутності над формою, зокрема, може здійснюватись в ході економічного та функціонального аналізу КО.

Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі

Практичне застосування взаємопов'язаних доктрин міжнародного податкового права, як «превалювання сутності над формою» та «ділова мета», передбачає здійснення комплексу заходів із документування та дослідження суб'єктивної складової КО зокрема та господарської діяльності платників податків загалом та/або міжнародної групи компаній в цілому (у разі необхідності) (стратегії, цілей; намірів та очікувань). Платник податків має бути готовим та спроможним у власній документації з ТЦ та/або під час перевірок пояснити посадовим особам контролюючого органу отриманий економічний ефект від здійснення КО. З цією метою суттєвими є поглиблена увага до операцій, які потенційно можуть бути визнані ризиковими для ТЦ; належне обґрунтування та документування діяльності, пов'язаної зі здійсненням КО у всіх сферах та на всіх рівнях обліку.

Поняття «ділова мета» має оціночний характер, що дозволяє прогнозувати подальший розвиток практичних напрацювань у сфері застосування доктрини «ділової мети» в Україні, у т.ч. внаслідок подальшої судової практики.

Література

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 23.11.2018 № 2628-VIII]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>. – (11.11.2021).
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 02.12.2010 № 2755-VI]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – (11.11.2021).
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 16.01.2020 № 466-IX]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. – (11.11.2021).
4. Смичок Є. М. Судова доктрина розумної економічної причини [Електронний ресурс] / Є. М. Смичок // Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки. – 2020. – Том 31 (70) № 5. – С. 82–88. – Режим доступу : http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/5_2020/17.pdf. – (11.11.2021).
5. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук [Електронний ресурс] / Є. М. Смичок. – 2021. – 48 с. – Режим доступу : http://phd.znu.edu.ua/page//aref/07_2021/smychok_avtoreferat.pdf. – (11.11.2021).
6. Гетманцев Д. Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду [Електронний ресурс] / Д. Гетманцев, Н. Блажівська // Право України : юридичний журнал. – 2018. – № 2. – С. 84–101. – Режим доступу : https://pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2018_2/pravo_2018_2_s6/. – (11.11.2021).
7. Мальцева А. Ділова мета по-українськи: нові підходи [Електронний ресурс] / А. Мальцева // Юридична Газета online. – 01.09.2021. – № 16 (746) – Режим доступу : <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/dilova-meta-poukraynski-novi-pidhodi.html>. – (11.11.2021).
8. Мішин М. О. Імплементация доктрини розумної економічної причини (ділової мети) у національне законодавство з трансфертного ціноутворення / М. О. Мішин // Актуальні проблеми господарської діяльності в умовах розбудови економіки Індустрії 4.0, 21 травня 2021 року. – Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. – С. 106–114. – Режим доступу : <https://openarchive.nure.ua/handle/document/17629>. – (11.11.2021).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України 16.07.1999 № 996-XIV]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. – (11.11.2021).
10. Електронні відомості Інформаційно-правового комплексу «ЛІГА : ЗАКОН КОРПОРАЦІЯ» ТОВ ІАЦ ЛІГА. – (11.11.2021).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб-підприємців [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 14.07.2020 № 786-IX]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-20#Text>. – (11.11.2021).
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збору даних та інформації, необхідних для декларування окремих об'єктів оподаткування [Електронний ресурс] : закон України : [прийнято ВР України від 17.12.2020 № 1117-IX]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text>. – (11.11.2021).
13. Технічний звіт МВФ за вересень 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://mof.gov.ua/storage/files/roberto-schatan-ta-mission-report-september2020-ukr.pdf>. – (11.11.2021).

References

1. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo pokrashchennia administruvannia ta perehliadu stavok okremykh podatkov i zboriv [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy : [priyniato VR Ukrainy vid 23.11.2018 № 2628-VIII]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>. – (11.11.2021).
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy : [priyniato VR Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – (11.11.2021).
3. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzgodzhenostei u podatkovomu zakonodavstvi [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy : [priyniato VR Ukrainy vid 16.01.2020 № 466-IX]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. – (11.11.2021).
4. Smychok Ye. M. Sudova doktryna rozumnoi ekonomichnoi prychny [Elektronnyi resurs] / Ye. M. Smychok // Vcheni zapysky TNU imeni V.I. Vernadskoho. Serii: yurydychni nauky. – 2020. – Tom 31 (70) № 5. – S. 82-88. – Rezhym dostupu: http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/5_2020/17.pdf. – (11.11.2021).
5. Smychok Ye. M. Sudovi doktryny u podatkovomu pravi. Avtoreferat dysertatsii na zdobuttia naukovoho stupenia doktora yurydychnykh nauk [Elektronnyi resurs] / Ye. M. Smychok. – 2021. – 48 s. – Rezhym dostupu: http://phd.znu.edu.ua/page//aref/07_2021/smychok_avtoreferat.pdf. – (11.11.2021).

6. Hetmantsev D., Blazhivska N. Sudovi doktryny, shcho potrebut perehliadu z administratyvno-protsesualnoho pohliadu [Elektronnyi resurs] / D. Hetmantsev., N. Blazhivska // Yurydychnyi zhurnal «Pravo Ukrainy». – 2018. - № 2. – S. 84-101. – Rezhym dostupu: https://pravoua.com.ua/store/pravoukr/pravo_2018_2/pravo_2018_2_s6/. – (11.11.2021).
7. Maltseva A. Dilova meta po-ukrainski: novi pidkhody [Elektronnyi resurs] / A. Maltseva // Yurydychna Hazeta online, № 16 (746) vid 01.09.2021. – Rezhym dostupu: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/dilova-meta-poukrayinski-novi-pidhodi.html>. – (11.11.2021).
8. Mishyn M. O. Implementatsiia doktryny rozumnoi ekonomichnoi prychny (dilovoi mety) u natsionalne zakonodavstvo z transfertnoho tsinoutvorennia / M. O. Mishyn // Aktualni problemy hospodarskoi diialnosti v umovakh rozbudovy ekonomiky Industrii 4.0, 21 travnia 2021 roku. – Kharkiv: NDI PZIR NAPrN Ukrainy, 2021. – S. 106-114. – Rezhym dostupu: <https://openarchive.nure.ua/handle/document/17629>. – (11.11.2021).
4. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy : [pryiniato VR Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>. – (11.11.2021).
5. Elektronni vidomosti Informatiino-pravovoho kompleksu «LIHA : ZAKON KORPORATsIIa» TOV IATs LIHA. – (11.11.2021).
6. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo funktsionuvannia elektronnoho kabinetu ta sproshchennia roboty fizychnykh osib - pidpriemstiv [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy : [pryiniato VR Ukrainy vid 14.07.2020 № 786-IX]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-20#Text>. – (11.11.2021).
7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo zabezpechennia zboru danykh ta informatsii, neobkhidnykh dlia deklaruvannia okremykh ob'ektiv opodatkuvannia [Elektronnyi resurs]: zakon Ukrainy : [pryiniato VR Ukrainy vid 17.12.2020 № 1117-IX]. – Rezhym dostupu : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1117-20#Text>. – (11.11.2021).
8. Tekhnichniy zvit MVF za veresen 2020 roku. – Rezhym dostupu : <https://mof.gov.ua/storage/files/roberto-schatan-ta-mission-report-september2020-ukr.pdf>. – (11.11.2021).

Надійшла / Paper received: 12.11.2021

Надрукована / Printed: 30.12.2021