

ПОВ'ЯЗАНІСТЬ ОСІБ ЯК ОСНОВНА ПІДСТАВА КОНТРОЛЬОВАНОСТІ ОПЕРАЦІЙ

ASSOCIATION OF ENTERPRISES AS A BASIS OF THE CONTROLLED TRANSACTIONS

Кадькаленко С.Т.,

*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
юридичного факультету*

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Дуда Т.С.,

магістр 2 курсу юридичного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Стаття присвячена дослідженню відповідності критеріїв встановлення пов'язаності осіб за національним податковим законодавством ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР, зокрема в частині визнання осіб, пов'язаними на основі відносин фактичного контролю. Авторами доведено, що критерій встановлення пов'язаності осіб для цілей трансфертного ціноутворення на основі відносин фактичного контролю є зайвим для податкового законодавства України.

Ключові слова: пов'язані особи, контрольовані операції, трансфертне ціноутворення, відносини фактичного контролю, подвійне оподаткування.

Статья посвящена исследованию соответствия критериев установления связанности лиц по национальному налоговому законодательству ст. 9 Модельной конвенции ОЭСР, в частности в части определения лиц, связанных на основе отношений фактического контроля. Авторами доказано, что критерий установления связанности лиц для целей трансфертного ценообразования на основе отношений фактического контроля является лишним для налогового законодательства Украины.

Ключевые слова: связанные лица, контролируемые операции, трансфертное ценообразование, отношения фактического контроля, двойное налогообложение.

The article is devoted to the study of the criteria compliance for establishing the association of enterprises under the national tax law with Article 9 of the OECD Model Convention, in particular, with regard to the recognition of enterprises associated on the basis of the relations of actual control. The authors prove that the criterion of establishing the association of enterprises for the purposes of transfer pricing on the basis of the relations of actual control is superfluous for the tax legislation of Ukraine.

Key words: associated enterprises, controlled transactions, transfer pricing, relations of actual control, double taxation.

Постановка проблеми. Мінімізація оподаткування транснаціональними корпораціями є питанням, яке лишається в центрі уваги міжнародної спільноти протягом останніх десятиліть. Для запобігання цьому були розроблені правила трансфертного ціноутворення (далі – ТЦУ). Сьогодні такі правила передбачені і чинним податковим законодавством України.

Мета створення правил ТЦУ обумовила те, що вони застосовуються до транскордонних операцій між пов'язаними особами. Пов'язаність осіб можна вважати підставою контрольованості операцій, яка є спільною для законодавства держав Європи. Пов'язаність осіб, зокрема для цілей ТЦУ, тлумачиться з огляду на ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР [1].

В Україні операції між пов'язаними особами визнаються контрольованими. Національне податкове законодавство містить визначення пов'язаних осіб, як і законодавство багатьох країн Європи. Однак різне тлумачення пов'язаності осіб за національним законодавством держав контрагентів операції може призводити до ускладнення застосування правил ТЦУ, зокрема до такої операції, як проведення кореспондуючого коригування, а відповідно, це може мати наслідком подвійне економічне оподаткування.

Стан опрацювання. ТЦУ – глобальний виклик для України. Активна практика здійснення консалтингових проєктів зосереджена переважно у «великій четвірці» аудиторських фірм – Ernst&Young, Deloitte, KPMG, PwC. Вітчизняна та зарубіжна наукова думка з ТЦУ знайшла своє відображення у працях таких вчених, як Е.В. Алтухова [2], Л.П. Грундел, Н.И. Малис [3], К.А. Непесов [4], Р. Дворкасінг [5], Д. Тірел, М. Аткінсон [6], К. Вогель [7], М. Ленг, Е. Бергсталер, К. Хаслінгер [8], Дж. Вітендорф [9] та ін.

Однак питання визначення пов'язаних осіб, згідно з національним податковим законодавством, зокрема для цілей ТЦУ, не знайшло свого відображення у вітчизняних академічних напрацюваннях. Відповідно, **метою цієї статті** є дослідження відповідності критеріїв встановлення пов'язаності осіб, згідно з національним податковим законодавством, ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР, і з'ясування, чи доречним є визнання осіб пов'язаними на основі відносин фактичного контролю.

Виклад основного матеріалу. Загальноприйнятим для країн Європи можна вважати підхід, згідно з яким контрольованими визнаються саме ті опера-

ції, що здійснюються з пов'язаними особами. Як вказує К.А. Непесов, сама по собі пов'язаність контрагентів не означає, що вони неодмінно переслідують ціль маніпулювання ціною. Встановлення трансфертних цін може бути зумовлено і неподатковими причинами. Втім, для податкових цілей операції між пов'язаними особами визнаються контрольованими, а встановлена в таких операціях ціна – трансфертною [4, с. 136].

У більшості країн пов'язаність осіб є основною умовою для цінового контролю. Критерії, за якими особи визнаються пов'язаними, різняться. Однак національне законодавство може передбачати випадки, коли для контролю і коригування ціни не потребується встановлення факту пов'язаності.

Відповідно до п.п. «а» п.п. 39.2.1.1 п.п. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПК України), до контрольованих операцій належать господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами, в т. ч. за наявності «ланцюга операцій» [10]. Критерії, на основі яких особи визнаються пов'язаними, передбачені п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України [11].

У податковому законодавстві України пов'язаність осіб встановлюється на основі участі в капіталі (через володіння корпоративними правами особи), через участь в управлінні (через призначення/обрання виконавчого органу, наглядової ради іншої особи або збігу осіб, які виконують такі функції) і через факт надання кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги або їх гарантування. Крім того, в межах податкового законодавства України, особи можуть бути визнані пов'язаними і за наявності відносин фактичного контролю (контролю де-факто).

Так, відповідно до п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України, контролюючий орган в судовому порядку може довести на основі фактів і обставин, що одна юридична або фізична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи [11].

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (в редакції 2017 р.) передбачають, що контрольованими операціями (controlled transactions) є операції між двома підприємствами, які є асоційованими (пов'язаними між собою особами) щодо один одного [12]. Водночас, даючи визначення асоційованим підприємствам (associated enterprises) (пов'язаним особам), Настанови ОЕСР також вказують, що два підприємства є асоційованими між собою, якщо одне з підприємств задовольняє вимоги пунктів 1.а. або 1.б. ст. 9 Модельної податкової конвенції ОЕСР щодо іншого підприємства [1]. Водночас Модельна конвенція ОЕСР з податків на дохід та капітал (Модельна конвенція ОЕСР) (в редакції 2017 р.), а саме п. 1 ст. 9, вказує, що підприємства є асоційованими, якщо:

а) підприємство однієї Договірної Держави прямо або опосередковано бере участь в управлінні,

контролі або капіталі підприємства іншої Договірної Держави, або:

б) одні й ті ж особи прямо чи опосередковано беруть участь в управлінні, контролі або капіталі підприємства однієї Договірної Держави і підприємства іншої Договірної Держави, і в кожному разі між двома підприємствами в їх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між незалежними підприємствами.

Таким чином, згідно з Модельною конвенцією ОЕСР, особи визнаються асоційованими через участь в управлінні, контролі або капіталі. Водночас ці критерії не деталізуються ні в ст. 9, ні в інших частинах Модельної конвенції ОЕСР. Також не деталізується і те, як ці критерії співвідносяться між собою. Зокрема, як повинна тлумачитися «участь у контролі», саме поняття контролю, та чи є «участь у контролі» самостійним критерієм визнання осіб асоційованими [1].

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Модельної конвенції ОЕСР, терміни, які не визначені у Конвенції, можуть тлумачитися відповідно до національного законодавства. Однак широке тлумачення ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР, яке надається їй за національним законодавством певних держав, може викликати деякі труднощі і мати наслідком подвійне оподаткування.

Слід зазначити у цьому контексті, що подвійне оподаткування зазвичай поділяється на два види: юридичне подвійне оподаткування й економічне. Юридичне подвійне оподаткування може бути визначене як оподаткування двома юрисдикціями одного і того ж платника податку щодо одного і того ж оподаткованого доходу чи капіталу. Економічне подвійне оподаткування має місце, коли відбувається оподаткування двома юрисдикціями двох різних платників податку стосовно одного і того ж оподаткованого доходу. Це означає, що ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР покликана усувати економічне подвійне оподаткування, що відрізняє її від цілей Конвенції в цілому – уникнення юридичного подвійного оподаткування [1].

Різне тлумачення і застосування поняття асоційованих підприємств може призвести до економічного подвійного оподаткування, зокрема в ситуації, коли країна з відносно широкою концепцією асоційованих підприємств (наприклад, з критерієм участі у капіталі у розмірі 20%) проводить коригування, а інша країна відмовляється проводити кореспондуюче коригування податкових зобов'язань, оскільки її законодавством передбачена вужча концепція асоційованих підприємств (наприклад, заснована на критерії участі в капіталі у розмірі 50%).

Іншими словами, йдеться про ситуацію, коли особи вважаються асоційованими, згідно з законодавством однієї держави, однак не вважаються такими за законодавством іншої. Так, скажімо, можна змодельовати ситуацію, за якої компетентними органами країни А було проведено коригування прибутку компанії А (яка є резидентом країни А) за операціями з компанією В, резид-

дентом країни В. Компанії є асоційованими за національним законодавством країни А, однак не за національним законодавством країни В. Угода про уникнення подвійного оподаткування у цьому разі застосовується до рішення компанії В щодо проведення кореспондуючого коригування оподаткованого прибутку (вже оподаткованого у країні А).

Можна зробити висновок, що, відповідно до ст. 3 Модельної конвенції ОЕСР, ст. 9 інтерпретуватиметься згідно з національним законодавством країни В (оскільки вона є країною, яка застосовує Конвенцію у вирішенні питання щодо проведення кореспондуючого коригування) [1]. Очевидно, що, оскільки відповідно до національного законодавства країни В, компанії не визнаються асоційованими, країна В має підстави відмовити у проведенні кореспондуючого коригування оподаткованого прибутку.

Крім того, національне законодавство деяких країн, яке передбачає широке тлумачення асоційованих підприємств, охоплює не лише контроль де-юре (через участь в управлінні чи участь в капіталі), а і контроль де-факто (можливість здійснення фактичного контролю).

Як вже зазначалося, Модельна конвенція ОЕСР не містить визначення того, що слід вважати «участь у управлінні, контролі або капіталі». Коментар до Модельної конвенції ОЕСР також не деталізує поняття асоційованих підприємств, сформульоване в ст. 9 Конвенції. Однак можна припустити, що відсилка до національного законодавства не є вичерпним вирішенням проблеми. Відтак вбачається, що поняття асоційованих підприємств вимагає певного автономного тлумачення.

Варто зазначити, що вище окреслене породжує також питання того, як слід тлумачити визначені ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР критерії асоційованості підприємств. Зокрема, чи є «участь у контролі» самостійним критерієм визнання осіб асоційованими.

Текстуальне формулювання ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР, а саме «участь у управлінні, контролі або капіталі», може дати підстави для висновку, що концепція асоційованих підприємств складається з трьох незалежних критеріїв.

Однак висловлюється думка, що «контроль» не є самостійним критерієм визначення асоційованості підприємств. Вбачається, що не будь-яка частка участі має наслідком асоційованість в розумінні ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР [1]. Можна стверджувати, що асоційованість існує тільки тоді, коли участь в управлінні чи капіталі є домінуючою чи контролюючою. Поняття «участь у контролі» не повинно розглядатися як самостійний критерій асоційованості підприємств. Можна вважати, що концепція асоційованих підприємств є концепцією, заснованою на контролі де-юре, який впливає із положень корпоративного права; ст. 9 не містить відсилки до відносин де-факто контролю.

Деякі країни, як і Україна, включили контроль де-факто до свого законодавства з питань ТЦУ.

Так, як відзначають Л.П. Грундел і Н.І. Маліс, у податковому законодавстві зарубіжних країн реалізовано два основних підходи до визначення взаємозалежності сторін за угодою: формальний і фактичний [3, с. 98]. За формального підходу розраховується частка участі. Так, більшість країн у якості порогового значення використовують 50% прямої чи непрямой участі (або контролю) однієї організації в іншій. Фактичний підхід передбачає аналіз взаємовідносин між сторонами. Під час аналізу операцій з метою виявлення фактичної взаємозалежності податкові органи керуються принципом переважання економічної сутності операції над її юридичною формою, що дозволяє пов'язати угоди розглядати як одну операцію [3, с. 103].

Е.В. Алтухова зазначає, що основою для визнання підприємств асоційованими є наявність можливості у двох формально незалежних суб'єктів реалізувати єдині інтереси. Конкретні підстави такої можливості, на думку вченої, (участь в управлінні, контролі чи інші) фактично не мають значення для визнання платників податку асоційованими особами [2, с. 83].

Однак вбачається, що для побудови ефективної міжнародної системи регулювання ТЦУ поняття контролю для цілей ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР не повинне охоплювати контроль де-факто. Відтак асоційованість повинна визначатися через наявність контролю де-юре. Відповідно, асоційованість має встановлюватися через участь в капіталі чи управлінні (через їх контроль), натомість «участь у контролі» не повинна вважатися самостійним критерієм визнання осіб асоційованими.

Висновки. Основою для визначення пов'язаних осіб у національному законодавстві країн Європи є ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР. Згідно з Модельною конвенцією ОЕСР, особи визнаються асоційованими через участь в управлінні, контролі або капіталі. Вбачається, що ця стаття повинна тлумачитися таким чином, що асоційованість має встановлюватися через участь в капіталі чи управлінні (через їх контроль), натомість «участь у контролі» не повинна вважатися самостійним критерієм визнання осіб асоційованими. Крім того, визначення асоційованості осіб на основі відносин контролю де-факто (без встановлення формальних критеріїв) можна оцінити як надто розширену інтерпретацію ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР.

Відповідно до п.п. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України, особи можуть бути визнані пов'язаними за наявності відносин фактичного контролю (контролю де-факто). Однак дана норма фактично надає податковим органам широкі можливості для застосування санкцій до платників податків на основі припущення про можливу пов'язаність осіб через відносини фактичного контролю. Відтак вважаємо, що критерій встановлення пов'язаності осіб для цілей ТЦУ на основі відносин фактичного контролю є зайвим для податкового законодавства України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-oncapitalcondensedversion2017_mtc_cond-2017-en#.WoCarjURPIU
2. Алтухова Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски: монография. М.: Волтерс Клувер, 2011. 232 с.
3. Грундел Л.П., Малис Н.И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: учебник. М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. 250 с.
4. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: «Волтерс Клувер», 2007. 233 с.
5. Dwarkasing, R "The Concept of Associated Enterprises" 41 Intertax (Aug/Sep 2013 peer reviewed). The Netherlands: Dwarkasing & Partners, 2011. 429 p.
6. Tyrall D., Atkinson M. International Transfer Pricing. London, UK: Financial Times, 1999. 319 p.
7. Vogel, Ks. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. London; Boston: Kluwer Law International, 1997. 1688 p.
8. Lang M., Burgstaller E., Haslinger K. Conflicts of Qualification in Treaty Law. Vienna: Linde Verlag Wien, 2007. 832 p.
9. Wittendorff J. Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law. Series on International Taxation. Vol. 35. The Netherlands: Kluwer Law International, 2010. 215 p.
10. Податковий кодекс України: за станом на 01 січня 2018 р. Стаття 39. Трансфертне ціноутворення / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/para1031#n1031>.
11. Податковий кодекс України: за станом на 01 січня 2018 р. Стаття 14. Визначення понять / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/para256#n256>.
12. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.WoCWnjURPIU.