

6. Коупленд, Т. Стоимость компаний: оценка и управление [Текст] / Т. Коупленд, Т. Коллер, Д. Мурин; пер. с англ. [3-е изд., перереб и доп.]. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 576 с.
7. Лебедь, Н.П. Практическое пособие по экспертной оценке предприятий [Текст] / Н.П. Лебедь, А.Г. Мендрул. – К.: ФГИ Украины, «Легис-Эксперт», «Эксперт – Л», 1996. – 280 с.
8. Модильяни, Р. Сколько стоит фирма? Теорема ММ. [Текст] / Р. Модильяни, М. Миллер. – 2-е изд. – М.: Дело, 2001. – 272 с.
9. Посібник з оцінки бізнесу в Україні [Текст] / В.М. Пазірук, А.Б. Огаджанян, Л.М. Сімонова та ін.; за ред. Я.І. Маркуса. – К.: Міленіум, 2004. – 348 с.
10. Про внесення змін до Порядку проведення оцінки фінансового стану бенефіціара та визначення виду забезпечення для обслуговування та погашення позики, наданої за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 20.07.2012 за № 859 [Електронний ресурс] // Законодавство України: [сайт] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1632-12>.
11. Серединська, І.В. Особливості інтегрування систем вартісно-орієнтованого управління підприємствами: монографія [Текст] / І.В. Серединська, В.М. Серединська; за заг. ред. Н.Б. Кирич. – Тернопіль, ФОП Паляниця В.А., 2015. – 354 с.
12. Терещенко, О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: монографія [Текст] / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 268 с.
13. Черемных, О. Как нам обустроить компанию – корпоративная инфраструктура управления (часть 2) [Электронный ресурс] // Менеджмент сегодня – 2001. – № 6. – С. 6 – 20. – Режим доступа: <http://grebennikon.ru/article-JEOZ.html>.
14. Черемных, О.С. Стратегический корпоративный реинжиниринг процессно-стоимостной подход к управлению бизнесом: учеб. пособие [Текст] / О.С. Черемных, С.В. Черемных. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 736 с.
15. Шатило, Л. Value-Based Management в украинских реалиях: стоит ли отечественным компаниям хорошо стоять? [Электронный ресурс] / Л. Шатило. – Режим доступа: http://www.prostoblog.com.ua/biznes/razvitie/value_based_management_v_ukrainskih_realiyah_stoit_li_otechestvennym_kompaniyam_horo-sho_stoit.
16. Щербаков, В.А. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) [Текст] / В.А. Щербаков, Н.А. Щербакова. – М.: Омега-Л, 2006. – 288 с.
17. Drucker, P.F. The Information Executives Truly Need [Text] / P.F. Drucker // The Harvard Business Review. – 1995. – Vol. 1. – P. 46 – 79.

Отримано 29.08.2016

УДК 336.225

Юрій ВОЛОШИН

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВСТАНОВЛЕННЯ ПОВ'ЯЗАНОСТІ ОСІБ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

***Резюме.** В сучасних економічних умовах гостро стоїть проблема наповнення доходної частини бюджету. Однією з найпоширеніших форм оптимізації платежів є використання пов'язаних осіб для здійснення операцій. У статті розглянуто організаційно-правові засади встановлення пов'язаності осіб під час здійснення податкового контролю. Обґрунтовано важливість практичного застосування процесу визначення кола пов'язаних осіб для правильного визначення об'єкта оподаткування. Методи: Логічного та порівняльного аналізу. Результати: Необхідною умовою ефективного контролю за діяльністю пов'язаних господарюючих суб'єктів є системний аналіз, що має здійснюватися контролюючими органами з використанням розроблених дієвих інструментів. Висновки: Розроблені та запроваджені заходи є важливими необхідними кроками для забезпечення податкового контролю за діяльністю пов'язаних компаній, проте існує ряд недоліків лише після усунення яких буде забезпечено ефективний податковий контроль.*

***Ключові слова:** податки, податковий контроль, трансфертне ціноутворення, оптимізація сплати податків, пов'язані особи.*

Yurij VOLOSHYN

ORGANIZATIONAL AND LEGAL PRINCIPLES FOR DETERMINATION OF RELATED PERSONS TAX CONTROL PURPOSES

Summary. There is an acute problem of filling the revenue part of the budget in the current economic environment. One of the most common forms of optimization of payments is using multiple related parties for making transactions. Objective: the article deals with organizational and legal framework establishing connectivity of people during the tax control. The importance of the practical application of the mechanism of identifying the persons related to calculation of tax object is substantiated. Methods: logical and comparative analysis are applied in the research. Results: a necessary condition for effective control over the activities of economic subjects is a system analysis that the regulatory authorities should carry out with the use of effective tools. Conclusions: measures which are important to ensure tax control of activities of related companies are developed and implemented, but objectively existing shortcomings require further improvement to ensure effective tax control.

Key words: taxes, tax management, transfer pricing, tax optimization related entity.

Постановка проблеми. Серед численних схем оптимізації податкових платежів окремим блоком виділяються ті, що передбачають багатоступеневий спланований процес здійснення операцій між низкою компаній, які керуються одним центром прийняття рішень. Застосування таких методів сплати податків часто балансує на межі між мінімізацією та ухиленням, і має на меті переведення фінансових потоків у визначеному власником напрямку. З цією метою визначається роль кожного учасника операції, якому надаються певні функції при переміщенні товарно-грошових мас. Метод маніпулювання цінами між пов'язаними компаніями є одним з найпоширеніших способів оптимізації оподаткування у світі, характерною особливістю якого є законність дій платника податків.

У свою чергу, завданням контролюючих органів є встановлення всього ланцюга компаній, задіяного в процесі проходження товарів чи послуг, визначення та розуміння ролі кожного учасника та вжиття відповідних заходів з оцінювання вчинених дій та припиненню (в разі доведення) ухилення від оподаткування. Єдиним дієвим засобом виявлення є встановлення кінцевих власників компаній, на підставі даних про засновників, менеджменту, аналізу та оцінювання суті, характеру здійснюваних операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Посилена увага протягом останніх трьох років, що приділяється протидії трансфертному ціноутворенню, ключовою складовою якого і є виявлення ознак координації дій груп компаній спільним власником, є логічним продовженням дослідження проблемних пластів у національній економіці щодо вироблення механізмів перешкоджанню відтоку капіталу за межі країни. В численних дослідженнях сучасних вчених, таких, як О. Вакульчика [1], А. Задоя [2], А. Штангрета [3], М. Макаренка [4], К. Непесова [5], Я. Греци [6] та інших акцент переноситься на дослідження сутності, структури, принципів податкового контролю за трансфертним ціноутворенням. На нашу думку, це є безумовно важливими складовими, які потребують ґрунтовного оцінювання, та все ж є похідними етапами від встановлення самого факту пов'язаності осіб і мають місце лише після доведення наявності таких зв'язків. Важливо чітко виявити серед величезного масиву здійснюваних операцій всі ті, які теоретично можуть бути контрольованими, та детально їх проаналізувати.

Метою статті є обґрунтування організаційно-правових засад встановлення пов'язаності осіб для цілей податкового контролю, визначення чинників, що вплинули на процеси трансформації та оцінювання запроваджених нововведень.

Виклад основного матеріалу. Головна детермінанта категорії «пов'язані особи» – це функція контролюючих органів ідентифікувати певні компанії як групу та застосування до них відповідних заходів на підставі уявлення про них. У сучасному українському законодавстві вплив особи (групи осіб) на певні суб'єкти господарювання розкривається через низку споріднених понять. Поняття «пов'язані особи» є в оподаткуванні, «афілійовані особи» – у корпоративних відносинах, «зацікавлені особи» – у законодавстві про банкрутство. Найпоширенішим є розуміння та визначення поняття пов'язаних осіб, що розкрито в п. 14.1.159 Податкового кодексу України [7]. Законодавчим трактуванням пов'язаності осіб є ствердження наявності юридичних та/або фізичних осіб, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють, як наслідок, умов операцій між взаємопов'язаними компаніями можуть відрізнятися від умов між незалежними між собою компаніями. Дана категорія найширше застосовується передусім в економічних правовідносинах для визначення необхідності застосування певного механізму податкового контролю за діяльністю таких компаній.

Враховуючи, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає порівняння цін у контрольованих операціях (тобто в операціях між компаніями, що належать одному власнику) з цінами операцій, які застосовують незалежні компанії, питання пов'язаності є одним з ключових понять, на якому базуються принципи податкового контролю трансфертного ціноутворення. Доведення ознак спільних дій має на меті доведення факту ймовірності отримання такими сторонами певних вигод та оцінювання його з точки зору правильного розрахунку податків.

Основними критеріями, що дозволяють стверджувати узгодженість дій певних осіб законодавством виділяються такі:

- здійснення контролю фізичною (або юридичною) особою відносно іншої юридичної особи через володіння певною часткою корпоративних прав безпосередньо або через інші компанії;
- можливість призначати одноосібно керівні органи управління компанією;
- одноосібні виконавчі органи компаній призначаються однією особою або знаходяться в управлінні уповноваженого власником органу;
- вплив через родинні (сімейні) зв'язки та стосунки.

Володіння корпоративними правами може бути прямим (безпосереднім) та опосередкованим. Крім володіння корпоративними правами, іншими можливостями впливу на умови або результати діяльності осіб є вплив через управління платником податку (одноосібне, або через колегіальний орган) та вплив через родинні зв'язки. Слід зазначити, що поняття «інша можливість впливати на рішення» – категорія досить суб'єктивна. Це може бути надання виключних нематеріальних активів, без яких компанія позбавлена можливості проводити господарську діяльність; наявність дебіторської заборгованості протягом тривалого періоду; монопольне становище на ринку. Основним у наведених випадках є невідповідність операцій між двома або кількома фірмами «принципу витягнутої руки», тобто створення й застосування комерційних та фінансових умов, що відрізняються від умов, які б мали місце між двома незалежними юридичними особами.

У різних сферах бізнесу є особливості визначення відносин, що існують між взаємозалежними особами. У сфері фінансових послуг Законом «Про фінансові послуги» вплив визначається через посаду, яку фізична особа обіймає у фінансовій установі: член наглядової ради виконавчого органу, керівник підрозділу внутрішнього аудиту, керівник юридичної особи, яка має істотну участь у фінансовій установі [8].

В акціонерних товариствах такий вплив згідно з Законом «Про акціонерні товариства» може здійснюватися шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами, права вирішального впливу на формування складу, результатів голосування та прийняття рішень органами управління компанії, вчинення певних правочинів [9].

У банківській сфері даний вплив регулюється Законом «Про банки і банківську діяльність» через управління діяльністю юридичної особи шляхом прямого або опосередкованого володіння однією особою чи спільно з іншими особами часткою у юридичній особі (50 і більше відсотків статутного) капіталом, або незалежно від формального володіння можливістю здійснювати такий вплив на підставі угоди чи будь-яким іншим чином [10]. Розмір участі особи в банку розраховується шляхом додавання розміру її прямого володіння участю в банку та розмірів усіх часток у банку інших осіб, які також мають частку та через яких така особа може здійснювати опосередкований вплив.

Визначення пов'язаності осіб, викладене в Податковому кодексі, дає можливість максимально уникнути ситуацій з неоднозначним тлумаченням результатів фінансово-господарської діяльності, пов'язаної з ціноутворенням, та цілком відповідає міжнародній практиці.

Застосування поняття пов'язаності осіб у міжнародній практиці базується на визначеннях зв'язку між суб'єктами господарювання. Такі поняття містяться в кодексі внутрішніх доходів Сполучених Штатів Америки як «контрольовані особи», у конвенціях, настановах та рекомендаціях Організації Об'єднаних Націй, Організації економічного співробітництва й розвитку та Європейського союзу – як «асоційовані підприємства».

Даний термін використовується у таких визначальних документах, як Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб; Типова (модельна) конвенція ОЕСР стосовно податків на доходи та капітал; Настанови ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються; Типова (модельна) конвенція ООН щодо уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються; Довідник ООН з окремих питань адміністрування в галузі уникнення подвійного оподаткування для країн, що розвиваються; Арбітражна конвенція ЄС про усунення подвійного оподаткування [13].

Водночас проблема виявлення та контролю пов'язаних осіб є похідним явищем від намагання бізнесу у приховуванні доходів, причиною чого є не лише природне бажання платити менше, а й об'єктивно існуючий надмірний податковий тиск. На сьогодні головними недоліками в оподаткуванні є: складність адміністрування, внутрішні суперечності, часті зміни, кількість податків та рівень податкових ставок, високий рівень нестабільності, ефективність роботи податкової служби, рівень суспільної свідомості щодо необхідності сплачувати податки, рівень довіри платників до владних структур, рівень корупції у державі, неузгодженість та фіскальна спрямованість діючої податкової системи. Це призводить до відтоку підприємств у тіньову сферу, тобто до ведення нелегальної діяльності, повного ухилення від сплати податків або використання прогалин податкового законодавства для зменшення суми податків, зокрема й через дроблення бізнесу на численні пов'язані компанії.

Кажучи про часті зміни, відзначаємо, що протягом 2012 – 2015 років законодавча норма, що регулює визначення пов'язаності осіб, також постійно трансформується для забезпечення достовірного процесу ідентифікації груп юридичних осіб, що управляються спільним центром [11, 12]. Встановлюючи чіткі визначення критеріїв спільного контролю, законодавець створює чіткі межі, які підприємства вміло оминають,

таким чином держава вимушена вносити нові зміни в ліквідацію прогалин, і є постійним аутсайдером цього процесу.

Розуміючи недосконалість окремих інструментів визначення пов'язаності, законодавцем з 2015 року, як додатковий критерій, вказується отримання (надання) кредитних коштів та поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи іншій, в розмірі, що перевищує суму власного капіталу в понад 3,5 рази. Це є ніщо інше як початковий етап запровадження в національному законодавстві елементів механізму протидії явищу тонкої капіталізації. Тонка капіталізація є різновидом фінансування дочірньої (або пов'язаної) компанії материнською компанією з використанням боргового фінансування, що має на меті зменшувати базу оподаткування податку на прибуток, оскільки відсотки за кредити відносяться до витрат. У результаті лівова частка прибутку компанії, виводиться з-під національного оподаткування. Тонка капіталізація ілюструє ситуацію, коли боргове фінансування компанії материнською структурою є фінансово вигіднішим, ніж фінансуванням через участь у капіталі.

Не зважаючи на досить чіткий розподіл класифікаційних ознак, за якими можна ідентифікувати контроль над суб'єктом господарюванням, на практиці є складним досягнення даної мети через недосконалість інструментів, якими володіють контролюючі органи. Джерелами для визначення критеріїв пов'язаності на даний час є:

- інформаційні бази даних АІС «Податковий блок» та АСМО «Інспектор-2006» (ДФС України);
- Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (сайт Міністерства юстиції України www.usr.minjust.gov.ua);
- сайт Державної установи «Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України (www.smida.gov.ua);
- сайт Національного банку України (www.bank.gov.ua);
- сайт Федеральної податкової служби Російської Федерації (www.egrul.nalog.ru);
- Європейський бізнес-реєстр (EBR) (www.ebr.org).

Наведені інформаційні ресурси не дозволяють повною мірою визначити наявність стосунків підпорядкованого впливу, особливо у випадках, де засновниками або контрагентами виступають нерезиденти. Враховуючи, що з 01.01.2015 відбулося зміщення акцентів на контроль операцій виключно з нерезидентами, потребує посилення організаційно-правова складова механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення, яка дасть реальну можливість ідентифікувати відносини пов'язаності.

На сьогодні вбачається два шляхи отримання інформації щодо нерезидента. Перший – це направлення відповідного запиту до компетентного органу країни, де зареєстрована компанія для з'ясування її власників. У такому разі може бути надана інформація лише у випадку укладеної угоди про обмін інформацією між Україною та країною реєстрації нерезидента. Такий шлях є довготривалим та часто не дає необхідної інформації, оскільки угоди передбачають обмін інформацією задля уникнення подвійного оподаткування, а не виявлення порушень законодавства в країні-підписанта угоди. Другий шлях – це інформація спеціалізованих комерційних баз даних Amadeus, Ruslana, Orbis, СПАРК та інших, що містять розширену інформацію про мільйони світових, європейських, російських та українських компаній. Проте суттєвим недоліком є велика вартість доступу до таких програмних продуктів.

Створюючи механізм на основі порівняння цін у зовнішньоекономічних операціях, з чітким граничним ціновим показником, поза контролем опинилися всі внутрішні операції. На сьогодні у разі, якщо обсяг в операціях між двома підприємствами менше 5 млн. грн. і буде встановлений факт викривлення цін та зниження податкових зобов'язань, такі угоди перебувають поза податковим контролем.

Логічно, що наявність перерахованих проблем та чітке встановлення меж визначення пов'язаних осіб дає можливість недобросовісним платникам податків ухилятися від сплати за допомогою таких способів:

- реєстрація компаній на номінальних власників;
- розподілення часток у статутному фонді в розмірі який є меншим за законодавчо визначений критерій;
- реєстрація українського резидента як власності нерезидента (тобто засновником є нерезидент (-и)).

Для встановлення ефективного контролю доцільним є посилення уваги за характером та змістом окремих операцій, які проводяться у значних обсягах між контрагентами, за якими немає формального документального підтвердження про спільні узгоджені дії, однак є підозра щодо їх існування. Ознаками, що можуть свідчити про існування таких дій, є:

- здійснення постійних, великих за обсягами операцій з купівлі – продажу з одним контрагентом;
- невідповідність цін ринковим значенням;
- надання або отримання фінансової допомоги, позик;
- наявність збитків за результатами господарської діяльності;
- неможливість ідентифікації кінцевого бенефіціарного власника.

Не зважаючи на велику частку суб'єктивізму в даному підході, цей метод з великою вірогідністю дозволяє визначати існування узгоджених дій окремих груп компаній.

Податковим кодексом передбачено право контролюючого органу доведення в судовому порядку факту контролю юридичної чи фізичної особи над іншими юридичними особами, проте механізм реалізації даної норми права на даний час чітко не регламентований.

Висновки. Об'єктивне визначення пов'язаності компаній та встановлення всього ланцюга проходження товарів є надзвичайно важливим етапом у здійсненні податкового контролю, що дозволяє формувати податкову поведінку, а у разі застосування неринкових цін вживати відповідні заходи з недопущення втрат бюджету та протидії відтоку капіталу.

Акцентуючи увагу на необхідності контролю за угодами пов'язаних компаній, що здійснюються у великих розмірах, поза увагою залишилися дрібні операції, які в поєднанні з іншими видами схем мінімізації (операції з платниками, що застосовують спрощену систему оподаткування, операції з фіктивними компаніями, псевдоекспорт, контрабанда) призводять до втрат бюджету.

Запропоновано окремі методи виявлення ознак пов'язаності, що мають стати додатковими дієвими інструментами доказування узгодженості дій, оскільки враховують характер фактичних операцій компаній. В той же час, враховуючи відносно незначний термін існування на теренах України механізму визначення дій окремих компаній в якості узгодженої поведінки, спрямованої перш за все на оптимізацію податків, слід покращувати інструментарій, який повинен чітко забезпечувати виконання поставлених завдань та впровадити законодавчі ініціативи, які нівелюватимуть чинники мінімізації податків.

Conclusions. Objective determination of connectivity of companies and establishing the chain passage of goods is extremely important stage in the implementation of tax control that allows you to create tax behavior, and in the case of non-market prices to take appropriate measures to prevent loss of budget and countering capital outflows.

Focusing on the need to control the transactions of associated companies, carried out on a large scale, unattended operation remained small which in combination with other types of

minimization schemes (transactions with taxpayers applying the simplified system of taxation, operations with fictitious companies, «psevdoeksport», smuggling) lead to budget losses.

Certain methods of detection of connectivity that have to become effective instrument of coordination proof as they take into account the nature of the actual operations of companies are proposed. At the same time, it is given the relatively small period of existence in Ukraine setting mechanism of action of individual companies as coordinated behavior aimed primarily at optimizing taxes it is important to improve the tools which should clearly provide the assigned tasks and implement legislative initiatives that undo the factors of minimization taxes.

Використана література

1. Вакульчик, О.М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю за трансфертним ціноутворенням [Текст] / О.М. Вакульчик, О.В. Рябич // Вісник АМСУ. Серія «Економіка». – № 2014. – № 1 (51). С. 10 – 16.
2. Задоя, А.О. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі [Текст] / А.О. Задоя, С.А. Венгер // Академічний огляд. – 2011. – № 2 (35). – С. 156 – 163.
3. Штангрет, А.М. Трансфертне ціноутворення як один з механізмів функціонування транснаціональних корпорацій [Текст] / А.М. Штангрет, С.Г. Мартинюк, О.Є. Сухомлин // Наукові записки Української академії друкарства. – 2013. – № 3. – С. 22 – 27. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nz_2013_3_4.pdf
4. Макаренко, М.І. Система трансфертного ціноутворення в комерційних банках: монографія [Текст] / М.І. Макаренко, Т.Г. Савченко. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – 238 с.
5. Непесов, К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
6. Греца, Я.В. Вплив законодавства про трансфертне ціноутворення на процес податкового планування [Текст] / Я.В. Греца // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2014. – Випуск 26. – С. 149 – 151.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229 – 230.
8. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12.07.2001 № 2664-III // Голос України. – 2001. – № 150.
9. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VII // Голос України. – 2008. – № 211.
10. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 № 2121-III // Голос України. – 2001. – № 12.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>
12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 28.12.14 р. № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/72-19
13. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations // OECD Publishing. – 22 July 2010. – 371 p.

Отримано 26.11.2015