

3. ПРИНЦИП «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ» ЯК ОСНОВОПОЛОЖНА ВИМОГА ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Трансфертне ціноутворення являє собою «інститут податкового права, що становить сукупність правил, які застосовуються до контрольованих господарських операцій між асоційованими підприємствами та спрямовані на встановлення обсягу оподаткованого прибутку відповідно до принципу “витягнутої руки”»¹. За допомогою трансфертного ціноутворення встановлюються трансфертні ціни, найнижчі з економічно обґрунтованих внутрішніх цін, за якими можуть здійснюватися розрахунки між різними підрозділами єдиної компанії або між учасниками об’єднаної групи компаній². Особливості правового регулювання трансфертного ціноутворення в міжнародному податковому праві та в окремих країнах мають велике значення для податкового планування. До того ж трансфертне ціноутворення необхідно розглядати в ширшому форматі як елемент фінансового і господарського планування, адже, крім податкових наслідків, правила формування трансфертних цін впливають на рівень рентабельності й фінансовий результат компанії, яка здійснює трансфертні операції з афілійованими структурами. Під час формування цін на свою продукцію чи послуги в господарських відносинах з афілійованими компаніями суб’єкт господарювання повинен проаналізувати відповідність його трансфертних цін рівню ринкових цін на аналогічні товари чи послуги, а також податкові наслідки цих операцій³.

¹ Смичок С. М. Трансфертне ціноутворення. *Велика українська юридична енциклопедія* : у 20 т. Т. 6 : Фінансове право / редкол.: М. П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. С. 554.

² Там само. С. 554–555.

³ Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2020. С. 335.

Сьогодні, встановлюючи ціни на внутрішньофірмові угоди, більшість країн звертаються до Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) із трансфертного ціноутворення¹ та обов'язково до принципу «втягнутої руки». По суті принцип «втягнутої руки» означає, що операції між компаніями, які належать до однієї групи, повинні мати таку ж ціну та проводитися на тих самих умовах, що й аналогічні операції між непов'язаними сторонами. Таким чином, прибуток, одержаний кожною компанією в групі, повинен відображати відносну вартість, створену їх діяльністю.

Для розуміння функціонування принципу «втягнутої руки» необхідно дізнатися про історію виникнення цього принципу, його трансформацію та момент зайняття найважливішої позиції в трансфертному ціноутворенні.

У світовій практиці виробилося два підходи до виникнення та розвитку принципу «втягнутої руки» – американський та європейський. Американський підхід виникнення принципу вважається найпершим у світі та має величезне значення для розвитку принципу на європейському континенті. Виникнення принципу пов'язане з ухваленням у Сполучених Штатах Америки в 1917 р. Закону про доходи від війни (War Revenue Act²). Відповідні положення Закону передбачали необхідність *справедливого визначення інвестиційного капіталу або оподатковуваних доходів* компанії. На той момент відповідним службам були надані повноваження примушувати афілійовані компанії надавати консолідовану податкову звітність для розрахунку загальної суми податку компаній і подальшого його розподілу в разі, якщо це необхідно³.

Угоди між афілійованими особами не давали спокою Конгресу США, і, як результат, у 20-х рр. минулого століття повноваження Служ-

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017. Paris : OECD Publishing, 2017. 608 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

² Blakey R. G. The War Revenue Act of 1917. *The American Economic Review*. 2017. Vol. 7. P. 791–815. URL: <https://archive.org/details/jstor-1809436>.

³ Avi-Yonah R. S. The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation. *Law & Economics Working Papers Archive: 2003–2009* / University of Michigan Law School. 2007. Art. 73. P. 3. URL: https://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art73.

би внутрішнього доходу США щодо консолідованої перевірки бухгалтерської звітності афілійованих осіб було уточнено й закріплено в Законі про доходи (Revenue Act) для «ретельного розподілу виручки, прибутку, доходів, витрат і капіталу між такими афілійованими особами»¹. Ці правила сформували принцип «витягнутої руки» в якості основного стандарту оцінки допустимості цін між афілійованими особами. У разі невідповідності цьому стандарту Служба внутрішнього доходу США мала право формально «перерозподілити» доходи між афілійованими особами для цілей розрахунку податку на прибуток так, як якщо б ціна в угодах устанавлювалася між незалежними особами. Однак на той момент законодавство не містило положень, які б устанавлювали методи визначення такого «перерозподілу» або чітко регулювали такий процес, тому цей стандарт не завжди працював.

Другий, або європейський, підхід до встановлення принципу «витягнутої руки» був сформований на теренах Європи приблизно в той самий час, тобто в першій половині ХХ ст. Принцип «витягнутої руки» був основним для коригування доходу акціонерів, які отримували підозріло великі доходи від дочірньої компанії, офіційно не позначені як дивіденди. Мажоритарні акціонери мали можливість отримувати вигоду в результаті свого «особливого становища», наприклад, приймати рішення від імені підконтрольної компанії про надання фінансової допомоги. Коригування доходу акціонерів у цих випадках означало, що з метою оподаткування така вигода буде розглядатись як дивіденди – так звані «конструктивні дивіденди», або «приховані розподіли прибутку», які не враховуються компанією, що їх отримала. Такий підхід був прийнятий у національному законодавстві багатьох континентальних європейських країн².

Слід відмітити, що обидва підходи (американський і європейський) принципу «витягнутої руки» ґрунтуються на концепції рівного ставлення. Зокрема, за американського підходу афілійовані особи поставлені в рівне становище з незалежними особами, що нейтралі-

¹ The Central Boards of Revenue Act, 1963. *India Code* : digital repository. URL: https://www.indiacode.nic.in/handle/123456789/1500?sam_handle=123456789/1362.

² Numaekers H. An Introduction to Transfer Pricing: The American Versus the European Approach / IBFD. 15 January 1995. P. 3–4. URL: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34228/S9500513_en.pdf.

зує привілеї афілійованих, а за європейського підходу мажоритарні акціонери, здатні приймати рішення від імені підконтрольної компанії, займають таку ж позицію, що й інші акціонери.

На міжнародній арені принцип «втягнутої руки» спочатку був сформульований у перших звітах Ліги Націй у 1933 р.¹, у Конвенції Ліги Націй про розподіл прибутку і майна міжнародних компаній (League of Nations draft Convention on the Allocation of Profits and Property of International Enterprises)² у 1936 р., у ст. VII Мексиканської Конвенції 1943 р. (VII of the Protocols of the 1943 Mexico Draft)³ та Лондонській Конвенції в редакції 1946 р. (London Draft, 1946)⁴.

У звітах Ліги Націй (1933 р.)⁵ була закріплена спеціальна стаття для оподаткування дочірніх компаній (афілійованих підприємств), основний принцип цієї статті став принципом «втягнутої руки». У цьому контексті Мітчелл Б. Керролл зазначав, що юридичні операції між материнською компанією та дочірньою компанією повинні здійснюватися так само, як подібні операції між незалежними юридичними особами⁶. Щодо податкового режиму постійних представництв Керролл також посилався на принцип «втягнутої руки»: «Основний принцип установлений таким, що з метою оподаткування до постійних представництв слід ставитися так само, як і до неза-

¹ League of Nations Fiscal Committee Report to the Council on the Fourth Session of the Committee. Official No.: C 399. M. 204. 1933. II.A. Geneva, June 26th, 1933. URL: https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A_EN.pdf.

² Tax Policy Challenges in the 21st Century: Schriftenreihe IStR, Band 86. P. 302. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=wYCKBgAAQBAJ&pg=PA302&lpg=PA302&dq=League+of+Nations+draft>.

³ Special Features of the UN Model Convention: Schriftenreihe IStR, Band 117. P. 160. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=rTWyDwAAQBAJ&pg=PA160&dq=VII+of+the+Protocols+of+the+1943>.

⁴ Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles / Maastricht University. 27 September 2013. P. 12. URL: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/dwarkasing-maastricht-university.pdf>.

⁵ Там само. P. 3.

⁶ Цит. за: Picciotto S. International Business Taxation : A Study in the Internationalization of Business Regulation. Cambridge University Press, 2013. XIII, 391 p. URL: <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Picciotto%201992%20International%20Business%20Taxation.pdf>.

лежних підприємств, що працюють у рамках тих самих або подібних підприємств, з наслідками того, що оподатковуваний дохід таких установ має оцінюватися на основі їх окремих рахунків»¹. За своїм змістом ці положення були ідентичні ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР 1963 р.², п. 1 ст. 9 чинних модельних (типових) конвенцій ОЕСР³ і ООН⁴, які є в цілому тотожними.

Отже, підсумовуючи аналіз обох підходів, зазначимо, що перша половина ХХ ст. зародила та закріпила як на національному, так і на міжнародному рівнях принцип «витягнутої руки», який став основоположним стандартом коригування податкової бази в угодах між афілійованими особами, які застосовували трансфертне ціноутворення з метою зниження свого загального податкового навантаження.

Другим етапом розвитку принципу «витягнутої руки» стала друга половина ХХ ст., яка була не менш значущою. Насамперед потрібно проаналізувати законодавчі зміни в американському підході щодо принципу, оскільки вони лишили свій відбиток на законодавчих актах Європи.

Так, у зв'язку зі збільшенням компаній значно виріс попит на ресурси, які необхідні для провадження господарської діяльності. Люди, товари, технології та інші необхідні ресурси безперешкодно почали переміщатися між країнами, що привернуло велику увагу до питання трансфертного ціноутворення, особливо, знов-таки, з боку Уряду США. Саме Уряд США виявив неабияке непокоєння у зв'язку зі зменшенням американськими компаніями своїх податкових зобов'язань на території США через використання іноземних юридичних осіб. Це призвело до того, що у 1968 р. були опубліковані так звані Правила податкового контролю трансфертного ціноутворення. Ці Правила підтвердили та укріпили принцип «витягнутої

¹ Цит. за: Comments from Academia on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles / Maastricht University. P. 2.

² OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. 1963. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en.

³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version).

⁴ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017.

руки» в якості основи для аналізу й оцінки ринковості трансфертного ціноутворення та коригувань прибутку між афілійованими особами¹. Саме цими правилами вперше були встановлені методи ціноутворення, які застосовували для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки». Це були три методи, а саме метод порівнянних ринкових цін, метод ціни наступної реалізації та витратний метод, який використовується в трансфертному ціноутворенні дотепер. Слід зауважити, що в національному законодавстві США було також передбачено й застосування «інших методів», які не були деталізовані.

Правила 1968 р. були першими всеосяжними керівними принципами, установленими Сполученими Штатами на законодавчому рівні (серед інших держав світу), і вони значною мірою визначили практику США у сфері трансфертного ціноутворення до початку 1990-х рр. На початку 90-х рр. ХХ ст. США зіткнулися з бюджетними проблемами. Уряд США однією з причин таких проблем вважав те, що транснаціональні корпорації не сплачували справедливу долю податків на території США в результаті переміщення доходів в іноземні держави. У результаті розпочалася бурхлива законодавча діяльність у сфері трансфертного ціноутворення. Закон про іноземний податковий капітал², введений у дію в 1990 р., уперше запровадив штрафи за неповну оплату податку (Accuracy Related Penalty) і орієнтований на перерахування доходів і витрат у відповідності до Закону про доходи³.

З 1990 по 1994 р. уряд США шукав альтернативні способи вирішення питань трансфертного ціноутворення, щоб уникнути трудомістких і витратних спорів. Так, у 1994 р. Служба внутрішнього доходу США випустила фінальну версію ст. 482 Закону про доходи,

¹ King E. *Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice*. New York, etc. : Kluwer Academic Publishers, 1994. P. 18–37. DOI: <https://doi.org/10.1007/b101823>.

² The Foreign Tax Equity Act of 1990. URL: <https://www.congress.gov/bill/101st-congress/house-bill/4308>.

³ The Revenue Act of 1962. Washington : U.S. Government Printing Office, 1962. 11 p. URL: <https://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/87PrtRevwm.pdf>.

яка стала кульмінацією восьмирічного процесу податкової реформи, що розпочався в 1986 р. із Закону про податкову реформу¹. Вона істотно пом'якшила і обмежила вплив методів, що ґрунтуються на аналізі прибутку, порівняно з попередньою редакцією 1992 р. Було ще раз підтверджено принцип «витагнутої руки», розширено діапазон методів ціноутворення, встановлено підхід «вибору найбільш сприятливого методу», підхід до фактів і обставин, що спирається на функціональний аналіз платника податків (тобто облік виконуваних компанією функцій, прийнятих ризиків і використовуваних активів у кожній конкретній угоді) і використання «найкращої» доступної інформації.

Другий етап європейського розвитку принципу, його вивчення та деталізації почався з розвитком нормативної бази США, особливо після ухвалення Правил у 1968 р.² Ці Правила змусили ОЕСР детально вивчити питання трансфертного ціноутворення. За результатами дослідження в 1979 р. було опубліковано Доповідь ОЕСР³, що містить рекомендації державам – учасникам ОЕСР і міжнародних організацій щодо трансфертного ціноутворення.

Ці принципи були багато в чому спиралися на Правила США 1968 р.⁴, Доповідь ОЕСР відбивала схожий із регулюванням США підхід до використання «інших методів» ціноутворення⁵. Як і США, ОЕСР віддавала пріоритет методу порівнянних ринкових цін, який найкраще описує принцип «витагнутої руки». У той час як США визнали в Правилах можливість використання «інших методів», ОЕСР пішла іншим шляхом. Вона вирішила додати й детально описати «четвертий метод». Цей метод ґрунтується на аналізі та розподілі

¹ Hamaekers H. An Introduction to Transfer Pricing: The American Versus the European Approach / IBFD. P. 13.

² King E. Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice. XVIII, 284 p.

³ Transfer Pricing and Multinational Enterprises : report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris : OECD, 1979. 100 p.

⁴ King E. Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice.

⁵ Transfer Pricing and Multinational Enterprises : report of the OECD Committee on Fiscal Affairs.

прибутку і складається з 1) методу порівняння показників рентабельності афілійованої особи з показниками рентабельності третіх осіб, що займаються аналогічною діяльністю, і 2) методу поділу загального прибутку афілійованих осіб в угоді між ними на економічній основі, що відображає їх внесок в отриманий прибуток і відповідний йому ринковий рівень прибутку.

У 1995 р. ці положення було закріплено в Настановах ОЕСР із трансфертного ціноутворення¹. Так, стаття 9 ОЕСР передбачає: якщо між двома асоційованими підприємствами в їх комерційних та фінансових взаємовідносинах створюються або накладаються умови, які відрізняються від тих, які були б установлені між незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який, коли б не ці умови, був нарахований одному з підприємств, але в силу цих умов не нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і обкладатися відповідним податком. Намагаючись скоригувати прибуток із посиланням на умови, які були б досягнуті між незалежними підприємствами в порівнянних угодах і порівнянних обставинах (тобто в «порівнянних неконтрольованих угодах»), принцип ринкової незалежності відповідає підходу, коли члени групи багатонаціональних компаній розглядаються як окремі об'єкти, а не як невід'ємні частини єдиного бізнесу. Оскільки підхід, що ґрунтується на роздільній організації, розглядає учасників групи багатонаціональних товариств, ніби вони б були незалежними організаціями, увага зосереджується на характері операцій між цими учасниками і на тому, чи відрізняються їхні умови від умов, які можуть бути отримані в порівнянних неконтрольованих угодах. Такий аналіз контрольованих і неконтрольованих транзакцій, званий «аналізом порівнянності», лежить в основі застосування принципу «втягнутої руки»².

Таким чином, у керівних принципах трансфертного ціноутворення 1995 р.³ був підтверджений принцип «втягнутої руки» як пере-

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines (1995). URL: https://tpguidelines.com/oecd-transfer-pricing-guidelines-1995/?tx_category=tpg1995-chapter-i-the-arms-length-principle.

² Там само.

³ Там само.

важний механізм розподілу прибутку і викладено методи визначення відповідної трансфертної ціни. У цих положеннях як найкращий було визначено метод порівнянних неконтрольованих цін, а також перераховано інші можливі методи визначення ринкової ціни.

Третім періодом розвитку принципу «витягнутої руки» є період, який почався з 2000-х рр. і триває дотепер. 2006 рік можна вважати видатним у сенсі розвитку інституту трансфертного ціноутворення на території Європи. Окрім розширеної законодавчої активності багатьох країн, що вводили цей інститут у свої правові системи, він розвивався і на міжнародному рівні в межах Європейського Союзу та ОЕСР.

Так, у 2006 р. Радою Європейського Союзу був прийнятий Кодекс поведінки щодо документації з трансфертного ціноутворення для афілійованих осіб у Європейському Союзі¹. На думку Піма Фрися і Себастьяна Гоннета², це революційний крок: «Кодекс поведінки створює платформу, яка дозволяє мультинаціональним корпораціям, які здійснюють операції в Європі, складати єдину загальноєвропейську документацію з трансфертного ціноутворення замість окремих документацій для кожної країни. Цей підхід був прийнятий з метою досягнення більшої прозорості та узгодженості, а також для зниження витрат мультинаціональних корпорацій»³.

З прийняттям Кодексу поведінки ОЕСР у цьому ж році видає для обговорення проекти поправок до Настанов ОЕСР щодо методів, які ґрунтуються на аналізі та розподілі прибутку, а також питань сумісності. Обговорення поправок завершилось ухваленням змін до Настанов у 2010 р.⁴

¹ Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). *Official Journal of European Union*. 2006. C176/1 – C176/7. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:42006X0728(01)).

² Fris P., Gonnet S. A European View on Transfer Pricing After Glaxo. *Tax Planning International. Transfer Pricing*. 2006. No 11. 8 p. URL: https://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf.

³ Там само. Р. 2.

⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2010. Paris : OECD Publishing, 2010. 372 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

Зауважимо, що 2006 рік запам'ятався не тільки законодавчими змінами, а й гучними судовими справами, які створили небувалий прецедент у Європі. Це була судова справа між GlaxoSmithKline і Службою внутрішнього доходу США¹, за результатами якої компанія сплатила 3,1 мільярда доларів США з огляду на донарахування у зв'язку з трансфертним ціноутворенням. У справі був проаналізований період з 1989 по 1996 р., під час якого американська компанія групи GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. здійснювала продаж лікарських засобів на території США, які були розроблені і запатентовані компанією групи, що знаходилася у Великобританії, GlaxoSmithKline Plc. На думку Служби внутрішнього доходу США, GlaxoSmithKline Holdings не мала право враховувати витрати на роялті, що сплачуються на адресу GlaxoSmithKline Plc за право продажу лікарських засобів, оскільки сама була правовласником товарних знаків та інших нематеріальних активів щодо проданих лікарських засобів. Виплата роялті на адресу GlaxoSmithKline Plc означала безоплатну передачу прав на товарні знаки та інші нематеріальні активи. Для визначення ринкового рівня роялті Служба внутрішнього доходу США використовувала метод розподілу прибутку. У підсумку справа стала найбільшим податковим спором у сфері трансфертного ціноутворення в історії США².

Продовжуючи історію розвитку принципу, 2013 рік може вважатися особливим з огляду на фокусування діяльності ОЕСР на питаннях трансфертного ціноутворення. Так, у липні 2013 р. був опублікований, а у вересні, на засіданні саміту Великої двадцятки (G20) було схвалено звіт ОЕСР по BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)³, а потім і План дій BEPS⁴, у якому ОЕСР позначила напрями діяльності на

¹ GlaxoSmithKline to Plead Guilty and Pay \$3 Billion to Resolve Fraud Allegations and Failure to Report Safety Data. *The United States Department of Justice* : official website. July 2, 2012. URL: <https://www.justice.gov/opa/pr/glaxosmithkline-plead-guilty-and-pay-3-billion-resolve-fraud-allegations-and-failure-report>.

² Fris P., Gonnet S. A European View on Transfer Pricing after Glaxo. P. 8.

³ Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Russian version). Paris : OECD Publishing, 2013. 109 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264201262-ru>.

⁴ BEPS Actions / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

2014–2016 рр., у тому числі у сфері трансфертного ціноутворення (завдання 8–10¹ і 13² Плану дій BEPS).

Роботу в рамках завдань 8–10³ спрямовано вдосконалення правил трансфертного ціноутворення. Завдання 8–10 Плану дій BEPS містять вказівки з визначення результатів трансфертного ціноутворення відповідно до фактичної поведінки пов'язаних сторін у контексті договірних умов угоди. Ці та інші зміни зменшують стимул для багатонаціональних товариств переводити прибуток у підставні компанії з невеликою кількістю співробітників, якщо вони взагалі є, і з невеликою економічною діяльністю або без неї, які прагнуть скористатися юрисдикціями з низьким або нульовим оподаткуванням. У цьому плані були переглянуті керівні принципи з трансфертного ціноутворення, що стосуються ситуації, коли багатий на капітал член групи просто надає активи, такі як фінансування, для використання операційною компанією, але виконує лише обмежену діяльність. Якщо багатий на капітал учасник фактично не контролює фінансові ризики, пов'язані з його фінансуванням, то він буде мати право на отримання прибутку не більше, ніж безризикового, або меншого, якщо, наприклад, угода не є комерційно раціональною і, отже, застосовуються вказівки про невизнання⁴.

У червні 2018 р. в рамках завдання 8 Плану дій BEPS ОЕСР випустила додатковий гід для податкових органів щодо застосування підходу до малоприбуткових нематеріальних активів (HTVI)⁵. Цей документ спрямований на досягнення загального розуміння і практики серед податкових органів щодо того, як застосовувати коригуван-

¹ Action 8-10 Transfer Pricing. *BEPS Actions* / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/>.

² Action 13 Country-by-Country Reporting. *BEPS Actions* / OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

³ Action 8-10 Transfer Pricing.

⁴ Там само.

⁵ Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Actions 8 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>.

ня в результаті застосування підходу НТВІ з метою поліпшення послідовності дій і зниження ризику економічного подвійного оподаткування. Зокрема він:

- містить принципи, які повинні лежати в основі застосування підходу НТВІ податковими адміністраціями;
- надає низку прикладів, що пояснюють застосування підходу НТВІ в різних сценаріях;
- розглядає взаємодію між підходом НТВІ і доступом до процедури взаємного узгодження¹.

Останні зміни відбулися в лютому 2020 р. Так, відповідно до завдань 4, 8–10 Плану дій BEPS ОЕСР випустила окрему Настанову², що має сприяти однаковості в інтерпретації принципу «втягнутої руки» й допоможе уникнути суперечок із трансфертного ціноутворення та подвійного оподаткування.

9 жовтня 2019 р. Секретаріат ОЕСР видав документ під назвою «Pillar 1 Unified Approach»³, який може кардинально змінити міжнародний режим оподаткування. Новим підходом передбачено доповнення принципу «втягнутої руки» новими стандартизованими заходами, а саме:

- механізмом розподілу частини прибутку (збитку) всієї групи між країнами, у яких розташовані безпосередньо споживачі (незалежно від фізичного розташування самої компанії). Розподіл здійснюватиметься за допомогою розрахунку із застосуванням формули;
- встановленням фіксованого відсотку доходу, який буде розподілятися залежно від виконання «рутинних» функцій (маркетинг, дистрибуція тощо);

¹ Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, BEPS Actions 8 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

² Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions : Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 / OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris : OECD, 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>.

³ Public consultation document Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One / OECD. 9 October 2019 – 12 November 2019. S. 1., s. a. 18 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

– можливістю збільшити доходи в тій країні, де компанія виконує більш складні функції, з урахуванням передбачених можливостей поточної системи трансфертного ціноутворення¹.

Таким чином, на сучасному історичному етапі триває активна робота ОЕСР з удосконалення рекомендацій щодо правил податкового контролю трансфертного ціноутворення як на національному, так і на міжнародному рівнях. Метою такої роботи є підвищення прозорості відносин у групі компаній для ефективного податкового адміністрування, посилення визначення фактичних обставин здійснення угоди для цілей трансфертного ціноутворення. Вона покликана забезпечити відповідність рекомендацій змінам у діловому середовищі, викликаним глобалізацією підприємницької діяльності, можливістю ведення бізнесу через інтернет і зростанням значення нематеріальних активів як чинника вартості товарів, робіт і послуг.

Нині принцип «витагнутої руки» полягає в тому, що якщо між двома підприємствами в їх комерційних і фінансових взаємовідносинах установлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, то будь-який прибуток, який міг би бути нарахований одному з підприємств, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і, відповідно, оподатковуватися. Відповідно до цього принципу оподаткуванню підлягає прибуток, сформований на основі вільної ціни, яка була б установлена незалежними контрагентами, які здійснюють таку ж або аналогічну угоду в таких самих або аналогічних умовах, іншими словами, ціни «на відстані «витагнутої руки»».

З розвитком принципу органи влади виділяли і його негативний бік. Тож, незважаючи на те, що принцип «витагнутої руки» є основоположним принципом трансфертного ціноутворення, необхідно відзначити його як позитивні, так і негативні сторони. Зокрема, принцип «витагнутої руки» має такі позитивні якості, зазначені в Наста-

¹ Приймак І. І., Кміть В. М., Грицишин Ю. В. Проблеми узгодження митної вартості товарів та трансфертної ціни у зовнішньоекономічних контрольованих операціях підприємств України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2019. Вип. 15, т. 1. С. 20. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.1.15.15-27>.

новах ОЕСР¹, на підставі чого даний принцип був імплементований більшістю країн світу як на рівні національного законодавства, так і в міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування:

1) принцип базується на створенні рівного податкового режиму як для афілійованих, так і для незалежних компаній, чим забезпечується справедливість оподаткування, рівність умов господарювання²;

2) цей принцип має універсальний характер, тобто його можна використовувати в переважній більшості випадків до різних видів угод платників податків якщо не безпосередньо, то за допомогою аналізу різних показників рентабельності³.

Водночас принцип «втягнутої руки» має певні недоліки як для податкових органів, так і для самих платників податків. Наприклад, американська професорка Лоррейн Еден пропонує поділити всі зауваження стосовно даного принципу на два основні коментарі⁴:

1. «Зловживання трансферним ціноутворенням» або «маніпулювання трансферним ціноутворенням» (*Abusive Transfer Pricing*). При використанні принципу «втягнутої руки» групи компаній мають можливість використовувати трансфертне ціноутворення для мінімізації корпоративних податків на прибуток. У результаті велика частина прибутку груп компаній не підпадає під оподаткування. Яскравим прикладом є компанії «Starbucks». Так, за даними Тома Бергін⁵, незважаючи на те, що компанія володіє майже третиною народного ринку кав'ярень, вона заплатила корпоративний податок у Великобританії тільки один раз протягом 15 попередніх (із 2012) років, декларуючи збитки від своєї діяльності. При цьому представники компанії на публічних виступах говорили про прибутковість бізнесу

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

² Там само. Р. 36. Para. 1.8.

³ Там само. Para. 1.9.

⁴ Eden L. The Arm's Length Standard: Making It Work in a 21st-Century World of Multinationals and Nation States. *Global Tax Fairness* / Eds.: T. Pogge, K. Mehta. Oxford, England : Oxford University Press, 2016. Р. 1–13. DOI: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198725343.003.0007>.

⁵ Bergin T. Starbucks slips the UK tax hook / REUTERS. London, October 15, 2012. 6 p. URL: <http://graphics.thomsonreuters.com/12/10/Starbucks.pdf>.

Starbucks у Великобританії і про те, що він повинен бути використаний як приклад для ведення бізнесу в США. Як заявляє Карл Левін, голова підкомітету з розслідувань Сенату США, американські компанії захищають мільярди прибутку від податкових органів за допомогою того, що передають свою інтелектуальну власність компаніям – резидентам податкових гаваней і виплачують їм роялті. Так, компанія «Starbucks» сплачує роялті нідерландській компанії «Starbucks Coffee EMEA B. V.», напрямок руху яких потім простежити неможливо. Крім того, частина прибутку Starbucks, отриманого у Великобританії, розподіляється на Нідерланди та Швейцарію (як країни, у яких здійснюються функції закупівлі та обсмажування кави), а також іде в інші країни у вигляді відсотків за позиками (витрати у вигляді відсотків за позиками можуть враховуватися у витратах із податку на прибуток у країні резидентства боржника, але можуть не враховуватися як доходи в країні резидентства кредитора). При цьому компанія дотримується принципу «витягнутої руки», не перевищуючи ринкового рівня кожної зі своїх витрат. Подібні претензії виникали і щодо світових компаній, таких як «Google», «Amazon» та «Apple»¹.

2. Другим недоліком слід вважати недостатність порівняльних даних. Професорка Еден так описує цей недолік: «Щоб знайти зіставні дані, я ставлю запитання: “Що б зробили незалежні особи?”. Відповідь на це питання є складною як із практичної, так і з теоретичної точки зору»².

Так, багато авторів стверджують, що групи компаній мають особливу інтегровану природу і не завжди можуть порівнюватися з незалежними, а принцип «витягнутої руки» «ігнорує вигоду від економії на масштабах, синергії». Іншими словами, у групі компаній функції наукової діяльності, виробництва, продажу, консультативних послуг та ін. розподілено між її учасниками, що не може порівнюватися із провадженням такої діяльності незалежними компаніями. Спеціалізація на якомусь конкретному виді діяльності, орієнтуючись виключно на цілі даної групи і враховуючи її специфіку, дозволяє

¹ Eden L. The Arm's Length Standard: Making It Work in a 21st-Century World of Multinationals and Nation States.

² Там само.

зеконотити витрати групи компаній, що автоматично робить групу непорівнянною з групою компаній, що є незалежними, які не мають подібних переваг і змушені закуповувати товари, роботи, послуги та інтелектуальні права на ринку. Із цього погляду дане зауваження може спричинити виникнення сумнівів, оскільки будь-яка компанія певним чином спеціалізується на цій або іншій діяльності й отримує вигоду. Тобто відмінність між незалежними компаніями і компаніями, що входять до групи, із цієї точки зору полягає в заглибленості цієї спеціалізації і, відповідно, рівні синергії, яка досягається.

З практичної точки зору, вказано в Настановах ОЕСР¹, складно знайти зіставні дані, наприклад, коли предметом угод є унікальні активи. Учасники групи компаній укладають такі угоди, які б не уклали незалежні особи (наприклад, із надання послуг галузевого технічного консалтингу). Часто метою таких угод є не ухилення від податків, а комерційні умови діяльності, з якими незалежні особи не стикаються. Крім того, застосування принципу «втягнутої руки» в більшості випадків вимагає значного обсягу інформації, а також значних адміністративних витрат на пошук такої інформації про угоди для аналізу порівнянності. Нестача або відсутність необхідної інформації про порівнянні угоди, відмова в наданні інформації незалежними особами у зв'язку з наявністю правових норм про захист конфіденційної інформації (комерційної таємниці) ускладнюють його застосування.

В Україні перші кроки на шляху формування термінологічної бази з трансфертного ціноутворення пов'язані з Декретом КМУ 1992 р. «Про податок на прибуток підприємств і організацій»², у якому було зазначено, що підприємствам, які здійснювали реалізацію продукції (робіт, послуг) за цінами нижче собівартості або нижче ціни придбаних товарів, виручка від їх реалізації для цілей оподаткування визначалася розрахунково, виходячи з ціни реалі-

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

² Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 12-92. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. Ст. 76.

зації аналогічної продукції (робіт, послуг), але не нижче собівартості її виробництва або ціни придбання. Фактично, хоча це й не було чітко закріплено, така норма містила ознаки принципу «втягнутої руки».

Отже, на початку 90-х рр. минулого століття існували та діяли такі правила:

- 1) порядок розрахунку ринкової ціни був відсутній;
- 2) ринкова ціна застосовувалася для цілей оподаткування тільки в разі зниження ціни продукції до рівня нижче фактичної собівартості товару (робіт, послуг).

Потрібно підкреслити, що до ПК України в нормативно-правових актах, що регулювали податкову систему, не існувало визначення «трансфертне ціноутворення», але елементи правового регулювання трансфертного ціноутворення з'явилися ще в 1995 р. Зокрема, широко застосовувалося поняття «звичайна ціна» (Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» 1994 р.¹), було започатковано виокремлення методів для її визначення та порядок застосування. Так, звичайною вважалася ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, вважалася, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін. Значення терміна «звичайна ціна» з плином часу не зазнало змін. Звичайна ціна застосовувалася в разі здійснення платником податків бартерних операцій, операцій із пов'язаними особами, операцій із платниками податків, що використовували спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або неплатниками цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності².

Цікавим є те, що вже на першому етапі Україна не лише встановила п'ять методів визначення звичайної ціни, а й надала їм певні назви, що повністю відповідатимуть назвам методів контролю за трансфертним ціноутворенням, які будуть запроваджені пізніше. Це метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу,

¹ Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.

² Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

метод «витрати плюс», метод чистого прибутку й метод розподіленого прибутку¹.

Другим етапом запровадження трансфертного ціноутворення слід вважати зміни, які відбулися 1 вересня 2013 р. у зв'язку з набранням чинності законом України № 408-VII і внесенням змін до ПК України². Зокрема, уперше в податковому законодавстві України було введено поняття трансфертного ціноутворення, визначено його принципи та перелік контрольованих операцій. Так, у п. 39.1 ст. 39 ПК України зазначено, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами³. Тобто фактично податкове законодавство відобразило принцип «втягнутої руки».

Третій етап розвитку принципу «втягнутої руки» на території України відбувся 1 січня 2015 р. із набранням чинності законом України № 72-VIII⁴, який виклав ст. 39 ПК України по-новому. Так, пункт 39.1 статті отримав назву «Принцип “втягнутої руки”». У зазначеному пункті, зокрема, встановлено: «39.1.1. Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподаткованого прибутку відповідно до принципу “втягнутої руки”. 39.1.2. Обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу “втягнутої руки”, якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. 39.1.3. Якщо умови в одній чи більше

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення : Закон України від 04.07.2013 № 408-VII. *Голос України*. 2013. № 145.

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон України від 28.12.2014 № 72-VIII. *Урядовий кур'єр*. 2015. № 15.

контрольованих операціях не відповідають принципу «витагнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку. 39.1.4. Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» проводиться за методами, визначеними пунктом 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств»¹. Таким чином, у національне законодавство імplementовано основний світовий стандарт для трансфертного ціноутворення – принцип «витагнутої руки» – та встановлено обов’язок для платника, який бере участь у контрольованій операції, визначати обсяг свого прибутку відповідно до цього принципу.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.