



Український вчений проф. Вітлінський В.В. побудував галузеві статистичні моделі оцінки ймовірності банкрутства за параметрами зміни коефіцієнтів покриття і фінансової залежності, запропонував розрахунок коефіцієнта відновлення платоспроможності.

Отже, можна зробити висновок, що аналітичні процедури в аудиті ймовірності банкрутства є обов'язковими, а застосування економіко-математичних методів і моделей підвищує точність та оперативність результатів аудиту. Це сприяє зниженню ймовірності можливого банкрутства підприємств і оздоровленню їх фінансового стану.

Список використаних джерел

1. Гордополов В. Ю., Гордополова Н. В. Санаційний аудит як засіб запобігання банкрутства підприємства. Ефективна економіка. 2020. № 5. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7889>. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.5.18
2. Гудзь Т. Практика застосування зарубіжних та вітчизняних методик діагностики банкрутства підприємств / Т.Гудзь // Світ фінансів. – 2005. – Випуск 3-4 (4-5). – с.111–121.
3. Череп А.В. Фінансова санація та банкрутство суб'єктів господарювання: Підручник. – К.: Кондор, 2006. – 380 с.

Юлія ГРИНЕНКО

аспірантка

кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний
економічний університет імені Вадима Гетьмана»
м. Київ, Україна

ВИЗНАЧЕННЯ «РОЗУМНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИЧИНИ (ДІЛОВОЇ МЕТИ)» ПРИ АУДИТІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Поняття «розумна економічна причина (ділова мета)» отримало своє нормативне закріплення в Податковому кодексі України (далі – ПКУ). Так, 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 [1]. Економічний ефект, зокрема, але невинятково, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому. Для цілей оподаткування вважається, що операція, здійснена з нерезидентами, не має розумної економічної причини (ділової мети), якщо основною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподаткованого прибутку платника податків або 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.

З відповідного визначення випливає декілька принципових аспектів. По-перше, вбачається змістовна тотожність нормативних понять – «розумна економічна причина» та «ділова мета». По-друге, наявність самої ділової мети напряму залежить від економічного ефекту, який досягається через проваджувану суб'єктом господарювання діяльність, без наявності позитивного економічного ефекту ділова мета проваджуваних операцій за логікою нормотворця відсутня. По-третє, ділова мета — це категорія оціночна, суб'єктивна, оскільки основною ознакою наявності ділової мети є намір платника податків одержати економічний ефект. В Податковому кодексі наведено кілька ознак економічного ефекту, але при цьому підкреслено, що перелік не є винятковим. Перелік операцій, які не мають ділової мети, навпаки



є вичерпним. Це підтверджує, зокрема, й те, що у редакції Закону № 466 цьому переліку передували слова «зокрема, але невинятково», яких в остаточній редакції підпункту немає [2]. Загалом же варто зауважити, що нечітке визначення терміна створюють можливості для розширеного та неоднозначного його трактування, що у свою чергу є підґрунтям для суперечок між податківцями та платниками податків.

Критерій наявності ділової мети (розумної економічної причини) використовується у податкових спорах щодо так званої нереальності операцій. Визначення мети діловою завжди містить елемент суб'єктивності. З одного боку, підприємство має свободу вирішувати, як вести справи на власний ризик, однак з іншого — для цілей оподаткування важливо виявити операції, які спрямовано винятково на неповну сплату/несплату податків та зборів.

Потрібно зауважити, що до недавнього часу в рамках податкового законодавства було відсутнє пояснення, в чому ж саме полягає «економічний ефект». Подолати такого роду невизначеність був покликаний Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX (далі – Закон № 466) [2]. Економічний ефект передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) у майбутньому. Таким чином, ми повинні резюмувати, що позитивний економічний ефект, який є необхідною умовою наявності ділової мети, має місце в таких випадках:

а) якщо господарські операції платника податків мають своїм наслідком збереження/приріст його активів;

б) якщо господарські операції платника податків створюють умови для збереження/приросту його активів у майбутньому.

Загалом, ця податкова реформа та низка супутніх законодавчих актів (наприклад, Закон про фінансовий моніторинг), прийнята останнім часом, направлена на боротьбу з «тіньовою» економікою та незаконним виведенням прибутку з оподаткування, на зменшення схем із залученням офшорних зон та виведення капіталу за кордон, на підвищення податкової прозорості та низку інших цілей, які наблизять податкову системи України до стандартів ОЕСР.

Оцінка ділової мети господарської діяльності платників податків, передбачається проводити за допомогою тесту ділової мети (Principal Purpose Test), який є обов'язковим для застосування всіма країнами, що приєдналися до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» (конвенція MLI) [3]. Застосування тесту ділової мети (Principal Purpose Test) передбачено Податковим кодексом, який передбачає, що податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються щодо відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою (principle purpose) здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє чи опосередковане отримання переваг, надаваних міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. По суті, реалізація principle purpose test є імплементацією діючої в європейській практиці доктрини «Недобросовісної практики» (abusive practice)

По-перше, концепція ділової мети на цей час застосовна лише до операцій із нерезидентами й тільки в контексті податку на прибуток. По-друге, концепція ділової мети передбачає дослідження суб'єктивної складової господарської діяльності платників податків (цілей, намірів, очікувань). По-третє, аналізовані норми ПКУ, в першу чергу визначення терміну «економічного ефекту», не наводять виключного переліку ознак наявності або відсутності ділової мети, що свідчить про можливість подальшого розширення переліку аналізованих операцій; По-четверте, principle purpose test (тест ділової мети) застосовується тільки до угод про уникнення подвійного оподаткування, що дещо обмежує його сферу. Хоча в



європейській практиці, аналіз бізнес-моделі господарської діяльності задля оптимізації прибутку шляхом відповідного тестування здійснюється стосовно усіх господарських операцій з пов'язаними особами [4].

У документації з трансфертного ціноутворення (яку повинен надати платник на запит контролерів, описуючи операцію з придбання робіт (послуг), нематеріальних активів, інших предметів господарських операцій, відмінних від товарів, тепер потрібно обов'язково обґрунтовувати економічну доцільність (економічну вигоду від здійснення контрольованої операції) і наявність ділової мети їх придбання.

Нормами законодавства передбачено, що обов'язок доведення відсутності ділової мети в господарській операції покладається на контролюючий орган, проте платникам податків при підготовці документації з трансфертного ціноутворення доведеться обґрунтовувати наявність ділової мети в їх операціях з нерезидентами.

При проведенні аудиту трансфертного ціноутворення, зокрема аналізу ділової мети, основна увага звертається на документальне обґрунтування. Такі документи можна розділити на дві групи: стратегічні та поточні документи. До стратегічних документах відносяться: маркетингова політика, огляди (аналізи) ринків, певні розрахунки (бізнес плани), політика ціноутворення, аналізи ринкової кон'юнктури. До поточних документів можна віднести: доповідні записки з розрахунками щодо здійснення нетипових для підприємства операцій, аналіз ризиків щодо очікуваного економічного ефекту, протоколи засідань різних комісій, наприклад, рішення інвентаризаційної комісії щодо списання застарілих запасів, аналіз доцільності та ризику залучення нових контрагентів, перелік карантинних заходів. тощо. Зауважимо, що названі документи потрібні передусім для ефективної організації підприємницької діяльності, але додатково вони можуть виконати функцію належного обґрунтування ділової мети.

А в разі застосування під час здійснення контрольованих операцій умов, які не відповідають розумній економічній причини (ділової мети), платник має право самостійно відкоригувати ціну контрольованої операції і суму податкових зобов'язань, за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20>
3. Закон України «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» від 28.02.2019 року № 2692-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>
4. Власова О. Є. Реалізація концепції «привалювання сутності над формою» через встановлення ділової мети в податковому законодавстві URL: <http://eprints.kname.edu.ua/>