

14. Борисов І. В. Фінансові установи як учасники ринку фінансових послуг / І. В. Борисов // Право та інновації : наук.-практ. журн. / редкол.: Ю. Є. Атаманова та ін.. – Х. : Право, 2014. – №4 (8). – С. 97–94.
15. Капіца Ю. М. Авторське право і суміжні права в Європі : монографія / Ю. М. Капіца, С. К. Ступак, О. В. Жувака. – К. : Логос, 2012. – 696 с.

*Борисов Ігор Вячеславович – молодший науковий співробітник  
НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України*

О. О. Дмитрик

## **ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ**

*Стаття присвячена актуальним питанням, які виникають у зв'язку із застосуванням державами основного світового стандарту для трансфертного ціноутворення – принципу «втягнутої руки». Особливу увагу приділено практичним складностям застосування принципу.*

**Ключові слова:** трансферне ціноутворення, регулювання трансфертного ціноутворення, принцип «втягнутої руки».

Сьогодні у юридичній літературі можна зустріти різні визначення трансфертного ціноутворення. Так, трансферне ціноутворення полягає в маніпулюванні витратами, доходами і витратами в угодах між «пов'язаними» (related) особами способом, відмінним від тих, які були б використані в операціях, здійснених на нормальних ринкових умовах, з метою отримання податкової вигоди (tax benefit) [1, с. 313]. Інший приклад. Трансферне ціноутворення становить собою процес встановлення трансфертної ціни, яка завжди прив'язана до конкретного товару (послугі) і суб'єкту, який цей товар (послугу) продає / купує. Практично в будь-якій організації існує обмін напівфабрикатами (послугами) між окремими підрозділами. Трансферне ціноутворення як система являє собою сукупність елементів (центрів відповідальності) і зв'язків між ними (трансферна ціна) [2]. До недавнього часу визначення трансфертного ціноутворення містилося й у Податковому кодексі України (п. 14.1.251–1 ст. 14), однак наразі це поняття виключено.

При регулюванні трансфертного ціноутворення, перш за все, мова йде про оподаткування прибутку транснаціональних компаній, які мають

комерційну присутність на території декількох податкових юрисдикцій. В результаті складних економічних взаємовідносин між підрозділами таких організацій при реалізації ними товарів і послуг, виникає необхідність правильного визначення оподатковуваного прибутку кожного з таких підрозділів, що діють в різних організаційно-правових формах (у вигляді самостійної юридичної особи або постійного представництва). [3, с. 16] У той же час згідно з традиційними правилами, що регулюють трансферне ціноутворення, підставою для податкового контролю та коригування ціни є «пов'язаність» контрагентів і порушення ними встановленого в законі стандарту.

Основним міжнародним стандартом при визначенні трансфертної ціни при оподаткуванні є принцип «витагнутої руки» (arm's length principle). Застосування державами принципу «витагнутої руки» має поставити незалежних і «пов'язаних» осіб в рівне з точки зору оподаткування становище. Відповідно до нього ціна, виходячи з якої проводиться коригування, називається «ціною на відстані витягнутої руки». Остання передбачає вільну ціну, яка була б встановлена незалежними контрагентами, що здійснюють таку ж або аналогічну угоду в таких же або аналогічних умовах.

У зарубіжній літературі вказується, що принцип «витагнутої руки» з'являється як основний з моменту забезпечення зближення робіт відкритого ринку у випадках, де між об'єднаними підприємствами власність (така як товари, інші типи матеріальних активів, або нематеріальні активи) – передана або послуги – надані. Він покликаний відображати економічні реалії відносин, що регулюються, тому виступає показником нормальної дії ринку [4, с. 31]. При цьому недотримання розглядуваного принципу буде нехтуванням теоретичної основи, прийнятої численними державами, та буде погрожувати міжнародній домовленості, у зв'язку з цим значною мірою збільшує ризик подвійного оподаткування. Заходи, які застосовуються з метою дотримання принципу «витагнутої руки» наразі є доволі розповсюдженими та постійно вдосконалюються, адже вони становлять собою основу розуміння серед бізнес спільноти та податкових органів. «Таке колективне розуміння – велика практична цінність у досягненні цілей забезпечення відповідної податкової бази в кожній державі та в уникненні подвійного оподаткування» [4, с. 32].

Як вказують науковці, в основі розглядуваного принципу лежать такі податково-правові доктрини, як «сутність над формою», «ділова мета»,

«сумлінність», «облік фактичних обставин». Це, у свою чергу, передбачає аналіз конкретних правовідносин (угод) виходячи з дійсних або імовірних дій незалежних осіб в умовах аналогічних правовідносин (угоди) [3, с. 101].

Зазначимо, що принцип «вितягнутої руки» може біти по-різному імплементовано до національного законодавства. З огляду на це у літературі виокремлюють декілька варіантів, які використовують при цьому держави. По-перше, це підхід, відповідно до якого в національному законодавстві цей принцип є експліцитно виражений і нормативно визначений. По-друге, розглядуваний принцип може бути виражений, але формально не визначений у нормативно-правових актах. По-третє, може бути така ситуація, за якої цей принцип не виражений законодавчо, однак передбачено застосування суміжних правових доктрин (наприклад, «ненормальний акт управління»). По-четверте, деякі держави законодавчо не закріплюють розглядуваний принцип, але поряд із тим встановлюють для податкових органів повноваження щодо коригування доходу (прибутку) платників податків з метою правильного його відображення [5].

Україна обрала перший варіант. Про це свідчить положення ст. 39 Податкового кодексу України. Так, п. 39.1. ст. 39 Податкового кодексу України має назву «Принцип «вितягнутої руки»». У зазначеному пункті встановлено: Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «вितягнутої руки». Обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «вितягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податку. Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість [6]. Отже, в українському податковому законодавстві принцип «вितягнутої руки» чітко встановлено і розкрито.

Таким чином у національне законодавство імплементовано основний світовий стандарт для трансфертного ціноутворення – принцип «втягнутої руки» та встановлено обов’язок для платника, який бере участь у контрольованій операції визначати обсяг свого прибутку відповідно до цього принципу. Перелік контрольованих операцій включає: операції з пов’язаними нерезидентами; операції з продажу товарів за посередництвом комісіонера нерезидента; і операції з особами – резидентами юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування, включених у перелік, затверджений Кабінетом Міністрів України (КМУ). До таких юрисдикцій належать, наприклад, Беліз, Британські Віргінські Острови, Гібралтар, Грузія, Ірландія, Кіпр, Ліхтенштейн, Люксембург, Мальта, Швейцарія та інші [7].

Показово, що обраний Україною підхід засновано на положеннях Типової податкової конвенції ОЕСР, у ст. 9 якої міститься офіційний виклад принципу «втягнутої руки». Цей документ є основою міжнародної двохсторонньої податкової угоди між країнами-членами ОЕСР та зростаючою кількістю країн, які не є її членами. Зокрема, у ст. 9 встановлено: «[Якщо] між двома [асоційованими] підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які б мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований» [9].

Коментуючи цей міжнародно-правовий припис, фахівці підкреслюють, що намагаючись регулювати прибуток шляхом вказівки на умови, які будуть досягатись між незалежними підприємствами в порівняних трансакціях та порівняних обставинах (тобто в «порівняних непідконтрольних трансакціях»), за принципом «втягнутої руки» забезпечується дотримання підходу стосовно задоволення членів ТНК так, як це були б відокремлені суб’єкти, а не нероздільні частини єдиного об’єднаного бізнесу. Це пов’язано із тим, що в такому разі увага фокусується на природі трансакції між цими членами і на тих умовах, які відмінні від умов, що будуть визнані у порівняних непідконтрольних трансакціях. Саме такий аналіз підконтрольних та непідконтрольних трансакцій є серцевиною застосування принципу «втягнутої руки» [4, с. 37]. Такий принцип передбачає певну рівність у податковому ставленні до асоційованих та незалежних

підприємств. Оскільки згідно з цим принципом асоційовані і незалежні підприємства розглядаються з метою оподаткування на основі рівноправного підходу, це не сприяє створенню для тих чи інших підприємств податкових переваг чи нерівноправних умов, які б за інших обставин призвели до порушень конкурентних позицій цих підприємств. Таким чином, принцип витягнутої руки, який не враховує податкові чинники під час прийняття економічних рішень, забезпечує розвиток міжнародної торгівлі та інвестицій. Застосування принципу витягнутої руки полягає в здійсненні порівняння умов у контрольованій операції з умовами в неконтрольованих операціях, тобто між незалежними підприємствами [8].

При розгляді принципу «витягнутої руки» вкрай важливим постає питання порівнянності контрольованих угод (транзакцій) (параграфі 1 ст. 9 Типової податкової конвенції ОЕСР). З цією метою аналізуються такі аспекти: 1) природа предмета угоди (товар, послуга, НМА); 2) виконані кожною стороною угоди функції з урахуванням використаних активів та прийнятих ризиків; 3) умови угоди; 4) економічні умови (обставини), при яких відбувалася угода; 5) переслідувана сторонами ділова стратегія.

Як ми зазначали, принцип «витягнутої руки» є основним міжнародним стандартом у трансфертному ціноутворенні. У літературі виокремлюють декілька причин чому країни-члени ОЕСР та інші країни застосовують саме цей принцип. Так, головною причиною є те, що ця засада надає широкі можливості податкових трактувань для членів групи ТНК та незалежних підприємств. Справа у тому, що він ставить об'єднані та незалежні підприємства на більш схожу сходинку з метою оподаткування. Це передбачає уникнення створення податкових переваг або недоліків, які по-іншому визначають схожі порівняльні позиції обох типів підприємств. Окрім того, принцип «витягнутої руки» був заснований, щоб ефективно працювати в величезній більшості випадків. Наприклад, існує багато випадків, включаючи придбання та продаж товарів та позичання грошей, де принцип «витягнутої руки» легко може бути застосований в порівняльних транзакціях, прийнятих порівняними незалежними підприємствами у порівняних обставинах. Також багато випадків, де відповідне порівняння транзакцій може бути здійснене на рівні фінансових показників, таких як підвищення ціни, валовий дохід, або показники чистого прибутку [4, с. 37, 38].

Поряд із неодмінно позитивним аспектом при застосуванні розгляданого принципу, існують й випадки, за яких його реалізація є склад-

ною та заплутаною. У якості прикладу можна послатися на групи ТНК, в яких об'єднано виробництво високо спеціалізованих товарів, унікальних нематеріальних активів, та/або надаються спеціалізовані роботи. За позначених обставин, скоріш за все, буде застосовано для визначення трансфертної ціни метод розділення ділової вигоди (розподілення прибутку). Практичною складністю застосування принципу «витягнутої руки» може бути те, що асоційовані підприємства можуть запровадити у трансакціях такі умови, які для незалежних підприємств не можуть бути прийнятними. При цьому такі трансакції не обов'язково будуть вмотивовані уникненням від оподаткування; вони можуть виникати через те, що під час ділових операцій один з одним, члени групи ТНК стикаються з різними комерційними обставинами, що не зможуть реалізувати незалежні підприємства [4, с. 39].

В певних випадках, принцип «витягнутої руки» може стати додатковим тягарем як для платника податків, так і для податкових органів у оцінці істотної кількості та типів певних граничних трансакцій. Справа у тому, що незважаючи на те, що об'єднані (пов'язані) підприємства, зазвичай, встановлюють умови для трансакцій п стосовно трансфертної ціни, інколи від підприємства можуть вимагати показати, що їх умови сумісні з принципом «витягнутої руки». До того ж податкові органи можуть бути залучені в цей процес після плинину певного проміжку часу (можливо декілька років) після того, як трансакція відбулася. Податковий орган перегляне і проаналізує будь-які підтвердуючі документи, підготовлені платниками податків, щоб показати, що ці трансакції сумісні з принципом «витягнутої руки», та також може бути потреба у збиранні інформації про порівняльні непідконтрольні трансакції, умови ринку під час проходження трансакції, т.д., для численних та різноманітних трансакцій. Однак, такі дії, як правило, ускладнюються через те, що з моменту укладення договорів минув певний час [4].

І, ще одне зауваження. Як платники податків, так і податкові органи часто зіштовхуються зі складністю при отриманні адекватної інформації для застосування принципу «витягнутої руки». Йдеться про те, що аналізований принцип, зазвичай, вимагає від контрольованих і контролюючих суб'єктів оцінювати непідконтрольні трансакції та підприємницьку діяльність незалежних підприємств, та порівнювати з трансакціями та діяльністю об'єднаних підприємств, що, зрозуміло, може вимагати значної кількості інформації. Інформація, яка піддається збору й подальшому

аналізу, може бути недосконалою та важкою в застосуванні; її отримання може бути ускладнено через причини її географічного розташування або через причини, пов'язані із учасниками, через яких вона може бути набута. Більш того, може скластися ситуація, за якої неможливо отримати інформацію від незалежних підприємств через її конфіденційність. В інших випадках інформації про незалежні підприємства, яка буде відповідною, може просто не існувати, або ці незалежні підприємства не можуть порівнюватись, наприклад, якщо та індустрія набула високих рівнів вертикальної інтеграції. Отже, важливо не втрачати об'єктивну точку зору, щоб віднайти розумну оцінку результату, основанийому на достовірній інформації. Також треба нагадати, що трансфертна ціна – не точна наука, але вона вимагає застосування думки з обох сторін – податкової адміністрації та платника податків [4, с. 40].

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Fernando Cicero Velloso, Gustavo Andrade Muller Brigagao, Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992. – P. 313.
2. Пашкус В. Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы [Електронний ресурс] / В. Ю. Пашкус. – Режим доступу <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=000761>.
3. Непесов К. А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве : дис. ... канд. юрид. наук / К. А. Непесов. – М., 2005.
4. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations and Transfer Pricing Features of Selected Countries 2013. – IBFD, 2013. – 710 p.
5. Transfer Pricing in the Absence of Comparable Market Prices. General report by Guglielmo Maisto at Cancun Congress 1992. Studio Maisto e Miscali, Milan, Italy. International Fiscal Association (IFA).
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1406491064474994>.
7. Ценовая позиция [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.integrites.com/ru/publication/902/>.
8. Принцип «втягнутої руки» при здійсненні контрольованих операцій за настановами ОЕПС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.peritus.com.ua/pryntsypr-vytyahnutoji-ruky-pry-zdijsnennya-kontrolovanyh-operatsij-za-nastanovamy-oers>.
9. Типова податкова конвенція ОЕПС.

*Дмитрик Ольга Олександрівна – д. ю. н., професор, професор кафедри фінансового права Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого*