DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-63-84

УДК 336.2

ДІЛОВА МЕТА В КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ ЯК ПРІОРИТЕТ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

BUSINESS PURPOSE IN CONTROLLED TRANSACTIONS AS A PRIORITY FOR INCREASING THE LEVEL OF FINANCIAL SECURITY OF THE ENTERPRISE IN THE CONTEXT OF TRANSFER PRICING

Мацур Сергій Миколайович
аспірант,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

Serhiy Matsur
Taras Shevchenko National University of Kyiv

Стаття присвячена обґрунтуванню ділової мети контрольованих операцій платниками податків. Розглядаються основні проблеми, які відзначає Державна податкова служба України під час перевірки наявності ділової мети операцій, а також ризики та штрафи, що загрожують у разі відсутності ділової мети. Аналізуються шляхи забезпечення фінансової безпеки підприємства в розрізі трансфертного ціноутворення. Описуються кейси та алгоритми дій для підтвердження ділової мети й уникнення податкових ризиків. Висвітлюється важливість аналізу економічного змісту господарських операцій та документального обґрунтування їх економічної доцільності. Для фінансової безпеки підприємства рекомендується уникати операцій, що не передбачені статутними документами, за цінами нижче собівартості, з нерезидентами-номінальними власниками або компаніями, зареєстрованими на адреси масової реєстрації.

Ключові слова: ділова мета, розумна економічна причина, контрольовані операції, фінансова безпека підприємства, трансфертне ціноутворення.

The article focuses on substantiating the business purpose of controlled transactions conducted by taxpayers. The relevance of this topic is underscored by the increased scrutiny from the State Tax Service of Ukraine, which places significant importance on the presence of a legitimate business purpose for transactions, especially within the framework of transfer pricing. The goal of this study is to explore the concept of business purpose in detail, emphasizing its critical role in ensuring the financial security of enterprises. The methodology used involves a thorough analysis of the economic substance of transactions, assessing whether these transactions result in a genuine increase in the value of assets or provide other economic benefits to the taxpayer. The findings indicate that the absence of a clear business purpose in controlled transactions can expose enterprises to substantial financial risks and penalties. This risk is particularly pronounced when dealing with non-residents, where the State Tax Service is keen on identifying transactions that may be structured primarily for the purpose of tax avoidance. The analysis highlights the necessity for enterprises to meticulously document and justify the economic rationale behind each transaction to ensure compliance with tax regulations and to mitigate associated risks effectively. The practical value of this article lies in its provision of detailed guidelines for enterprises on how to ensure that their transactions are underpinned by a clear business purpose. It advises businesses to avoid transactions that do not conform to their statutory documents, involve pricing below cost, or include non-resident nominal owners or companies registered at mass registration addresses. By preparing comprehensive documentation that substantiates the economic rationale of their transactions, enterprises can significantly enhance their financial security. This proactive stance not only diminishes the probability of tax disputes but also fosters a more constructive relationship between taxpayers and tax authorities. In conclusion, the article asserts that the detailed analysis and thorough documentation of the business purpose of controlled transactions are imperative for enterprises to protect themselves against financial penalties and risks. It encourages businesses to adopt a forward-looking approach in documenting and justifying their transactions to align with regulatory expectations.

Keywords: business purpose, reasonable economic reason, controlled transactions, financial security of the enterprise, transfer pricing.

© Мацур С.М., 2024

Постановка проблеми: В сучасних умовах ведення бізнесу підприємствам постійно необхідно аналізувати рівень фінансової безпеки з різних аспектів. Державна податкова служба України додала ще один чинник, який необхідно враховувати при здійсненні зовнішньоекономічних операцій – ділову мету операцій. В статті розкрито як чинне законодавство трактує поняття «ділової мети», які ризики несе відсутність розумної економічної причини операції для платника податків в контексті фінансової безпеки підприємства, та на які кейси необхідно звернути увагу при визначенні ділової мети в операціях з трансфертного ціноутворення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні, питання податкового контролю за трансфертним ціноутворенням і концепцією "ділової мети" лише починає активно досліджуватись в наукових та фахових дослідженнях та публікаціях. Теоретико-методичними питаннями і проблемою застосування методів трансфертного ціноутворення приділяли увагу зарубіжні учені, серед яких: А. Вагенгофера, Д. Ватсон, К. Г. Друрі, Н. Допух, Д. Драке, С. Еммануель, Д. Кюппер, Д. Пфафф, П. Хорвачата, І. Шарав та інші[6]. До числа вітчизняних науковців, що займаються дослідженням даної проблеми, можна віднести Варналія З., Гетманцева Д., Мішина М., Курілова Є., Риженкову К., Романюка М. та інших.

Мета статті. Стаття має на меті розглянути поняття ділової мети в контексті трансфертного ціноутворення та оцінити її вплив на фінансову безпеку підприємства. Розглядаються конкретні кейси контрольованих операцій, в яких може бути відсутня ділова мета, що становитиме ризики для фінансової безпеки підприємств та штрафні санкції з боку Державної податкової служби України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з підпунктом 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, розумна економічна причина (ділова мета) – це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності[4].

Поняття ділової мети було розкрито в Податковому кодексі України не так давно – 23.05.2020 року і досі трактування концепції ділової мети розширюється та доповнюється новими нормами.

На рис. 1 відображена хронологія змін в трактуванні поняття розумної економічної причини – ділової мети.

У випадку оподаткування операцій з нерезидентами, вважається, що операція не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо:

– головною або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника;

– 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 [2].

Доказовою базою для підтвердження розумної економічної причини (ділової мети) операцій з нерезидентами є договір та інші документи, що надають інформацію про всі обставини та умови проведення операції. До них належать чинники, що впливали на ціноутворення товарів (робіт, послуг), зокрема копії контрактів, документи про проведені розрахунки, митні декларації, інші первинні документи, а також опис умов та мотивів здійснення контрольованих операцій.

Згідно з постановою Верховного Суду України від 28.02.2023 р. у справі № 160/13387/19 [5], для цілей податкового обліку основну увагу слід приділяти економічним наслідкам, які виникають в результаті господарських операцій, а не формальностям їх оформлення. Цей підхід відображає сучасну тенденцію до оцінки економічної сутності операцій замість їх юридичної форми, що є особливо важливим для забезпечення справедливості та прозорості податкових розрахунків.

З точки зору податкового обліку, істотним є кінцевий економічний результат операції, який проявляється у фактичному прирості або зміні вартості активів, що стали або повинні були стати наслідком відповідної операції. Це означає, що незалежно від недоліків в оформленні первинних документів (включаючи відсутність окремих реквізитів), якщо операція призвела до реальних змін у фінансовому стані платника податків, вона повинна бути врахована в податковому обліку.

Верховний Суд України у цій справі наголошує на необхідності глибокого аналізу економічного змісту господарських операцій. Це вимагає від платників податків і податкових органів звертати увагу на реальний економічний ефект операцій, а не лише на формальні аспекти їх документального оформлення. Такий підхід дозволяє більш точно визначати податкові зобов'язання, забезпечуючи відповідність податкових

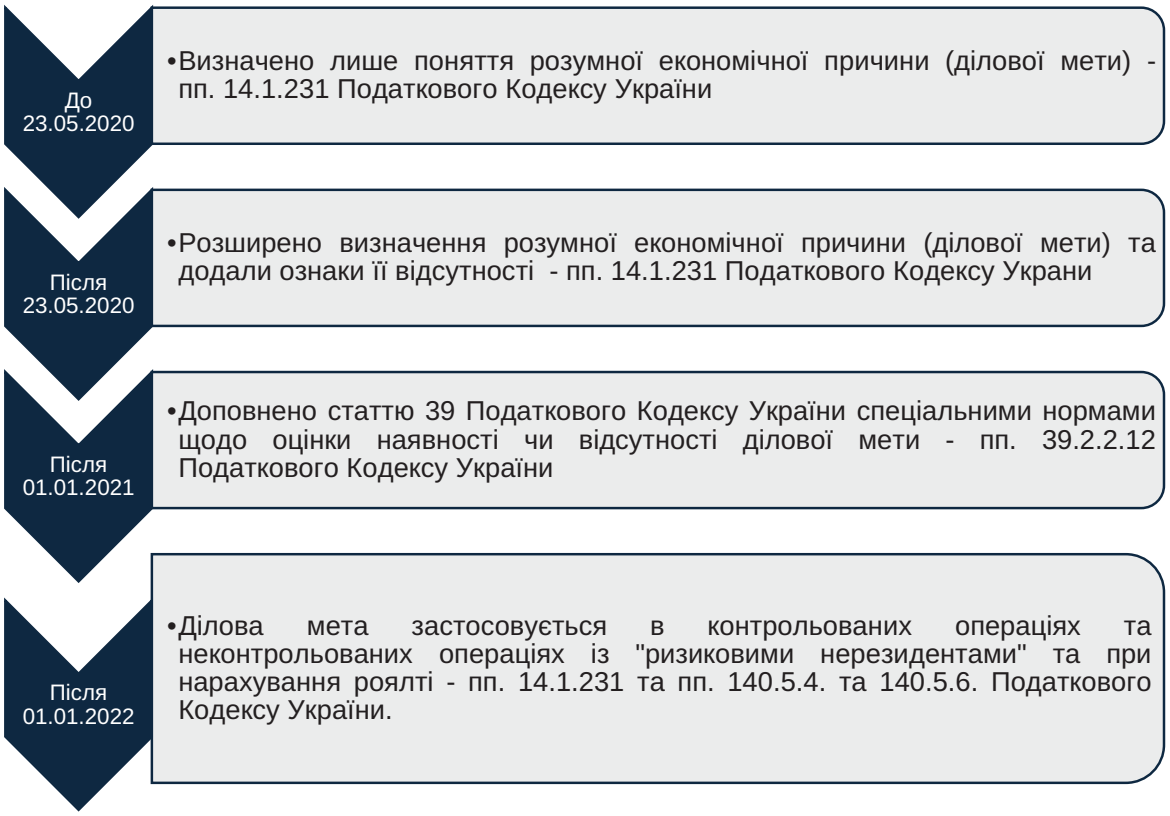

Рис. 1. Зміни в трактуванні концепції ділової мети Податковим Кодексом України

Джерело: складено на основі [4].

платежів дійсним економічним показникам діяльності підприємства.

Таким чином, для податкового обліку слід орієнтуватися на економічну сутність операцій, що включає аналіз кінцевого економічного ефекту у вигляді приросту або зміни вартості активів. Це дозволяє уникнути маніпуляцій з податковими зобов'язаннями через формальні недоліки документів та забезпечити більш справедливу систему оподаткування.

Крім того, такий підхід сприяє підвищенню відповідальності платників податків за достовірність податкової звітності та стимулює їх до більш прозорого ведення господарської діяльності. У результаті, це сприяє зменшенню кількості податкових спорів та покращенню взаємовідносин між податковими органами та платниками податків.

Державною податковою службою України визначено основні «червоні прапорці» при визначенні наявності ділової мети в контрольованих операціях (табл. 1).

Наразі платники податків мають звернути увагу на перелік кейсів, який Державна податкова служба України визначає для себе основним напрямком для роботи над питанням ділової мети в контрольованих операціях, а саме:

1. Нарахування роялті за торгівельну марку на продукцію, яка є сировинним товаром, що в подальшому піддається переробці.
2. Сплата за ліцензію з боку дистриб'юторських компаній за технологію виробництва
3. Придбання аудиторських чи бухгалтерських послуг при наявності власних фахівців.
4. Роялті за торгівельну марку створені в Україні без витрат з боку контрагента на підтримку та супровід даної торгівельної марки.
5. Операції з замовлення послуг технічних випробувань або наукових досліджень у контрагентів без відповідних активів (персоналу, основних засобів, тощо).
6. Замовлення послуг комісіонера при наявності прямих дилерських контрактів з виробниками.
7. Нарахування відсотків за позикою для придбання товарів з подальшим їх перепродажем на користь позикодавця на умовах передплати.
8. Нарахування відсотків за внутрішньогруповим кредитом в ситуації, коли гарантійним забезпеченням кредитних коштів групи є основні засоби отримувача кредиту.

Таблиця 1

Основні «червоні прапорці» при визначенні наявності ділової мети в контрольованих операціях

Вид операцій:	Ознаки відсутності ділової мети
Товарні операції	1. Операції експорту в контрольованій операції по ціні нижче собівартості. 2. Відсутність у контрагента-нерезидента, який здійснює перепродаж, збутових витрат 3. Включення до ланцюга постачання компаній-посередників при наявності власної клієнтської бази.
Операції надання/ отримання послуг	1. Відсутність у нерезидента необхідних активів (людського капіталу, основних засобів) для виконання послуги. 2. Можливість замовлення аналогічних послуг на внутрішньому ринку України. 3. Наявність у штаті фахівців, які здійснюють аналогічні функції відповідно до посадових інструкцій.
Операції з нематеріальними активами (НМА)	1. Виплата роялті за торгові марки, які фактично не використовувались. 2. Відсутність витрат у нерезидента на підтримку і супровід торгівельної марки. 3. Створення торгівельної марки на території України.
Операції нарахування відсотків за запозиченнями	1. Укладання договору на отримання кредиту при наявності обігових коштів або без фактичного надходження коштів. 2. Формування позикових коштів за рахунок отримання товарів, вироблених позикоотримувачем. 3. Відсутність виплат для погашення боргу.
Питання щодо контрагента-нерезидента	1. Номінальні засновники/керівники 2. Зареєстровано за адресою масової реєстрації 3. Нерезидент має пільговий режим оподаткування

Джерело: складено на основі [3; 4]

Розглянемо практичний алгоритм дій, який здійснює контролюючий орган для доведення відсутності ділової мети операції.

Державній податковій службі України під час проведення перевірки необхідно здійснити такі кроки[2]:

Визначити сутність кожної господарської операції відповідно до її характеру, а також виявити всі фактично здійснені господарські операції, включаючи ті, що не були задокументовані. Для цього необхідно провести глибокий аналіз наявних даних і джерел інформації, щоб забезпечити повне охоплення всіх аспектів господарської діяльності.

Оцінити економічну доцільність відповідної господарської операції з точки зору платника податків, а також визначити, чи мала б така операція місце у взаємовідносинах між незалежними особами, враховуючи всі релевантні обставини, визначені на етапі ідентифікації господарської операції. Це включає в себе аналіз комерційної логіки та раціональності дій учасників операції, а також порівняння з умовами, за яких аналогічна операція могла б бути укладена між непов'язаними сторонами.

Провести ретельний аналіз можливих альтернативних угод, які платник податків міг би укласти з тим самим контрагентом або іншими контрагентами для досягнення такого ж або більш вигідного фінансового результату, як у разі здійснення контрольованої операції. Це передбачає глибоке вивчення різних сценаріїв і варіантів угод, які можуть запропонувати аналогічні або кращі умови щодо ціни, термінів, обсягів та інших суттєвих аспектів договору.

Зокрема, слід враховувати комерційну раціональність поведінки обох сторін аналізованої операції, включаючи мотиви, які спонукали їх до укладання угоди. Додатково слід розглянути можливі економічні вигоди, ризики та втрати, пов'язані з цією операцією, і оцінити, чи відповідали б ці аспекти умовам ринкових взаємовідносин між непов'язаними особами.

Також важливо проаналізувати всі додаткові чинники, що могли вплинути на рішення про здійснення господарської операції, включаючи правові, фінансові та інші зовнішні обставини. Це допоможе створити комплек-

сну картину і зрозуміти, чи є відповідна операція економічно обґрунтованою та раціональною з точки зору звичайної комерційної практики.

Ознаки, які можуть вказувати на відсутність комерційної доцільності операції та неможливість її проведення між непов'язаними особами, включають:

Розбіжності у суттєвих умовах договору (контракту), на підставі якого здійснюється певна операція (наприклад, щодо предмета договору, характеристик та ціни товарів, робіт (послуг), обсягу, умов постачання, оплати та відповідальності), або функціях, що виконують сторони операції, ризиках, які вони беруть на себе, та/або у складі активів, що використовуються сторонами операції, можуть призвести до наступних наслідків:

Операція може бути розглянута як нетипова для звичайної діяльності платника податків, яку він здійснював у поточному та/або попередніх податкових (звітних) періодах. Це може статися через значні відмінності у характеристиках операції порівняно з іншими операціями, що здійснюються платником податків у межах його звичайної діяльності.

Операція може бути визнана такою, що здійснюється в межах іншого виду діяльності, ніж звичайна діяльність платника податків, за відсутності документально підтверджених підстав щодо змін у видах діяльності платника податків. Це може бути зумовлено, зокрема, реструктуризацією бізнесу, підтвердженою, наприклад, угодами щодо реструктуризації бізнесу чи відповідними бізнес-стратегіями.

В разі проведення Державною податковою службою України перевірки дотримання розумної економічної причини господарських операцій, може бути прийнято рішення:

Прийняти, що сутність господарської операції відповідає її юридичній формі.

У випадку відсутності комерційної раціональності операції, розглянути можливість заміни контрольованої операції повністю або частково однією або декількома альтернативними операціями. Це може бути необхідним у тих випадках, коли у взаємовідносинах між непов'язаними особами можуть спостерігатись інші господарські операції, які призводять до досягнення такого самого або більш вигідного майнового стану (економічного ефекту), є комерційно раціональними і доступними для платника податків (реалістичними).

Провести аналіз з метою встановлення наявності додаткових незадокументованих операцій, які фактично відбулись, і обґрунтування комерційної раціональності аналізованої операції саме за рахунок цих додаткових незадокументованих операцій.

Не враховувати аналізовану операцію, якщо вона не відповідає вищезазначеним критеріям.

Відсутність ділової мети операції створює високі ризики для фінансової безпеки підприємства, оскільки в такому випадку фінансовий результат до оподаткування збільшується на всю суму вартості товарів, включаючи необоротні активи, роботи та послуги, перелічені в підпунктах 140.5.4 та 140.5.51 пункту 140.5 статті 140 Податкового кодексу України, як придбаних, так і реалізованих на користь нерезидентів.

Висновки: Платникам податків постійно потрібно тримати на контролі питання наявності ділової мети (розумної економічної причини) в межах операцій з нерезидентами. Наразі контролюючі органи зробили крок вперед в автоматизації перевірок з трансфертного ціноутворення і розширюють перспективні зони перевірок на наявність ділової мети в контрольованих операціях. Для забезпечення фінансової безпеки та зниження ризиків слід уникати операцій, що не передбачені статутними документами, за цінами нижче собівартості, з нерезидентами-номінальними власниками або компаніями зареєстрованими на адреси масової реєстрації та інші небезпечні кейси перелічені в статті. Якщо уникнути таких операцій неможливо, необхідно завчасно готувати документи та обґрунтування економічної доцільності даних операцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Варналій З. С., Мацур С. М. Аналіз джерел інформації для трансфертного ціноутворення в умовах діджиталізації. Теоретичні та прикладні питання економіки *Збірник наукових праць.* Випуск 1 (44). 2022. С. 4–11. DOI: https://doi.org/10.17721/tppe.2022.44.1 http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2022_44/index.htm

2. Наказ Верховної Ради України №112 від 15.03.2022. Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-22#Text (дата звернення: 09.06.2024).

3. Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням. Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini (дата звернення: 09.06.2024).

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 09.06.2024).

5. Постанова Верховного Суду від 28.02.2023 у справі № 160/13387/19 // ЛІГА:ЗАКОН. URL: http://verdictum.ligazakon.net/document/109259337 (дата звернення: 09.06.2024).

6. Романюк М. В. Трансфертне ціноутворення в податковій системі України. *Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України*. 2013. С. 15–17.

7. Verdictum. Документ № 109259337. ЛІГА:ЗАКОН. URL: http://verdictum.ligazakon.net/document/109259337 (дата звернення: 09.06.2024).

REFERENCES:

1. Varnaliy Z. S, Matsur S. M. (2022) Analiz dzherel informatsii dlya transfernogo tsinoutvorennya v umovakh didzhytalizatsii [Analysis of information sources for transfer pricing in the context of digitalization]. *Teoretychni ta prykladni pytannya ekonomiky. Zbirnyk naukovykh prats – Theoretical and Applied Questions of Economics: Collection of Scientific Papers,* 1(44), pp. 4–11. DOI: https://doi.org/10.17721/tppe.2022.44.1. Available at: http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2022_44/index.htm .

2. Nakaz Verkhovnoi Rady Ukrainy № 112 vid 15.03.2022 [Order of the Verkhovna Rada of Ukraine No. 112 dated March 15, 2022]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-22#Text (Accessed: June 9, 2024).

3. Podatkovyi kontrol za transfernym tsinoutvorennyam [Tax control over transfer pricing]. Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy. Available at: https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini (Accessed: June 9, 2024).

4. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (Accessed: June 9, 2024).

5. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 28.02.2023 u spravi № 160/13387/19 [Resolution of the Supreme Court dated February 28, 2023, in case No. 160/13387/19]. LIGA. Available at: http://verdictum.ligazakon.net/document/109259337 (Accessed: June 9, 2024).

6. Romanyuk M. V. (2013) Transferne tsinoutvorennya v podatkoviy systemi Ukrainy [Transfer pricing in the tax system of Ukraine]. *Svitovi tendentsii ta perspektyvy rozvytku finansovoi systemy Ukrainy* [World trends and prospects for the development of Ukraine's financial system], pp. 15–17.

7. Verdictum. Dokument № 109259337 [Document No. 109259337]. LIGA. Available at: http://verdictum.ligazakon.net/document/109259337 (Accessed: June 9, 2024).