

УДК 346.33

І. М. Гриненко
головний судовий експерт

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз
Міністерства юстиції України*

Ю. І. Гриненко
аспірант, судовий експерт

АЛГОРИТМ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

Виходячи з експертної практики, розроблено алгоритм проведення дослідження контрольованих операцій в розрізі стадій дослідження та залежно від поставлених задач.

У судовій практиці контроль трансфертного ціноутворення є системою заходів, що вживаються підрозділами органів доходів і зборів з метою коригування податкових зобов'язань платників податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних і фінансових умов контрольованої операції умовам, котрі існували під час здійснення зіставних господарських операцій, сторони яких не є пов'язаними особами.

Податковий контроль трансфертного ціноутворення проводиться органами фіскальної служби та ґрунтується на міжнародному стандарті — принципі «витагнутої руки» (Arm's length principle). Він використовується з метою встановлення трансфертних цін для податкових потреб і погоджений Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Цей принцип передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до аналогічного рівня непов'язаних осіб за відповідності умов. Рекомендації ОЕСР з трансфертного ціноутворення для податкових служб і транснаціональних компаній є основою в ст. 39 Податкового кодексу України [1].

До завдань судово-економічної експертизи, належить документальне обґрунтування вартості втрачених активів та/або розміру недоотриманих доходів.

Метою даної роботи є узагальнення експертної практики та систематизація нормативних актів для розробки загальних алгоритмів експертного дослідження контрольованих операцій.

За наявності обставин для проведення судової експертизи, згідно з Наказом Міністерства Юстиції № 53/5 [5], експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого-судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання.

Експертне дослідження складається з таких стадій: попереднє дослідження, роздільне дослідження, експертний експеримент, порівнювальне дослідження, оцінка результатів дослідження та формулювання висновків, оформлення експертного дослідження. Попереднє дослідження починається з моменту ознайомлення з постановою або ухвалою про призначення експертизи.

Для виконання завдань попереднього дослідження експерт ознайомлюється з наданими матеріалами, встановлює наявність об'єктів дослідження, вивчає обставини справи, вивчає матеріали справи, встановлює достатність та якість наданих матеріалів, ознайомлюється з актами перевірок контролюючих органів або внутрішнього аудиту стосовно встановлених порушень, пов'язаних з недонарахуванням податків в контрольованих операціях. Експерт вивчає нормативну базу, ознайомлюється з обліковою політикою та внутрішніми нормативами підприємства відносно участі в контрольованих операціях, вивчає питання про необхідність порушення клопотань про надання необхідних матеріалів, визначає необхідний комплекс методів дослідження (методик) і послідовність їх застосування, розробляє схеми дослідження за кожним поставленим питанням.

Особливістю проведення судово-економічних експертиз з питань трансфертного ціноутворення є необхідність залучення таких об'єктів дослідження як податкові декларації, фінансова, статистична та інша звітність, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, первинні документи, які пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на прибуток підприємств, а також документи та оперативну податкову інформацію, у тому числі за результатами перевірок інших підприємств-контрагентів.

На стадії роздільного дослідження за наявності необхідних документів, експерт наводить в дослідницькій частині висновку зміст положень законодавчих та нормативних документів, установлює сутність суперечок (методичних підходів) між юридичною особою та контролюючим органом.

При вивченні справи, експерту слід звернути увагу на документацію щодо окремих контрольованих операцій, які зазначені в запиті. Така документація має містити:

- дані про пов'язаних осіб, які дають можливість їх ідентифікувати (у тому числі найменування держав, податковими резидентами яких є такі особи);
- дані про групу (сукупність суб'єктів господарювання, які є пов'язаними особами), у тому числі структуру групи, опис діяльності, політику трансфертного ціноутворення цієї групи;
- опис та умови проведення операції (ціна, строки та інші обов'язкові умови договорів);
- опис товарів (робіт, послуг), включаючи якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку;
- умови та строки здійснення розрахунків за господарською операцією;
- чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;

- економічний аналіз (методи, які застосовано для визначення ціни контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок проведення контрольованої операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) стосовно контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставних операцій, джерела інформації, застосовані для визначення ціни контрольованої операції);

- результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов операцій;

- у разі здійснення — відомості про проведення пропорційне коригування податкової бази та сум податку.

На третьому етапі експерт, із застосуванням методу документальної перевірки, досліджує надані документи: за формою та змістом відображених в них господарських операцій; на відповідність записів у документах вимогам нормативних документів.

Методом зіставлення дані первинних документів зіставляються з даними реєстрів бухгалтерського обліку підприємства та з даними податкових декларацій. Встановлюється повнота відображення господарських операцій у податкових деклараціях.

Виходячи з експертного завдання експертами має бути перевірено відповідність декларування з податку на прибуток юридичною особою, здійснених фінансово-господарських операцій по взаємовідносинах з пов'язаною особою за вимогами Податкового кодексу України [1].

При дослідженні витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із (п. 138.1 ст.138 Податкового кодексу України):

- витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з п. 138.4, п. 138.6 — п. 138.9, п.п. 138.10.2 — п.п. 138.10.4 п. 138.10, п. 138.11 цієї статті;
- інших витрат, визначених згідно з п. 138.5, п.п. 138.10.5, п.п. 138.10.6 п. 138.10, п. 138.11, п. 138.12 цієї статті, п. 140.1 ст.140 і ст.141 цього Кодексу.

Витрати операційної діяльності включають, у т.ч. (п.п.138.1.1 п.138.1 ст.138 Податкового кодексу України) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Відповідно до п.п. 139.1.9 п. 139.1 ст. 139 Податкового кодексу України не включаються до складу витрат витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

У судовій практиці, експертами досліджуються первинні та платіжні документи, а також бухгалтерські реєстри щодо придбання та реалізації товарів, робіт та послуг, їх оплати, формування собівартості реалізованої продукції, які підлягають відображенню у декларації з оподаткування прибутку підприємств, у тому числі придбаних за контрактами у пов'язаної особи.

У результаті проведеного дослідження документів, експертом встановлюється та документально підтверджується чи спростовується здійснення контрольованої операції.

З метою встановлення повноти та відповідності декларування фінансово-господарських операцій по контрольованій операції, експертом проводиться дослідження рахунків класу 9 «Витрати діяльності» та їх порівняння з даними декларації з податку на прибуток юридичної особи.

У результаті дослідження наданих документів експертом встановлюється та документально підтверджується з даними бухгалтерського обліку загальна сума виробничої собівартості, яка відображена за дебетом рахунку 902 «Собівартість реалізації» та її відповідність задекларованим даним Податкової декларації з податку на прибуток юридичної особи по рядку 05.1 Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) за досліджуваний період. У результаті проведеного дослідження встановлюється чи було здійснено зниження підприємством собівартості придбаних та реалізованих товарів [3].

Відповідно до п. 14.1.159 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України: «Пов'язані особи — юридичні та/або фізичні особи, взаємовідносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють і які відповідають будь-якій з наведених нижче ознак:

1) юридична особа, що здійснює контроль за господарською діяльністю платника податку або контролюється таким платником податку чи перебуває під спільним контролем з таким платником податку;

2) фізична особа або члени її сім'ї, які здійснюють контроль за платником податку;

3) посадова особа платника податку, уповноважена здійснювати від імені платника податку юридичні дії, спрямовані на встановлення, зміну або припинення правових відносин, а також члени її сім'ї;

4) платники податку — учасники об'єднання підприємств незалежно від його виду та організаційно-правової форми, що провадять свою господарську діяльність шляхом утворення такого об'єднання».

Експертом досліджуються надані документи для встановлення та документального підтвердження собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) юридичної особи (бухгалтерські проведення Дебет 902 Кредит 28) за період, отриманих від пов'язаної особи, що відображено у рядку 05.1 «Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)» Податкової декларації з податку на прибуток.

Проведеним дослідженням експерт встановлює, склад витрат у податковій декларації з податку на прибуток юридичної особи, відображеної по рядку 05.1 Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг) витрати, понесені юридичною особою у зв'язку з придбанням товарів, робіт та послуг від пов'язаної особи за договірними

цінами, що відповідає п. 153.2.2 п. 153.2 ст. 153 та ст. 39 Податкового кодексу України [1].

Отже, за результатами проведених експертом досліджень наданих документів встановлюється, що витрати, понесені юридичною у контрольованій операції відображені у податковій декларації з податку на прибуток у відповідності чи не відповідності до вимог Податкового кодексу України.

У результаті дослідження експертом наданих документів встановлюється та документально підтверджується собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) юридичної особи (бухгалтерські проведення Дебет 902 Кредит 28), у тому від пов'язаної особи, що відображено у складі витрат у податковій декларації з податку на прибуток по рядку 05.1 Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг).

З 1 січня 2013 року вступила в дію ст.39 Податкового кодексу України. Відповідно до п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України, при здійсненні платником податків операцій з пов'язаними особами застосовуються відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Слід зазначити, що відповідно до п. 39.14 ст. 39 Податкового кодексу України: «Обов'язок доведення того, що ціна договору (правочину) не відповідає принципу «витягнутої руки», покладається на контролюючий орган у порядку, встановленому законом. Під час проведення перевірки платника податку контролюючий орган має право надати запит, а платник податку зобов'язаний обґрунтувати рівень договірних цін або послатися на норми абзацу першого цього пункту» [1].

Відповідно до п. 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України (у редакції, яка діяла з 01.09.2013), встановлено п'ять методів визначення ціни з метою трансфертного ціноутворення:

- порівняльної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

При визначенні звичайної ціни згідно з методами, встановленими цим пунктом, використовується інформація про ціни в операціях між непов'язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг).

При цьому умови визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціни, які отримуються в результаті застосування методів, встановлених цим пунктом.

Згідно п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України (у редакції, яка діяла з 01.09.2013), за методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності — однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаній з продавцем (покупцем) особою за звичайних умов діяльності.

Для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» товару (роботи, послуги) згідно з методом порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у порівнянних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Враховуються, зокрема, такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії); обсяг функцій, що виконуються сторонами; умови розподілу між сторонами ризиків і вигод; строки виконання зобов'язань; умови здійснення платежів, звичайних для такої операції; характеристика ринку товарів, на якому здійснено господарську операцію; бізнес-стратегія підприємства; звичайні надбавки чи знижки до ціни під час укладення договорів між непов'язаними особами, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються порівнянними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або може бути економічно обґрунтована. При цьому враховуються звичайні ціни під час укладення договорів між непов'язаними особами, надбавки чи знижки до ціни, зокрема знижки, зумовлені сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів [3].

Якщо товари (роботи, послуги), стосовно яких визначається відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», ідентичні (за їх відсутності — однорідні) товарам (роботам, послугам), які прилюдно пропонуються до продажу, або мають ціни, встановлені на організованому ринку цінних паперів, або мають біржову ціну (біржове котирування), визначення звичайної ціни, в установленому в абзаці першому цього пункту порядку, здійснюється з урахуванням таких факторів.

Згідно п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України, за методом ціни перепродажу застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних із збутом.

Згідно п. 39.6 ст. 39 Податкового кодексу України, за методом «витрати плюс» застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні.

Відповідно до п. 39.7 ст. 39 Податкового кодексу України, до методу розподілення прибутку визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операції, якби були непов'язаними особами.

Згідно п. 39.8 ст. 39 Податкового кодексу України, метод чистого прибутку ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах відповідно до п. 39.2 цієї статті» [1].

Таким чином, п. 39.4 — п. 39.8 ст. 39 Податкового кодексу України наведено опис сутності методів визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

В результаті проведених експертом досліджень документально та нормативно встановлюються — суми витрат, понесених юридичною особою у зв'язку з контрольованими операціями з пов'язаними особами та відображених у податкових деклараціях з податку на прибуток підприємства за період, які відповідають принципу «витягнутої руки», визначених згідно вимог Податкового кодексу України.

На четвертому етапі експертом робиться узагальнення результатів проведених досліджень та оформлюється висновок.

На вирішення експертизи можуть бути поставлені наступні питання:

1. Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (вказуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (вказується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (вказується яких)?

2. Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством (назва) доходи за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України?

3. Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством (назва) за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України?

4. Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається період), що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?

5. Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством (назва підприємства) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (вказується період)?

Слід зауважити, що окремо визначена експертиза, призначена у справі, містить у собі сукупність елементів, які впливають на побудову алгоритму подальшого дослідження, а отже визначають особливості та трансформують загальний алгоритм дослідження в індивідуальний. Тому, універсальні алгоритми дослідження, слід застосовувати з врахуванням чинників, які містять у собі завдання експертизи, предмет та об'єкт дослідження.

Перелік посилань

1. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 № 2755-VI // Комп'ютерна правова система «Ліга: Закон».
2. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: закон України* від 15.07.2015 № 609-VIII // Комп'ютерна правова система «Ліга: Закон».
3. *Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення: постанова Кабміну України* від 04.06.2015р. № 381// Комп'ютерна правова система «Ліга: Закон».
4. *Про затвердження Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України Розпорядження КМУ* від 14.05.2015. № 449-р.// Комп'ютерна правова система «Ліга: Закон».
5. *Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ* Міністерства юстиції від 08.10.1998 № 53/5 (із змінами і доповненнями) // Комп'ютерна правова система «Ліга: Закон».

АЛГОРИТМ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ОПЕРАЦИЙ

И. Н. Гриненко
Ю. И. Гриненко

Трансфертное ценообразование обусловлено расширением международных операций транснациональных корпораций, на практике касается ценообразования на товары, услуги и интеллектуальную собственность, которые перемещаются через границу в рамках корпоративных сетей. Цены, по которым происходит передача таких активов, определяют размеры доходов обеих сторон и, таким образом, формулируют налоговую базу соответствующих стран. Теоретически, если рассчитанная трансфертная цена обеспечивает разумное распределение прибыли, то налоговые органы обеих стран получают справедливую долю налоговых поступлений. Однако на практике существует возможность минимизации и манипуляций с выводом точки прибыли.

Налоговый контроль за трансфертного ценообразования основывается на принципе «вытянутой руки» (Arm's length principle) — международном стандарте, согласованном государствами-членами Организации экономического сотрудничества и развития и странами, не являющимися членами этой организации (более 70 стран мира), в качестве рекомендованного к использованию по установлению трансфертных цен для налоговых нужд и, предусматривающий увеличение налоговых обязательств связанных лиц до уровня налоговых обязательств несвязанных лиц при условии соответствия коммерческих операций или финансовых условий совершенных ими операций.

Главным рекомендательно-методическим международным документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования является Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб, основные нормы которых имплементированы налоговый кодекс Украины.

Цель работы — обобщение экспертной практики и систематизации положений нормативных актов для разработки общих алгоритмов исследования контролируемых операций.

Приведенный алгоритм исследования контролируемых операций, позволит существенно уменьшить трудоемкость и сроки проведения исследований. Область примене-

ния — в экспертной практике при проведении экспертиз и экспертных исследований по экспертной специальности 11.1 «Исследование документов бухгалтерского, налогового учета и отчетности».

PROCEDURE OF CONTROLLED OPERATIONS'S STUDY

**I. Grynenko
Yu. Grynenko**

Transfer pricing is due to the international operations's expansion of multinational corporations, in practice concerns the pricing of goods, services and intellectual property transmitted across borders within corporate networks. The prices at which the transfer of such assets takes place determines the income levels of both parties and, thus, the tax base of the countries concerned. In theory, if the calculated transfer price provides a reasonable distribution of profits, the tax authorities of both countries receive a fair share of tax revenues. However, in practice there is a possibility of minimization and manipulation with the deduction of profit points.

The tax control of transfer pricing is based on the Arm's length principle principle, an international standard agreed upon by the member states of the Organization for Economic Cooperation and Development and non-member countries (more than 70 countries of the world) as recommended by use for the establishment of transfer prices for tax purposes, which provides for the increase of tax liabilities of related parties to the level of tax liabilities of unrelated persons, subject to the compliance of the trader or financial conditions of their transactions.

The OECD guidelines on transfer pricing for multinational companies and tax services, the main norms of which have been implemented by the Ukrainian tax code, are the main documentary guidance document in the field of transfer pricing tax regulation.

The main purpose of the article is to summarize the expert practice and systematize the government regulation for the development of general algorithms of controlled operations's expert study.

General algorithm of controlled operations research, will allow to significantly reduce labor intensity and terms of conducting research. The field of application is in expert practice during conducting of expert examinations and expert researches on the expert specialty 11.1 «Investigation of documents of accounting, tax accounting and reporting».