

## ДЕЯКІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ» У ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ ЗА ЄВРОПЕЙСЬКИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

*У статті висвітлено основні аспекти застосування принципу «витягнутої руки». Проаналізовано настанови Організації економічного співробітництва та розвитку.*

**Ключові слова:** принцип «витягнутої руки», поняття «порівняння», правила трансфертного ціноутворення.

При трансфертному ціноутворенні основним є принцип «витягнутої руки». Його зміст розкрито у п. 39.1. ст. 39 Податкового кодексу України: зокрема, встановлено, що платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «витягнутої 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 «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку. Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої 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 [1].

З метою належної реалізації зазначеної статті доцільно проаналізувати настанови Організації економічного співробітництва та розвитку, викладені у публікації «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations and Transfer Pricing Features of Selected Countries 2013. – IBFD, 2013» («Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення для мультинаціональних підприємств та податкових адмі-

ністрацій та особливості трансфертного ціноутворення в окремих державах 2013» – далі Настанови) [2].

Відзначимо, що застосування принципу «витягнутої руки» пов'язано із встановленням порівнянності і, відповідно, визначенням поняття «порівняння». Це обумовлено тим, що підґрунтям принципу «витягнутої руки», як правило, є порівняння умов здійснення контрольованих угод з умовами угод між незалежними (непов'язаними) підприємствами. При цьому для ефективної порівнянності, повинні піддаватись порівнянню саме економічно значущі характеристики угод. Окрім того, фахівцями зазначається, що для порівняння необхідно, щоб жодна з відмінностей (якщо такі є між угодами, що порівнюються, не могла істотно вплинути на стан, що розглядається у методиці (наприклад ціна або рентабельність), або щоб можна було зробити достатньо точні поправки, для виключення впливу будь-яких з цих відмінностей. При визначенні ступеня порівнянності (англ. comparability) угод, включаючи й те, які поправки, необхідні для такого встановлення, важливим є розуміння, яким саме чином незалежне підприємство оцінює потенційні угоди.

Як підкреслено у Настановах, незалежні підприємства, проводячи оцінку умов та корисність потенційної угоди, будуть порівнювати їх із іншими реально існуючими у них варіантами. Такі підприємства погодяться на умови тієї чи іншої угоди, лише у разі, якщо не знайдуть більш привабливої для себе альтернативи. Наприклад, деякі підприємства навряд чи приймуть запропоновану ціну за свій продукт від іншого незалежного підприємства, якщо точно знають, що інші потенційні клієнти готові платити більше за тих же умов. Цей момент якраз і має відношення до питання порівнянності, оскільки незалежні підприємства, як правило, беруть до уваги будь-які економічно значущі для них відмінності між реально доступними варіантами (до таких відмінностей можна віднести, зокрема, рівень ризику або інших чинників порівнянності, тощо) при оцінці цих варіантів. Така необхідність у порівнянні й призводить до застосування принципу «витягнутої руки» податковими органами, які повинні об'єктивно оцінити наявні відмінності між угодами, враховуючи усі деталі, що можуть бути необхідними для аналізу згаданих домовленостей.

Характерно, що методи, у яких застосовується принцип «витягнутої руки», пов'язані із позицією, за якої незалежні підприємства розглядають

доступні для них варіанти, порівнюючи їх між собою і відзначаючи будь-які відмінності між варіантами, які можуть суттєво вплинути на користь тієї чи іншої угоди. Наприклад, перед покупкою продукту за певною ціною, незалежні підприємства, як правило, очікують й на можливість купити той же продукт, за таких умов і обставин, однак які дозволили б витратити менше коштів на таке придбання. З огляду на це при застосуванні методу порівняння неконтрольованих цін відбувається порівняння контрольованої угоди із схожою неконтрольованою угодою для визначення точної ціни, на яку сторони погодилися б, якби вдалися безпосередньо до ринкової альтернативи контрольованої угоди. Однак, даний метод не буде достатньо об'єктивним у разі, якщо проблема стосується угод з незалежними сторонами, адже у цьому випадку враховуються не усі характеристики неконтрольованих угод, які можуть значно вплинути на ціну, якою обтяжені незалежні підприємства. Так, використовуючи ціни перепродажу та непрямих витрат порівнюють розмір валового доходу, отриманого у контрольованій угоді і розмір валового доходу, отриманого в подібних неконтрольованих домовленостях. Таке порівняння дає оцінку валового прибутку, який сторона може заробити, виконуючи ті самі дії для незалежних підприємств і, таким чином встановлює об'єктивну ціну, яку сторона бажала отримати, а інша сторона була б готова платити за принципом витягнутої руки за певні дії. Інші методи, що можуть бути застосовані при визначенні трансфертної ціни (приміром, розподілення прибутку), засновані на порівнянні чистих показників прибутку між незалежними і діючими спільно підприємствами і розраховані на оцінку прибутку, яке одне або кожне з пов'язаних підприємств могло б заробити якби вони вели справи виключно з незалежними підприємствами. Такі методи враховують різницю, необхідну платникам податків для компенсації зайвих використаних ресурсів за домовленості у контрольованій угоді.

Ще, один аспект, якому приділено увагу у Настановах. Так, при порівнянні, з метою його ефективності, повинні піддаватись порівнянню саме ті угоди, де існують відмінності, що можуть істотно вплинути на процес порівняння. Наприклад, у тих галузях, де не можна врахувати середні доходи підприємств, не можуть бути створені умови для дії принципу «витягнутої руки». Окрім того важливо, що при здійсненні порівнянь, необхідно брати до уваги саме істотні відмінності, які стосуються як порівнюваних угод, так і підприємств. Для створення ринкових

умов (або такого напрямку) необхідно встановити ступінь фактичної порівнянності між угодами або підприємствами, а потім, зробити відповідні поправки. Перш за все, важливо порівняти ознаки таких угод чи підприємств, які можуть вплинути на умови в операціях з незалежними сторонами. До їх кола, зазвичай, відносять характеристики (1) майна або послуги, що передається; (2) дій, які виконуються сторонами (з урахуванням активів, що використовуються і ризиків, що приймаються); (3) договірних умов; (4) економічного стану сторін, а також (5) бізнес-стратегії, що проводиться сторонами. При цьому вплив кожного конкретного чинника при порівнянні угод залежить від характеру контрольованої угоди і прийнятого методу ціноутворення.

Фахівці у вказаних Настановах справедливо відзначають, що здійснюючи порівняння, кожен з ознак необхідно розглянути двічі. Вперше, їх вплив необхідно дослідити, в середовищі контрольованих угод платника податків та вдруге, досліджуючи неконтрольовані угоди. Оцінюючи відносну важливість будь-якого елемента інформації, якого бракує при здійсненні порівняння, слід врахувати як характер контрольованої угоди, так і метод трансфертного ціноутворення, які різняться у кожному окремому випадку. До того ж інформація щодо характеристик продукції може стати більш корисною при застосуванні методу порівняння неконтрольованих цін, ніж, наприклад, транзакційного методу чистої рентабельності. Неконтрольовану угоду усе одно не слід відхиляти, як потенційно можливу до порівняння, навіть якщо можливо припустити, що без поправок різниця не матиме істотного впливу на порівнянність.

Зупинимося на аналізі такої ознаки як характеристика майна або послуг. У цьому контексті необхідно враховувати таке. По-перше, відмінності між конкретними характеристиками однорідного товару або послуг, що надаються різними виробниками, доволі часто враховуються при визначенні їх вартості на відкритому ринку. Характеристиками, які важливо враховувати є наступні: у разі передачі матеріального майна – фізичні особливості майна, його якість і надійність, а також наявність та обсяг інших пропозицій; у разі надання послуг – їх характер; в разі передачі нематеріального майна – форма угоди (наприклад, ліцензування або продаж), тип власності (патент, товарний знак, або ноу-хау), строк угоди, ступінь її захисту, і очікуваної вигоди від користування такими активами.

По-друге, вимога порівнянності майна або послуг є найсуворішою серед аналогічних методів неконтрольованих цін. Методи порівняння неконтрольованих цін передбачають, що будь-яка істотна різниця в характеристиках майна або послуг може впливати на ціну і вимагає застосування відповідних поправок. У свою чергу, методи роздрібних цін і непрямих витрат нівелюють деякі відмінності в ознаках майна або послуг на валовий прибуток або на надбавки до витрат. Відмінностям в характеристиках майна або послуг також не надто приділяється увага і у транзакційних методах. Це, однак, не означає, що характеристики майна чи послуги зовсім ігноруються при застосуванні методів порівнянності, адже трапляється й таке, що відмінності між обраною продукцією відображають різні виконувані функції, використані активи, і / або ризики, прийняті на себе тією чи іншою досліджуваною стороною.

По-третє, фактично під час аналізу порівнянності, заснованої на показниках валового або чистого прибутку, акцентується увага все-таки на функціональних рисах угоди, ніж матеріальних ознаках продукції. Залежно від умов і обставин справи, прийнятним може бути розширення сфери аналізу порівнянності із включенням неконтрольованих угод з різною продукцією, але з урахуванням специфіки однорідності виконуваних підприємствами функцій. Проте, прийняття такого підходу залежить від впливу відмінностей продукції на достовірність порівняння і від наявності або відсутності надійних даних. Перед розширенням пошуків, для включення більшої кількості порівнюваних неконтрольованих угод, заснованих на подібних виконуваних функціях, слід продумати, наскільки такі запропоновані порівняння є надійними для контрольованої угоди.

Як ми продемонстрували, при застосуванні принципу «витягнутої руки» необхідно враховувати низку важливих аспектів. Особливо корисним у їх виявленні й детальному аналізі є тісна співпраця щодо обміну інформацією між державами, у яких запроваджено правила трансфертного ціноутворення.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1406491064474994>.
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations and Transfer Pricing Features of Selected Countries 2013. – IBFD, 2013. – 710 p.

3. Непесов К. А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / К. А. Непесов. – М., 2005.

*Кобильнік Дмитро Анатолійович – к. ю. н., доцент,  
доцент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого*

Д. М. Рева

## **РОЛЬ ПОДАТКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ У РЕГУЛЮВАННІ ІННОВАЦІЙНОЇ АКТИВНОСТІ**

*У статті розглянуто механізм податкового стимулювання інноваційної сфери в Україні. Приділено увагу питанням винайдення способів та меж балансування між державними та приватними інтересами у процесі податкового стимулювання інноваційної діяльності в Україні.*

**Ключові слова:** *інноваційна діяльність, податкове стимулювання, інноваційний процес, спеціальний податковий режим.*

На сьогодні чимало країн світу ставлять за мету забезпечити високий рівень конкурентоспроможності своїх економік. Одним з головних чинників, що сприяє досягненню такої мети, це висока інноваційна активність. Сучасна історія та практика доводять, що, надавши стимулюванню інноваційної діяльності пріоритету серед основних напрямків економічної політики, можливо досягнути зростання економіки за відносно коротких проміжків часу.

Говорячи про інноваційну діяльність, треба враховувати, що її зв'язок з високим комерційним ризиком завжди залишається тісним. Даний висновок підтверджується не стільки результатами загального спостереження, скільки реальними результатами дій тих, хто має фінансові ресурси та прагне їх залучити до розвитку того чи іншого виду діяльності. Інвестори готові інвестувати у розвиток інновацій в обмін на зрозумілі та сприятливі умови роботи. Перш за все це стосується податкового навантаження. Зауважимо, що окрім непрямих (податки) інструментів стимулювання інноваційного розвитку можуть застосовуватися й прямі (бюджетне фінансування). Проте, не виключаючи прямого регулювання,