МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

НАКАЗ

від 13.01.2022 Київ № 11

Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо практичного застосування комплексу норм стосовно наявності «розумної економічної причини (ділової мети)» під час проведення перевірок контролюючими органами

Відповідно до пункту 52.6 статті 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України та Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 вересня 2017 року № 811, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 жовтня 2017 року за № 1266/31134,

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Узагальнюючу податкову консультацію щодо практичного застосування комплексу норм стосовно наявності «розумної економічної причини (ділової мети)» під час проведення перевірок контролюючими органами, що додається.

2. Департаменту міжнародного оподаткування в установленому порядку забезпечити оприлюднення цього наказу на офіційному вебсайті Міністерства фінансів України.

3. Податкові консультації застосовувати у частині, що не суперечить цій Узагальнюючій податковій консультації.

4. Голові Державної податкової служби України довести цей наказ до відома відповідних підрозділів Державної податкової служби України та територіальних органів Державної податкової служби України.

5. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою та покладаю на Голову Державної податкової служби України.

В. о. Міністра **Денис УЛЮТІН**

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
Служба діловодства

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

13. січня 2022 року № 11

УЗАГАЛЬНЮЮЧА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ ЩОДО ПРАКТИЧНОГО ЗАСТОСУВАННЯ КОМПЛЕКСУ НОРМ СТОСОВНО НАЯВНОСТІ «РОЗУМНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИЧИНИ (ДІЛОВОЇ МЕТИ)» ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ

У цій узагальнюючій податковій консультації розглядаються норми Податкового кодексу України (далі – Кодекс) з урахуванням змін, передбачених Законами України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466), від 14 липня 2020 року № 786-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців» (далі– Закон № 786) та від 17 грудня 2020 року № 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 – Закон № 1117), якщо інше не зазначене окремо.

I. Вимоги Кодексу щодо наявності «розумної економічної причини (ділової мети)»

Відповідно до підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу (з урахуванням змін внесених Законами № 466, № 786 та № 1117) розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності.

Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості і так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

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 (абзац четвертий підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу);

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 (абзац п'ятий підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу).

Абзацом шостим підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу **прямо передбачено, що цей підпункт застосовується для цілей статті 39 розділу I Кодексу**, в тому числі при доведенні обставин, що свідчать про відсутність розумної економічної причини (ділової мети), у випадках, визначених пунктом 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень статті 39 розділу I Кодексу.

Відповідно до підпункту 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму операції, яку контролюючий орган не враховує (не визнає) внаслідок застосування підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу. Також передбачено, що при збільшенні фінансового результату до оподаткування податкового (звітного) періоду платника податків відповідно до вимог підпункту 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу інші коригування, передбачені підпунктами 140.5.1 і 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу щодо такої операції, не застосовуються[2].

Обов'язок здійснення коригування фінансового результату до оподаткування, передбаченого підпунктом 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, покладається на контролюючий орган, а сума цього коригування щодо такої операції зменшується на суму коригувань, передбачених підпунктами 140.5.1 і 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, якщо платник податку самостійно вже застосував ці коригування щодо такої операції.

Таким чином, обидві норми – як положення підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, так і положення підпункту 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу **застосовуються не самостійно, а у логічній зв'язці із підпунктом 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу**, який визначає механізм застосування вимог щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) для цілей контролю за дотриманням правил трансфертного ціноутворення, передбачених статтею 39 розділу I Кодексу.

---

[1] Відповідно до підпункту 140.5.1 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 розділу I Кодексу.

Відповідно до підпункту 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відображатися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «витягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 розділу I Кодексу.

Норми підпунктів 140.5.1 та 140.5.2 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу застосовуються за результатами податкового (звітного) року.

Відповідно до підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, якщо комерційні та/або фінансові характеристики контрольованої операції для цілей трансфертного ціноутворення, визначені згідно з фактичними діями сторін операції та фактичними умовами її проведення, **відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами** з урахуванням наявності розумної економічної причини (ділової мети) у зіставних обставинах, **та буде встановлено**, що непов'язані особи, які діють у зіставних умовах та ведуть себе комерційно раціонально, з урахуванням альтернативних варіантів, реально доступних для кожної із сторін угоди, не вступали б у таку контрольовану операцію, контролюючий орган:

має право при розрахунку фінансового результату платника податку до оподаткування не враховувати (не визнавати) таку контрольовану операцію, або:

операція може бути замінена альтернативним варіантом з метою визначення умов договору (контракту), які були б узгоджені непов'язаними особами, що діють комерційно раціонально у зіставних умовах.

Також цей підпункт містить низку вимог, обов'язкових для застосування зазначеного механізму:

1) при визначенні альтернативних варіантів для операції, реально доступних для кожної із сторін угоди, необхідно враховувати, чи були інші реалістичні варіанти, доступні для будь-якої із сторін, що привели б до вигіднішого економічного ефекту, якби така сторона укладала угоду з непов'язаними особами замість укладання угоди з пов'язаними особами;

2) при збільшенні фінансового результату до оподаткування платника податків унаслідок неврахування (невизнання) контрольованої операції відповідно до вимог абзацу першого підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу інші коригування, передбачені статтею 39 розділу I Кодексу, не застосовуються, а в разі заміни операції альтернативним варіантом відповідність умов такої альтернативної операції принципу «витягнутої руки» визначається з урахуванням вимог пункту 39.3 статті 39 розділу I Кодексу;

3) обов'язок доведення обставин, передбачених підпунктом 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, **покладається на контролюючий орган**.

Згідно з положеннями Закону № 1117 чинна редакція підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I (зокрема, в частині його абзацу шостого), підпункт 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I та підпункт 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу застосовуються з 1 січня 2021 року.

II. Питання визначення наявності «розумної економічної причини (ділової мети)» для цілей статті 39 Кодексу

1. Чи може контролюючий орган під час перевірок дотримання принципу «витягнутої руки» за податкові періоди, що завершились до 1 січня 2021 року, перевіряти наявність розумної економічної причини (ділової мети) в контрольованих операціях при перевірці дотримання правил трансфертного ціноутворення?

Відповідь:

1) Податкові (звітні) періоди, починаючи з 1 січня 2021 року

Абзац шостий підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу (згідно з яким цей підпункт застосовується для цілей статті 39 розділу I Кодексу) разом з підпунктом 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу набрали чинності з 1 січня 2021 року. Таким чином, **2021 рік є першим податковим періодом**, в якому діє комплекс положень підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I, підпункт 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I та підпункт 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу. Перевірки дотримання принципу «витягнутої руки», під час проведення яких може аналізуватись відповідність певних операцій критеріям, визначеним підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, можуть бути розпочаті **не раніше** граничної дати подання звіту про контрольовані операції за 2021 рік – тобто, **не раніше 1 жовтня 2022 року.**

2) Податкові (звітні) періоди, що охоплюють період з 23 травня до 31 грудня 2020 року (включно)

У період з 23 травня по 31 грудня 2020 року (включно) пункт 140.5 статті 140 розділу III Кодексу містив підпункт 140.5.15, який вимагав збільшення фінансового результату податкового (звітного) періоду на суму витрат, понесених платником податків при здійсненні операцій з нерезидентами, якщо такі операції не мають розумної економічної причини (ділової мети). Застосування цієї норми не обмежувалося дотриманням принципу «витягнутої руки» згідно зі статтею 39 розділу I Кодексу.

Таким чином, контролюючі органи під час проведення податкових перевірок, які охоплюють зазначений проміжок часу, мають підстави перевіряти відповідність господарських операцій платника податків, здійснених з нерезидентами, критеріям, визначеним підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, з урахуванням змін внесених Законами № 466 та № 786, на підставі підпункту 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу. Предметом таких перевірок можуть бути результати господарської діяльності платників податків в розрізі конкретних операцій, що мають вплив на визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств для цілей Кодексу. У разі проведення перевірок, передбачених підпунктом 39.5.2.2 підпункту 39.5.2

пункту 39.5 статті 39 розділу I Кодексу, контролюючі органи мають довести, що виявлена відсутність розумної економічної причини (ділової мети) в контрольованій операції призвела до того, що умови такої операції не відповідали принципу «витягнутої руки» (підпункт 39.1.3 пункту 39.1 статті 39 розділу I Кодексу). При цьому для цілей застосування підпункту 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу при будь-яких податкових перевірках можуть розглядатися виключно ті операції, які були відображені у бухгалтерському обліку платником податку на прибуток підприємств у періоді з 23 травня по 31 грудня 2020 року (включно) і враховувалися при визначенні фінансового результату до оподаткування. Обов'язок доведення обставин, передбачених підпунктом 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, **покладається на контролюючий орган**.

Для цілей доведення обставин, передбачених підпунктом 140.5.15 пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, слід враховувати, що визначення терміну «розумна економічна причина (ділова мета)», наведене в підпункті 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, в періоді з 23 травня 2020 року по 7 серпня 2020 року застосовувалося в редакції, яка була запроваджена Законом № 466. Тобто, таке визначення може бути застосовано до операцій, відображених у бухгалтерському обліку у зазначеному періоді. В свою чергу, починаючи з 8 серпня 2020 року має застосовуватися уточнене визначення – з урахування змін та доповнень, запроваджених Законом № 786.

2. У випадку, якщо певний правочин укладений платником податку до січня 2021 року, але фактичні господарські операції в межах такої угоди здійснювались після 1 січня 2021 року, чи застосовуються до такого правочину критерії, визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу в редакції, що діє з 1 січня 2021 року?

Відповідь:

Підпункт 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу (в редакції від 1 січня 2021 року) не може застосовуватися окремо від підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I та підпункту $140.5.2^1$ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу.

В свою чергу, підпункт $140.5.2^1$ пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу є нормою, яка встановлює порядок визначення податкових зобов'язань за податкові періоди, починаючи з 2021 року.

За загальним правилом, визначеним пунктом 134.1 статті 134 розділу III Кодексу, об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів)

бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу. Застосування саме такої різниці передбачає підпункт 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу.

Відповідно до підпункту 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, для визначення того, чи є господарські операції контрольованими, враховуються, зокрема, обсяги річного доходу платника податків за даними бухгалтерського обліку, а також обсяги господарських операцій платника податків з відповідним контрагентом, визначених за правилами бухгалтерського обліку.

Відтак, критерії, визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу в чинній редакції, можуть бути застосовані на підставі підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу до операцій, що відображені в бухгалтерському обліку починаючи з 1 січня 2021 року, незалежно від дати укладання відповідних правочинів.

До операцій платника податків, відображених в обліку в період з 23 травня по 31 грудня 2020 року, застосовуються критерії, визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу в редакції, яка діяла в цей період.

3. Відповідно до підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, контролюючий орган має право при розрахунку фінансового результату платника податку до оподаткування не враховувати (не визнавати) контрольовану операцію, або операція може бути замінена альтернативним варіантом з метою визначення умов договору (контракту), які були б узгоджені непов'язаними особами, що діють комерційно раціонально у зіставних умовах.

Яким має бути практичний алгоритм дій контролюючого органу при проведенні перевірки?

Відповідь:

Слід розуміти місце визначення наявності розумної економічної причини (ділової мети) в загальній структурі перевірки відповідності певної операції принципу «витягнутої руки».

Так, підпункт 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу відноситься до пункту 39.2, який стосується визначення контрольованих операцій, зокрема – до підпункту 39.2.2, який стосується зіставлення комерційних та фінансових умов операцій. В цьому сенсі, підпункт 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу стосується ідентифікації того, яка саме господарська операція є контрольованою. В сукупності з іншими нормами пункту 39.2, підпункт 39.2.2.12 підпункту 39.2.2

пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу застосовується з метою визначення того, яка саме операція перевіряється з точки зору відповідності ціни такої операції принципу «витягнутої руки».

Ідентифікація операції передує застосуванню методів трансфертного ціноутворення. Для того, щоб правильно застосувати певний метод трансфертного ціноутворення, необхідно визначити зміст господарської операції з урахуванням ключових функцій, які виконують сторони господарської операції, прийнятих сторонами такої операції ризиків та використовуваних сторонами активів у такій господарській операції, враховуючи особливості конкретного виду діяльності, який провадять сторони контрольованої операції, а також визначити, чи відбувалась господарська операція взагалі.

Вимоги підпункту 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу не можна розглядати окремо від вимог інших підпунктів, які стосуються ідентифікації контрольованих операцій, зокрема:

підпункту 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, який визначає, що господарськими операціями для цілей трансфертного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, документально підтверджених або непідтверджених, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків;

підпункту 39.2.2.4 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, який, серед іншого, вказує, що визначення та аналіз функцій, які виконуються сторонами операцій, здійснюється на підставі укладених договорів, даних бухгалтерського обліку, фактичних дій сторін операцій та фактичних обставин їх проведення відповідно до суті операцій;

підпункту 39.2.2.10 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, який вказує, що якщо фактичні умови здійсненої контрольованої операції не відповідають умовам укладеного (письмового) договору та/або фактичні дії сторін контрольованої операції і фактичні обставини її проведення відрізняються від умов такого договору, комерційні та/або фінансові характеристики контрольованої операції для цілей трансфертного ціноутворення визначаються згідно з фактичними діями сторін операції та фактичними умовами її проведення;

підпункту 39.2.2.11 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу, який вказує, що якщо контрольована операція фактично здійснена, але документально не оформлена (не підтверджена), для цілей трансфертного ціноутворення вона має розглядатися згідно з фактичною поведінкою сторін операції та фактичними умовами її проведення, зокрема, враховуються функції, які фактично виконувалися сторонами операції, активи, які фактично використовувалися, і ризики, які фактично прийняла на себе та контролювала кожна із сторін.

Отже, питання визначення розумної економічної причини (ділової мети) є одним з елементів ідентифікації господарської операції, який має застосовуватись на підставі аналізу факторів, що впливають на зіставність господарської операції, а також з урахуванням того, що сутність господарської операції має превалювати над її формальним вираженням.

Крім того, варто враховувати, що для того, щоб застосувати наслідки, передбачені підпунктом 39.2.2.12 підпункту 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу і підпунктом 140.5.2[1] пункту 140.5 статті 140 розділу III Кодексу, контролюючому органу необхідно довести, що певна операція відповідає критеріям, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу.

Доведення відповідності певної операції критеріям, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, має, по-перше, чітко доводити, що відповідна операція відповідає або абзацу четвертому (головною ціллю або однією із головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків), або абзацу п'ятому (в 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), а по-друге – таке доведення має чітко відокремлювати операцію від операцій, які становлять звичайну господарську діяльність для платника податків і можуть спостерігатись в діяльності значної кількості інших платників податків.

При цьому враховується наявність комерційної раціональності в поведінці сторін аналізованої операції, а також дослідження того, чи могла б відповідна операція здійснюватись у відносинах між непов'язаними особами.

Обставинами, які можуть вказувати на те, що певна операція не має комерційної раціональності і не здійснювалась би між непов'язаними особами, можуть бути:

1) відмінність певної операції від операцій, які платник податку зазвичай здійснює в межах своєї звичайної діяльності, яка викликана розбіжностями у:

суттєвих умовах договору (контракту), на підставі якого здійснюється така операція (зокрема, в частині предмета договору, характеристиках та ціні товарів, робіт (послуг), обсягу, умовах постачання, оплати та відповідальності), або

функціях, які виконують сторони такої операції, ризиках, які приймають сторони операції, та/або у складі активів, що використовуються сторонами операції,

внаслідок чого зазначена операція може:

розглядатися як нетипова для звичайної діяльності платника податків, що історично здійснювалася ним у поточному та/або попередніх податкових (звітних) періодах, або

вважатися такою, що здійснюється в межах виду діяльності, іншого, ніж звичайна діяльність платника податків, за відсутності документально підтверджених підстав щодо змін у складі видів діяльності платника податків, які можуть відбуватися зокрема, але не виключно, внаслідок реструктуризації бізнесу (підтверджених, наприклад, угодами щодо реструктуризації бізнесу відповідними бізнес-стратегіями тощо);

2) відмінність певної операції платника податків від операцій, які інші платники податків зазвичай здійснюють в межах того ж виду діяльності, що і звичайна діяльність платника податків, яка викликана розбіжностями у:

суттєвих умовах договору (контракту), на підставі якого здійснюється така операція (зокрема, в частині предмета договору, характеристиках та ціні товарів, робіт (послуг), обсягу, умовах постачання, оплати та відповідальності), або

функціях, які виконують сторони такої операції, ризиках, які приймають сторони операції, та/або у складі активів, що використовуються сторонами операції,

внаслідок чого зазначена операція може **розглядатися як нетипова для виду діяльності, що здійснюється непов'язаними особами на відповідному ринку товарів (робіт, послуг)**;

3) за операцією платник податків приймає ризики, які значно перевищують ризики, які він приймає в межах своєї звичайної діяльності (наприклад, укладається угода, обсяг якої в рази перевищує обсяг чистих активів підприємства, і обсяг якої в рази перевищує обсяг операцій, які укладаються підприємством в межах своєї звичайної діяльності; підприємство надає відстрочення платежів в обсягах, які значно перевищують нормальний строк відстрочення платежів тощо), якщо при цьому такий платник не отримує належної компенсації прийнятих ризиків в будь-якій формі;

4) підприємство приймає ризики, які об'єктивно не може контролювати (наприклад, товар придбавається, транспортується і зберігається на таких умовах постачання, що представники підприємства фізично не можуть бути присутніми при передачі товару, і при цьому умови постачання відрізняються від «традиційних»), і при цьому такий платник не вживає заходів щодо управління відповідним ризиком (зокрема, не здійснює страхування таких ризиків, не отримує будь-якого забезпечення, за рахунок звернення стягнення на яке може бути отримано відшкодування витрат внаслідок відповідних ризиків, тощо);

5) строки виконання зобов'язань за укладеними угодами істотно відрізняються від строків виконання зобов'язань за угодами, які укладаються в межах звичайної діяльності платника податків (можуть бути значно меншими

або значно більшими за середній строк обігу дебіторської або кредиторської заборгованості), якщо при цьому платник не отримує належної компенсації прийнятих ризиків в будь-якій формі.

Обставинами, які можуть вказувати на те, що певна операція між пов'язаними особами не має комерційної раціональності, також може бути той факт, що загальний фінансовий результат пов'язаних осіб, які беруть участь у відповідній операції, не збільшується внаслідок її виконання, але натомість істотно зменшується сума податків, сплачених сукупно такими пов'язаними особами.

Збиткова діяльність платника податків в ситуації, коли діяльність групи пов'язаних осіб є прибутковою, також може бути своєрідним індикатором ризику того, що операціям платника податку бракує комерційної раціональності.

При цьому важливо розуміти, що лише сам факт збиткової діяльності платника податків в цілому або наявності окремих збиткових операцій не вказує на те, що відповідна діяльність або відповідні операції не мають розумної економічної причини (ділової мети). Збиткові операції можуть бути елементом господарської діяльності платника податків, враховуючи, наприклад, застосовувані бізнес-стратегії на певному ринку, і можуть спостерігатись в господарській діяльності інших платників податків, що здійснюється на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

За відсутності додаткових доказів збиткова діяльність або збиткові операції не можуть розглядатись як самодостатній критерій наявності або відсутності розумної економічної причини (ділової мети) відповідно до підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу. У випадку, якщо аналіз вказує, що операція мала місце, і при цьому така операція не заміняється альтернативною операцією, то відповідність операції принципу «витягнутої руки» визначається з урахуванням методів, визначених пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Також важливо враховувати, що економічний ефект відповідно до підпункту 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу може передбачати не лише приріст активів платника податків та/або їх вартості, але також:

збереження активів платника податків та/або їх вартості;

створення умов для приросту активів платника податків та/або їх вартості в майбутньому;

створення умов для збереження активів платника податків та/або їх вартості в майбутньому.

Відтак, платник податків за певних обставин може погоджуватись на понесення додаткових витрат і навіть на отримання збитків протягом певних періодів. Це може відбуватися, наприклад, у випадках, коли платнику податків необхідно залучити позику для вивільнення з-під застави його майна, або у випадку, коли платнику податків економічно доцільніше погодитись на

реструктуризацію наданої ним позики кредитору замість ініціювання процедури банкрутства останнього. Разом із тим, такі операції, зазвичай, є разовими в господарській діяльності платника податків і не мають систематичного характеру.

В той же час поза увагою контролюючого органу не має залишатись той факт, що незалежні компанії, які діють в зіставних умовах, малоймовірно погодились би продовжувати збиткову діяльність протягом тривалого або невизначеного періоду, а відтак – контролюючий орган з урахуванням принципів, викладених нижче, має докласти всіх зусиль для з'ясування комерційної раціональності та розумної економічної причини (ділової мети), виявлення незадокументованих угод, які насправді мали місце, та альтернативних угод, які могли б мати місце у взаємовідносинах між непов'язаними особами.

Крім того, слід враховувати, що головною або однією з головних цілей операції, в світлі якої операція може характеризуватись як комерційно раціональна, не може бути несплата (неповна сплата) суми податків або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків.

Відтак, контролюючому органу під час проведення перевірки необхідно здійснити такі кроки, що можуть впливати на застосування тих чи інших наслідків за результатами перевірки:

1) ідентифікувати господарську операцію відповідно до її сутності, а також ідентифікувати всі господарські операції, які фактично мали місце (в т. ч. незадокументовані);

2) визначити наявність комерційної раціональності у відповідній господарській операції з точки зору платника податку, а також визначити, чи здійснювалась би відповідна операція у взаємовідносинах між непов'язаними особами, враховуючи всі обставини, визначені на етапі ідентифікації господарської операції. Важливо розуміти, що наявність комерційної раціональності в діях контрагента не свідчить автоматично про наявність комерційної раціональності платника податку.

При цьому контролюючий орган має в обов'язковому порядку проаналізувати потенційну наявність альтернативних угод (правочинів), які б платник податку міг би укласти з тим ж самим контрагентом (контрагентами) для того, щоб досягти такого самого або більш вигідного майнового стану, що і внаслідок здійснення контрольованої операції, а також потенційну наявність інших доступних для всіх сторін угоди (реалістичних) варіантів досягнення кожною із сторін того самого майнового стану. Аналізу підлягають альтернативні угоди, які:

мають відповідати критеріям комерційної раціональності для кожної із сторін угоди;

давати сторонам угоди більш вигідний економічний ефект, аніж контрольована операція, і бути доступними для сторін угоди (реалістичними).

Враховуючи зазначене вище, доцільно, щоб податковий орган в ході перевірки надавав платнику податків запит про з'ясування позиції платника податків щодо можливості застосування альтернативних угод та інших варіантів досягнення того самого майнового стану, щодо переліку альтернативних угод (варіантів досягнення того самого майнового стану), а також щодо доступності (реалістичності) альтернативних угод та інших варіантів досягнення того самого майнового стану платником податків та його контрагентами, задіяними у контрольованій операції, що є предметом перевірки.

Відносно кожної альтернативної угоди має бути проаналізовано:

1) можливість спостереження такої альтернативної угоди в операціях, які укладаються між особами, що не є пов'язаними, з дотриманням вимог, визначених підпунктом 39.2.2 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу щодо проведення аналізу елементів операції, яка могла б мати місце на підставі альтернативної угоди, та операцій, зіставних із зазначеною операцією;

2) можливість визначення цін у відповідній угоді згідно з принципом «витягнутої руки» шляхом застосування методів, визначених пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

З урахуванням проведеного контролюючим органом аналізу, контролюючий орган за результатами перевірки може:

1) погодитись із тим, що сутність господарської операції відповідає її формі, і в подальшому застосовувати методи, визначені пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу;

2) замінити контрольовану операцію повністю або частково однією або декількома альтернативними операціями – в тому випадку, якщо операції бракує комерційної раціональності, але у відносинах між непов'язаними особами можуть спостерігатись інші господарські операції, що мають наслідком досягнення такого самого або більш вигідного майнового стану (більш вигідного економічного ефекту), є комерційно раціональними і доступними для платника (реалістичними). До таких альтернативних операцій застосовуються методи, визначені пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу (приклади 1, 3);

3) встановити за підсумками проведеного аналізу наявність додаткових незадокументованих операцій, які фактично мали місце, і при цьому комерційна раціональність аналізованої операції пояснюється саме наявністю таких додаткових незадокументованих операцій. До таких альтернативних операцій застосовуються методи, визначені пунктом 39.3 статті 39 розділу I Кодексу (приклад 5);

4) не враховувати аналізовану операцію – тільки в тому випадку, якщо доведена відсутність комерційної раціональності та одночасно відсутні доступні

(реалістичні) альтернативні варіанти (відповідна операція не може бути замінена однією або декількома альтернативними операціями чи доповнена однією або декількома незадокументованими операціями, здійснення яких разом з аналізованою операцією могло б пояснити комерційну раціональність аналізованої операції) (приклади 2, 4). Зокрема, операція може бути не врахована у випадках, коли альтернативний варіант, який забезпечує більш вигідний економічний ефект, може бути доступним (реалістичним) і досягнутим без укладання угод з особами, що не є пов'язаними, а за рахунок використання наявних у підприємства ресурсів, персоналу тощо, за умови, що залучення таких ресурсів (персоналу) є достатнім для того, щоб забезпечити платнику податків досягнення такого ж самого результату.

Приклад 1 (Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (далі – Настанови ОЕСР), пункт 1.128). Підприємство здійснює діяльність з наукових досліджень і укладає з пов'язаною особою договір про продаж за фіксовану суму результатів всіх майбутніх досліджень, які будуть отримані за наступні 20 років.

Насамперед, варто зазначити, що у відношенні описаної операції виконуються критерії, визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, оскільки сторони об'єктивно не можуть оцінити ризики, що виникнуть в діяльності сторін на майбутні 20 років. Неможливо оцінити перспективу наукових досліджень та їх потенційний ефект, а відтак – неможливо визначити ринкову ціну у відношенні відповідного договору. З огляду на це, операція не є комерційно раціональною.

В той же час, в операціях між непов'язаними особами, які діють комерційно раціонально, можна спостерігати значну кількість альтернативних угод, наслідком яких є досягнення такого самого або більш вигідного майнового стану (економічного ефекту), що і внаслідок аналізованої угоди.

По-перше, незалежні сторони ймовірно уклали б договір про виконання робіт з наукових досліджень (наслідком договору є перехід права власності на результати досліджень до замовника, як і в аналізованій угоді). Вартість робіт з наукових досліджень, яка відповідає принципу «витягнутої руки», може бути визначена відповідно до методів, визначених у пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу (з використанням методу «витрати плюс» або методу чистого прибутку).

По-друге, слід врахувати, що фіксована сума x, яку сплачено за аналізованою операцією, ймовірно, перевищує вартість робіт з наукових досліджень за декілька років. Іншими словами, аналізована операція містить елемент фінансування (надання позики). Вартість позики, яка відповідає принципу «витягнутої руки», також може бути визначена відповідно до методів, визначених у пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Відтак, аналізована операція не може бути не врахована з метою визначення оподатковуваного прибутку, але аналізовану операцію можна замінити на комбінацію двох альтернативних операцій.

Приклад 2 (Настанови ОЕСР, пункти 1.126 та 1.127). Підприємство має завод на території, яка регулярно перебуває під впливом повеней. Компанія страхує ризики пошкодження майна у пов'язаної особи, при цьому страховий платіж становить 80% вартості майна. Інші страхові компанії не надають послуги зі страхування подібних ризиків на вказаній території.

У відношенні описаної операції виконуються критерії, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, оскільки у відношенні описаної території відсутній ринок страхування. Крім того, розмір страхового платежу істотно завищений у відношенні страхових тарифів за будь-яким іншим видом страхування.

Також між непов'язаними особами не використовується жодного механізму для зменшення притаманних підприємству ризиків, який міг бути розглянутий як дієва альтернатива. Єдино можливим альтернативним варіантом є переміщення виробництва.

Оскільки вартість переміщення виробництва не може бути оцінена з точки зору принципу «витягнутої руки», аналізована операція може бути не врахована контролюючим органом з метою визначення оподатковуваного прибутку.

Приклад 3. Підприємство протягом тривалого терміну здійснює діяльність з видобутку, виробництва або вирощування товарів, які мають біржове котирування. Ринок відповідних товарів має значну волатильність, тобто динаміка ціни постійно змінюється: ціни можуть або значно зростати, або значно знижуватись. В той же час довготривалий тренд вказує на поступове зростання цін на відповідні товари. Підприємство зазвичай здійснює продаж товарів за договорами, що передбачають фіксацію цін в момент виконання.

Проте одного дня, коли біржові ціни на відповідний товар є історично мінімальними, підприємство укладає договір постачання на користь пов'язаної особи протягом трьох років відповідного товару з фіксацією ціни в момент укладання такого договору.

У відношенні описаної операції виконуються критерії, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, оскільки підприємство фактично приймає на себе ризик зниження ціни, а натомість – без додаткової компенсації погоджується передати іншій стороні всі вигоди від подальшого збільшення ціни. В той же час непов'язані особи, які діяли б комерційно раціонально, в такій ситуації укладали б договори з фіксацією цін в момент виконання (які, власне, історично і укладало підприємство). Відповідність цін за такими договорами принципу «витягнутої руки» може бути визначена відповідно до методів, визначених в пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Відтак, аналізована операція не може бути не врахована з метою визначення оподатковуваного прибутку, але аналізовану операцію можна замінити на альтернативну операцію.

Приклад 4. Підприємство укладає з нерезидентом договір на використання товарного знака, який щойно був зареєстрований нерезидентом, і сплачує роялті за використання такого товарного знака. Зареєстрований товарний знак не має зв'язку з товарним знаком, який належить або раніше належав нерезиденту, і який нерезидент попередньо надавав в користування підприємству.

Відносно описаної операції виконуються критерії, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, оскільки незалежні компанії, що діють комерційно раціонально, ймовірно, не укладали б договір на використання товарного знака, який не має впізнаваності на ринку. Також обидві сторони не можуть об'єктивно оцінити ризики сторін від укладання відповідної угоди.

Альтернативним варіантом для користувача товарного знака може бути розробка і реєстрація власного товарного знака. Вказана альтернатива не може бути оцінена з точки зору принципу «витягнутої руки», а відтак – аналізована операція може бути не врахована контролюючим органом з метою визначення оподатковуваного прибутку.

Водночас важливо враховувати, що критерії, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, присутні в аналізованій операції лише на початку «життєвого циклу» відповідного товарного знака. Коли товарний знак набуває (принаймні мінімальної) впізнаваності, сума роялті може бути оцінена з точки зору принципу «витягнутої руки» з використанням методів, визначених у пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Крім того, у випадку, якщо товарний знак пов'язаний з товарним знаком, який належить або раніше належав нерезиденту[2], і який нерезидент попередньо надавав у користування підприємству, то в такому випадку критерії, визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, у відповідній операції відсутні, і операція не може бути не врахована з метою визначення оподатковуваного прибутку.

Приклад 5. Підприємство є виробником, який самостійно експортує виготовлену продукцію. Підприємство відоме на ринку та має хорошу репутацію. Продукція є специфічною, в силу чого споживачами підприємства з року в рік є одні й ті самі компанії, які використовують продукцію підприємства як сировину у власних технологічних процесах. Експортні контракти зазвичай укладаються по відношенню до окремої товарної партії, відтак – сума контракту відповідає вартості товарної партії. Експортні

[2] Наприклад, коли міжнародна група компаній починає використовувати впізнаваний товарний знак, що існував раніше, в новому графічному виконанні, у вигляді скороченого позначення, з незначним перефразуванням або з додатковими елементами, що характеризують певні види продукції, тощо.

контракти зазвичай укладаються на умовах відстрочення платежу 30 днів. Обсяг продажів щороку неістотно зростає.

Підприємство в грудні 2020 р. укладає з пов'язаною особою, яку нещодавно створено в юрисдикції з низьким оподаткуванням, договір про покладення на останню функцій ексклюзивного дистриб'ютора. Починаючи з січня 2021 р., підприємство здійснює продаж продукції виключно на користь цієї пов'язаної особи. Ціна на продукцію є нижчою за ціну, яку підприємство раніше застосовувало у власних експортних контрактах, але на відміну від останньої, договір про ексклюзивну дистриб'юцію передбачає попередню оплату кожної окремої партії за 10 днів до дати постачання. Також контракт укладений на 5 років, а сума контракту відповідає (розрахунково) вартості товарних партій, що будуть поставлені протягом 5 років.

Проведений аналіз фінансової звітності вказує, що загальний прибуток групи компаній до оподаткування внаслідок укладання аналізованого контракту не збільшився, а навіть зменшився (через адміністративні витрати новоствореної пов'язаної особи). В той же час, за рахунок того, що пов'язана особа знаходиться в юрисдикції з низьким оподаткуванням, сума сплачених групою податків зменшилась, а відтак – збільшився прибуток після оподаткування.

Важливо розуміти, що подібні експортні операції на користь пов'язаної особи можуть спостерігатись у значної кількості незалежних осіб. При цьому, рівень цін в контрольованих операціях, які здійснюються в 2021 р., або рівень рентабельності сторін контрольованих операцій можуть перебувати в межах ринкового діапазону рентабельності.

Тим не менше, згадані обставини не змінюють того факту, що у відношенні операції з укладання договору про покладання функцій ексклюзивного дистриб'ютора на пов'язану особу, яку нещодавно створено в юрисдикції з низьким оподаткуванням, виконуються критерії, які визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, оскільки незалежні компанії, що діють комерційно раціонально, ймовірно не укладали б такого договору. Новостворена компанія маловідомі та не має ринкової репутації, яку має підприємство-виробник, і не має об'єктивної можливості покрити контрактні ризики у разі неможливості виконання умов контракту. Згідно з умовами контракту, підприємство отримує можливість одержання коштів на 40 днів раніше, але втрачає вигоди та можливості, які підприємство отримувало раніше і могло б отримати в майбутньому внаслідок самостійного виконання дистриб'юторських функцій.

Вказаний вище факт того, що у групи пов'язаних осіб внаслідок укладання описаної угоди збільшився прибуток після оподаткування при зменшенні прибутку до оподаткування, вказує на те, що операція не є комерційно раціональною.

Отже, в такому випадку варто говорити про те, що між підприємством і пов'язаною особою в 2020 р. відбулась незадокументована операція, яку описано в підпункті «е» підпункту 39.2.1.4 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 розділу I Кодексу (операція, у результаті якої обсяг доходу та/або фінансовий результат платника податку зменшується внаслідок повної або часткової, безповоротної або тимчасової передачі функцій разом з матеріальними та/або нематеріальними активами (або без них), вигодами, ризиками та можливостями іншому платнику податку (іншій особі), в тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами така передача не здійснювалась би без компенсації, незалежно від того, чи відображені такі операції у бухгалтерському обліку).

Не маючи формального документального підтвердження, така операція по своїй суті є операцією з передачі підприємством в користування пов'язаній особі ділової репутації, комерційного досвіду у відношенні дистриб'юторської діяльності та (ймовірно) прав інтелектуальної власності щодо комерційних таємниць, пов'язаних із відповідною дистриб'юторською діяльністю[3].

Розмір винагороди за угодою про передачу в користування відповідної ділової репутації, комерційного досвіду та/або прав інтелектуальної власності щодо комерційних таємниць може бути визначений з використанням методів, визначених в пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

Відтак, аналізована операція не може бути не врахована з метою визначення оподатковуваного прибутку в 2021 році, але аналізована операція може бути доповнена іншою незадокументованою операцією в 2020 році, у відношенні якої контролюючим органом має бути визнано вартість винагороди, що відповідає принципу «витягнутої руки».

Важливо зауважити, що вказаний приклад стосується ситуації, коли підприємство передає функції (в цьому випадку – функції дистриб'ютора), які раніше виконувало саме підприємство. Приклад не стосується ситуації, коли функції, які підприємство не виконувало, передаються від однієї пов'язаної особи до іншої (наприклад, відбувається заміна дистриб'ютора). В такому випадку форма експортної операції відповідає її змісту, а аналіз відповідності операції принципу «витягнутої руки» здійснюється з використанням методів, визначених в пункті 39.3 статті 39 розділу I Кодексу.

---

[3]Хоча такі об'єкти, як ділова репутація, комерційний досвід та окремі комерційні таємниці, що отримані в результаті ведення підприємством господарської діяльності, не завжди відображаються в балансі підприємства, вони впливають на вартість корпоративних прав підприємства і при складанні консолідованої фінансової звітності або при об'єднанні підприємств (придбанні корпоративних прав) виділяються як складова, що впливає на суму гудвілу.

4. Яким чином пов'язані критерії розумної економічної причини (ділової мети), визначені підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу, і критерії, визначені абзацом третім пункту 103.2 статті 103 розділу II Кодексу?

Відповідь:

Відповідно до абзацу третього пункту 103.2 статті 103 розділу II Кодексу податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються стосовно відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє або опосередковане отримання переваг, які надаються міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Ця норма не застосовується, якщо буде встановлено, що отримання таких переваг відповідає об'єкту та цілям міжнародного договору України. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені цим пунктом, застосовуються відповідні правила міжнародного договору.

Вказане правило не містить посилання на підпункт 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 розділу I Кодексу і не вимагає з'ясування критеріїв, встановлених цим пунктом. Операція, яка не має розумної економічної причини (ділової мети), не обов'язково спрямована на отримання переваг, передбачених саме конкретним міжнародним договором (головною ціллю операції може бути несплата або неповна сплата податків, передбачених Кодексом, без використання міжнародного договору). Так само операція, спрямована на одержання переваг договору, може мати розумну економічну причину (ділову мету), але структура операції може бути побудована таким чином, щоб одержати переваги певного міжнародного договору (наприклад, шляхом залучення посередника з країни, з якою укладено міжнародний договір).

В. о. директора Департаменту міжнародного оподаткування **Надія ГОРЄВА**