

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

Данил ГЕТМАНЦЕВ

професор кафедри фінансового права
юридичного факультету
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка,
доктор юридичних наук

**Олександр КОРЯК**

студент юридичного факультету
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

УДК 347.73

ДО ПИТАННЯ ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

Становлення податкової системи в Україні та запровадження інституту трансфертного ціноутворення потребує посиленої уваги до реалізації суб'єктивних прав і виконання обов'язків окремих учасників податкових відносин, а саме «пов'язаних осіб». З огляду на це найбільш виважено слід поставитись до регламентації правового статусу різних груп пов'язаних платників податків у податковій системі. Адже захист фіскальних інтересів держави неможливий без спеціального врегулювання правовідносин за участю категорій платників податків, між якими відбуваються відносини пов'язаності. Наявність такого зв'язку між особами є підставою не лише для збільшення контролю з боку державних органів, а й накладення визначених законом обмежень чи заборон.

Актуальність обраної теми пояснюється тим, що правова категорія «пов'язані особи» хоча і була закріплена в податковому законодавстві, однак із набранням чинності Законом України від 4 липня 2013 року № 408-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного

ціноутворення» (Закон № 408-VII) потребує переосмислення. Існує також потреба вироблення нових наукових підходів щодо правової природи пов'язаних осіб у податковому праві України.

Категорію «пов'язані особи» в податковому праві досліджували, зокрема: О.В. Алтухова, А.О. Іконнікова, А.А. Копіна. Окремі аспекти цієї теми розглядали такі вчені, як І.В. Григораш, Н.П. Кучерявенко, Н.А. Фоміна.

Метою цієї статті є визначення та дослідження правової природи юридичної конструкції «пов'язані особи» в податковому праві з урахуванням вітчизняного досвіду і практики Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Варто також з'ясувати особливості закріплення даного поняття в податковому законодавстві України, виявити прогалини в його нормативно-правовому регулюванні.

Перш ніж визначити особливості законодавчого закріплення поняття пов'язаних осіб, необхідно з'ясувати його правову природу та співвідношення з категоріями «суб'єкт податкового права» і «суб'єкт подат-

кових правовідносин». Зокрема, А.А. Копіна вважає, що взаємозалежних осіб слід розглядати як учасників податкових правовідносин, оскільки саме в процесі їх участі в податкових правовідносинах проявляються індивідуальні особливості – взаємозалежність платника податків, податкового агента та іншого суб'єкта податкового права [1, 11]. Існує думка, що з огляду на загальний правовий статус суб'єктів податкових відносин законодавство про податки і збори завжди конкретизує правосуб'єктність учасників. А отже, за відсутності юридичних фактів і правосуб'єктності податкові правовідносини не виникають [2, 56]. Відомо, що основу правового статусу платника податків становить саме покладання на нього обов'язку сплачувати податки і збори. Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи (п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України) [3]. Пов'язаними для цілей оподаткування є організації та фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності.

Аналізуючи це визначення, можна стверджувати, що в ньому не конкретизується питання про те, чи повинні взаємозалежні особи бути платниками податків або платниками зборів, чи можуть вони бути податковими агентами. У статті зазначається лише те, що вони є юридичними або фізичними особами.

Таким чином, на нашу думку, хибним є тлумачення взаємозалежних осіб як самостійних суб'єктів права, оскільки вони відображають лише властивості пов'язаності платників, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їхньої діяльності. При цьому потрібно брати до уваги, що залежність двох і більше платників податків слід розглядати в теорії податкового права як особливу юридичну конструкцію, що припускає виникнення у взаємозалежних осіб особливого правового становища [4, 8]. Тому «пов'язані особи» – це категорія платників податків, що має відмінні риси, які визначають особливості їх правового

становища та податкового контролю за їх діяльністю з боку контролюючих органів.

Загалом категорія «пов'язані особи», зокрема і для податкового законодавства, не є новою, проте зараз із метою трансфертного ціноутворення вона набуває нового значення. Законом № 408-VII було змінено редакцію пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (ПК України), внаслідок чого в цій статті пов'язані особи визначаються як «юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють». При цьому в трансфертному ціноутворенні перелік пов'язаних осіб став більш широким і детальним. Враховуються низка факторів: володіння (пряме та опосередковане) корпоративними правами, родинні зв'язки, склад виконавчих органів і наглядових рад підприємств.

Повний перелік осіб, яких буде визначено пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення, визначений у пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України: «Пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення визнаються:

а) юридичні особи – у разі якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

б) фізична та юридична особа – у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

в) юридичні особи – у разі якщо одна і та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами таких юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків;

г) юридична особа і особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу чи наглядової ради;

г) юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

д) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

е) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи;

є) юридична особа та фізична особа – у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи;

ж) юридичні особи, в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа;

з) фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, малолітні/неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування).

Отже, пов'язаними особами можуть бути як юридичні, так і фізичні особи. При цьому в теорії податкового права під пов'язаними фізичними особами запропоновано розуміти фізичних осіб, які внаслідок посадових, сімейних, а також інших суспільних відносин мають можливість змінювати волю іншої особи без урахування інтересів останньої, впливаючи на умови або економічні результати їх діяльності або діяльності осіб, яких вони представляють та володіють у зв'язку із цим особливим правовим становищем [5, 140].

Звернімо увагу, що в Керівництві ОЕСР 2010 встановлений дещо інший підхід. Організація в своїх документах оперує терміном «асоційовані підприємства»: два підприємства вважаються асоційованими, якщо одне бере участь (безпосередньо або опосередковано) в управлінні, контролі чи капіталі обох підприємств [6].

У пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України пов'язаність осіб визначається з урахуван-

ням ступеня впливу даних осіб на умови або економічні результати їх діяльності. В українському варіанті до традиційного впливу (що може здійснюватися через володіння однією особою корпоративними правами інших осіб відповідно до укладених між ними договорів) додано ще одну ознаку: «за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами». На думку законодавця, іншою можливістю впливу є повний або частковий збіг функцій виконавчих органів чи наглядових рад підприємств, а також вплив через родинні зв'язки.

Примітно, що в українському податковому праві визначення пов'язаності осіб, у тому числі підприємств, традиційно зачіпає і родинні стосунки фізичних осіб. Можна припустити, що в майбутньому, мірою «дорослішання» України, таку ознаку «пов'язаності» груп підприємств, як «родинні стосунки», буде виключено [7, 38].

У пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України регламентовано визначення розміру ступеня впливу особи, враховуючи як пряму (безпосередню) участь особи в капіталі підприємства, так і непряму.

Слід зауважити, що з визначенням розміру непрямого впливу (як це встановлено в пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України) виникають певні складнощі, обумовлені нечіткістю формулювань цієї норми. Річ у тім, що згаданий пункт ПК України взагалі не містить методики розрахунку розміру непрямої участі в капіталі. Наприклад, Податковий кодекс РФ містить ст. 105, у пп. 3 п. 105.2 якої наведено чіткий порядок визначення частки непрямої участі однієї організації в іншій [8].

Отже, така прогалина в законодавстві України зумовлює різне тлумачення платником податків і податковою інспекцією пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України та, відповідно, призводить до можливості використання податківцями фіскальних підходів щодо роз'яснення норм Податкового кодексу України в частині визначення непрямої участі.

Розглянемо варіант змішаної (прямої і непрямої) участі в капіталі: ТОВ «А» володіє 10% корпоративних прав ТОВ «Б». Крім

того, ТОВ «А» володіє 20% корпоративних прав ТОВ «С», яке, в свою чергу, володіє 20% корпоративних прав ТОВ «В». Чи є в даному випадку ТОВ «А» і ТОВ «В» пов'язаними особами?

Якщо розглядати російське законодавство (що збігається за логікою з економічним сенсом відсотка впливу, відсотка участі в капіталі), слід визначати частку загального (прямого + непрямого) впливу наступним чином: $10\% + (20\% \times 20\%) = 14\%$. Отже, пов'язаності між особами немає. Але, як зазначено вище, в ПК України відсутня методика визначення розміру непрямого впливу. Визначення пов'язаності у випадку юридичних осіб досить лаконічне: «а) юридичні особи – у разі, якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи в розмірі 20 і більше відсотків». Це дає підстави припустити наступне фіскальне тлумачення: частка загального (прямого + непрямого) впливу дорівнює $10\% + 20\% = 30\%$. Тобто маємо справу з пов'язаними особами. Певним чином окреслена проблема роз'яснюється в Узагальнюючій податковій консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення, затвердженій наказом Міністерства доходів та зборів України від 22 листопада 2013 року № 699 (Наказ № 699) [9]. У документі вказано, що опосередковане володіння розраховується шляхом перемноження часток володіння корпоративними правами. Отже, в наведеному вище прикладі ТОВ «А» і ТОВ «В» не будуть вважатися пов'язаними особами.

Також слід зосередити увагу на нечітко виписаному в ПК України порядку визначення загальної частини корпоративних прав для фізичної особи: «Для фізичної особи загальна частка корпоративних прав платника податку (голосів у керівному органі), якою вона володіє, визначається як частка корпоративних прав, що безпосередньо належить такій фізичній особі, та частка корпоративних прав, що належить юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою».

Знову ж таки, розглянемо варіант змішаної (прямої і непрямої) участі в капіталі. Припустимо, громадянин Іванов володіє 50% корпоративних прав ТОВ «А», а також він володіє 70% корпоративних прав ТОВ «В», яке, в свою чергу, володіє 50% корпоративних прав ТОВ «А». Відповідно до пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України виходить так, що громадянин Іванов володіє 100% корпоративних прав ТОВ «А» (простий розрахунок: 50% пряма участь + 50% непрямої).

У пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України, а саме в підпунктах «в» – «е» розглядаються варіанти пов'язаних осіб – для тих випадків, коли наявна пов'язаність за критеріями виконавчого органу, поєднанням (повним або частковим) складу наглядової ради тощо.

Більшість із цих критеріїв можна охарактеризувати як «первинну зв'язаність». Проте в українському податковому законодавстві існує також «вторинна зв'язаність». Це, можна сказати, друге покоління пов'язаних осіб [10, 11]. Таку «вторинну зв'язаність» можна показати на прикладі фізичної особи, яка одночасно є директором в одному підприємстві і учасником іншого підприємства. Відповідно до пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України, якщо фізична особа визнається пов'язаною з іншими особами згідно із цим підпунктом, такі особи визнаються пов'язаними між собою. Отже, через схеми «вторинної» пов'язаності до кола осіб, операції між якими можуть бути підконтрольні на предмет трансфертних цін, може входити багато суб'єктів підприємницької діяльності. Втім, тільки «вторинною» пов'язаністю справа не обмежується. Можливі варіанти пов'язаності «третього порядку» і так до нескінченності.

Дослідження пов'язаних осіб як особливої категорії платників податків спрямоване насамперед на побудову ефективного правового регулювання податкових правовідносин за їх участю. Підсумовуючи, варто зазначити, що поняття «пов'язані особи» є правовою конструкцією, що відображає склад юридичних фактів та характеристик, наявність яких припускає виникнен-

ня у пов'язаних осіб особливого правового становища.

Визначення вичерпних критеріїв «пов'язаності» платників податків (фізичних та юридичних осіб) у цілях трансфертного ціноутворення, безумовно, спрямоване на вдосконалення податкового законодавства. Разом із тим мають місце певні упущення законодавця, в результаті чого ми отримали ситуацію, коли ланцюжок «пов'язаності» можна продовжити, додавши всіх родичів фізичних осіб – до нескінченності. Фактично існує потенційна можливість,

що будь-яке довільно обране підприємство опиниться пов'язаним із будь-яким іншим довільно обраним підприємством. Сподіваємося, що поки не буде внесено відповідні зміни у пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПК України, податкові органи не досліджуватимуть взаємопов'язаність далі вторинної.

З метою уникнення непорозумінь у правозастосовчій практиці законодавче закріплення критеріїв пов'язаності осіб у цілях трансфертного ціноутворення повинно бути максимально повним та однозначним.

Список використаних джерел:

1. *Копина А.А.* Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / А.А. Копина. – М., 2011. – 24 с.
2. *Фоминова Н.А.* Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях / Н.А. Фоминова. – М.: Новая правовая культура, 2008. – 248 с.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
4. *Алтухова Е.В.* Взаимозависимые лица в налоговом праве: автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / Е.В. Алтухова. – М., 2008. – 26 с.
5. *Кучерявенко М.П.* Податкове право [Текст]: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.П. Кучерявенко; Національний університет «Юридична академія України ім. Ярослава Мудрого». – Х.: Право, 2013. – 533 с.
6. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations / OECD, July 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org>
7. Трансфертне ценообразование: украинский вариант [Электронный ресурс]. Издатель – Международный Аналитический Альянс (МАА). – К., 2013. – 1 CD.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16 июля 1998 года) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalcodeks.ru>
9. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства доходів і зборів України від 22 листопада 2013 року № 699 // Офіційний інтернет-сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua>
10. *Иконникова О.А.* Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / О.А. Иконникова. – М., 2009. – 25 с.

Данил ГЕТМАНЦЕВ,
Олександр КОРЯК

ДО ПИТАННЯ ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

Статтю присвячено дослідженню правової природи юридичної конструкції поняття «пов'язані особи» в податковому праві України. З'ясовано головні особливості закріплен-

ня вказаної категорії в податковому законодавстві України, зокрема з метою трансфертного ціноутворення. Виявлено необхідність внесення змін до Податкового кодексу України, а також потребу розроблення на теоретичному рівні нових підходів до розуміння цього терміна в податковому праві.

Ключові слова: податкове право; пов'язані особи; трансфертне ціноутворення; взаємозалежні особи; категорії платників податків; суб'єкти оподаткування.

**Данил ГЕТМАНЦЕВ,
Александр КОРЯК**

К ВОПРОСУ СВЯЗАННЫХ ЛИЦ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ УКРАИНЫ

Статья посвящена исследованию правовой природы юридической конструкции понятия «связанные лица» в налоговом праве Украины. Установлены главные особенности закрепления указанной категории в налоговом законодательстве Украины, в частности для целей трансфертного ценообразования. Выявлена необходимость внесения изменений в Налоговый кодекс Украины, а также разработки теоретически новых подходов к пониманию этого термина в налоговом праве.

Ключевые слова: налоговое право; связанные лица; трансфертное ценообразование; взаимозависимые лица; категории налогоплательщиков; субъекты налогообложения.

**Danil GETMANTSEV,
Oleksandr KORIAK**

ISSUES RELATED TO ASSOCIATED PERSONS IN TAX LEGISLATION OF UKRAINE

The article examines the legal nature of the «related persons» in the tax legislation of Ukraine. Determined main features of establishing this category in tax legislation of Ukraine, in particular, for the purposes of transfer pricing. Identified the need to change to the Tax Code of Ukraine, as well as the development at the theoretical level of new approaches understanding «related persons» for the tax purpose.

Keywords: tax law; associated persons; transfer pricing; related persons; categories of taxpayers; tax agents.

