

Джох Р. В.,

аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ: ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ Й ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Анотація. У статті охарактеризовано основні причини виникнення трансфертного ціноутворення як явища. Досліджено розвиток правового регулювання трансфертного ціноутворення на міжнародному та національному рівнях окремих держав.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, трансфертна ціна, правове регулювання, транснаціональні корпорації, оподаткування.

Постановка проблеми. Зовсім небагато часу минуло з моменту введення в податкове законодавство нового для України поняття – трансфертне ціноутворення. За цей час кілька разів уносилися зміни в Податковий кодекс України (далі – ПК України), останні 28 грудня 2014 р., згідно з якими кардинально змінено концепцію правового регулювання трансфертного ціноутворення. Звичайно, унесення змін у законодавство не є негативним явищем у тому випадку, якщо змінилися відповідні суспільні відносини чи зміни спрямовані на уточнення або усунення суперечностей правових норм. На нашу думку, проблемою частих змін правового регулювання трансфертного ціноутворення є незрозуміння сутності явища, яке регулюється. Тому вивчення причин виникнення та історії розвитку правового регулювання стане подальшою основою для розкриття сутності явища трансфертних цін.

Наукову розробку та практичну реалізацію норм права, що регулюють трансфертне ціноутворення, здійснюють І. Амеліна, Р. Багаутдинов, О. Вотчаєв, Ю. Зав'ялова, А. Задорожна, М. Мішин, К. Непесов, В. Пашкус, Н. Томашевська, Н. Ульянова, І. Хаменушко та ін., проте дослідження причин виникнення трансфертних і розвитку правового регулювання контролю за трансфертними цінами в українських наукових джерелах висвітлено недостатньо.

Метою статті є визначення причин виникнення трансфертного ціноутворення як явища, дослідження історії встановлення й розвитку правового регулювання трансфертного ціноутворення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час дослідження правового регулювання трансфертного ціноутворення для розуміння його сутності, призначення, оцінювання як позитивного чи негативного явища необхідним є визначення причини його виникнення.

О. Вотчаєв у дисертаційному дослідженні «Вплив податків на ціни: політика регулювання і контролю» подає такі причини виникнення трансфертних цін:

- міжнародне структурування бізнесу;
- функціональне структурування бізнесу,
- прагнення до зниження податкового тягаря щодо групи компаній [1, с. 15].

Цікавою є позиція Ю. Зав'ялової та І. Хаменушка щодо прагнення до зниження податкового тягаря як причини виникнення трансфертних цін. Зазначені дослідники стверджу-

ють, що зниження податкового тягаря щодо групи компаній (у межах податкового планування або незаконного ухилення від сплати податків) – це не причина, а наслідок виникнення трансфертних цін, додаткова й суб'єктивна можливість їх використання. Об'єктивна причина виникнення трансфертних цін пов'язана із досягненням ділової мети – створення груп компаній у процесі міжнародного та (або) функціонального структурування бізнесу [2].

Вищенаведені причини виникнення трансфертного ціноутворення характеризують його з боку сучасного стану речей. Проте, на нашу думку, для дослідження повної картини причин виникнення трансфертного ціноутворення потрібно проаналізувати історичний період, у якому вони виникли.

Перші згадки про трансферне ціноутворення в окремих галузях зустрічаються в Англії в кінці XIX ст. [3, с. 168]. В останній третині XIX ст. починають утворюватися перші транснаціональні корпорації (далі – ТНК), найзагальнішою причиною їх виникнення вважається інтернаціоналізація виробництва й капіталу на основі розвитку продуктивних сил, що переростають національно-державні межі. Одною з ознак тогочасних ТНК є створення в країнах приймання збутових підрозділів [4, с. 228]. Таке створення збутових підрозділів є логічним з погляду оптимізації діяльності підприємства. На думку Р. Коуза, це призводить до економії трансакційних витрат, оскільки множинну ринкову контракцію змінює більш проста й дешева контракція зайнятості. Прикладом витрат, які елімінуються інтернаціоналізацією, можуть слугувати витрати на переговори щодо укладення ринкових контрактів [5].

ТНК створювалися з метою отримання додаткової вигоди (не тільки грошової вигоди, оптимізації прибутків, а й отримання нових ринків збуту тощо) зацікавленими особами. Тобто, трансфертна ціна виникла як економічне явище в кінці XIX ст., що зумовлено двома взаємопов'язаними причинами: поява складних бізнес-структур (ТНК) і бажання отримати економічну вигоду.

Як наслідок дії вищезазначених причин виникає трансфертна ціна, яка априорі не є негативним явищем. Трансфертні ціни можна поділити на три групи: 1) трансфертна ціна, що відповідає рівню ринкових цін, 2) трансфертна ціна, що вища ніж ринкові ціни, 3) трансфертні ціни, що нижча ніж ринкові (два останні випадки назвемо маніпуляцією трансфертними цінами). Відмінність трансфертної ціни від рівня ринкових цін може виникати під дією двох чинників – об'єктивного (відсутність чи утруднення отримання інформації про ринкові ціни на певні види товарів, робіт, послуг) та суб'єктивного (отримання додаткової економічної вигоди, у тому числі внаслідок «податкового планування»). На нашу думку, маніпуляцією цін у трансфертному ціноутворенні можна називати відмінність трансфертної ціни від рівня ринкової на відповідні товари, роботи, послуги, що виникає під дією суб'єктивного чинника (отримання додаткової економічної вигоди).

Ми підтримуємо думку О. Вотчасва, щодо міжнародного й функціонального структурування бізнесу як причини виникнення трансфертної ціни, але не погоджуємося, що причиною стало прагнення до зниження податкового тягаря щодо групи компаній. Уважаємо, що справедливим є зауваження Ю. Зав'ялової та І. Хаменушка, які стверджують, що зниження податкового тягаря щодо групи компаній (у межах податкового планування або незаконного ухилення від сплати податків) – це не причина, а наслідок виникнення трансфертних цін, додаткова й суб'єктивна можливість їх використання.

Із часом таких бізнес-структур виникає щораз більше, унаслідок чого зростає кількість операцій усередині корпорації. Явище маніпуляції трансфертними цінами стає все поширенішим, і бюджети країн починають недоотримувати значні грошові суми. Тому, на нашу думку, єдиною причиною виникнення правового регулювання трансфертних цін стала маніпуляція ними.

Правове регулювання трансфертного ціноутворення виникло в США в 1917 р. із прийняттям спеціальних положень щодо трансфертного ціноутворення, згідно з якими Служба внутрішніх доходів США була уповноважена змушувати афілійовані компанії до консолідації в разі, якщо це необхідно для «справедливого визначення інвестованого капіталу або оподаткованих доходів» взаємозалежної корпоративної групи [6, с. 146–147].

У деяких континентальних європейських країнах у цей період принцип витягнутої руки був основою для коригування доходу акціонерів, які отримали незвично великі доходи від компанії, офіційно не позначені як дивіденди [6, с. 148].

У міжнародному контексті принцип витягнутої руки вперше був сформульований у ст. 3 проекту Конвенції Ліги Націй про формування доходу й нерухомості міжнародних організацій у 1933 р. Термін «дії виходячи із принципу витягнутої руки» вживався тільки в контексті відносин між постійним представництвом і головною організацією [6, с. 149].

Починаючи із 60–70 рр. XX ст., правове регулювання розвивається паралельно в США та Європі (мова йде про діяльність Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР)). У 1963 р. прийнята Типова модельна конвенція ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, останні зміни до якої були внесені наприкінці 1997 р. [7] Ст. 9 Конвенції ОЕСР визначає принцип витягнутої руки, а саме: «Якщо між двома підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства й, відповідно, оподаткований» [8].

У 1968 р. у ст. 482 Кодексу внутрішніх доходів унесено зміни з метою боротьби зі скороченням податкових зобов'язань ТНК перед США. Правила підтвердили принцип витягнутої руки як основу для аналізу та оцінювання трансфертного ціноутворення й коригувань між пов'язаними особами і створили основу для конкретних внутрішньогрупових операцій, у тому числі надання послуг, ліцензування та продажу матеріальних і нематеріальних активів. Трьом конкретним методам ціноутворення було приділено особливу увагу: метод порівнянних ринкових цін, метод ціни наступної реалізації й витратний метод.

Усі три методи спиралися на зіставні угоди для визначення ціни на відстані витягнутої руки – або безпосередньо, або шля-

хом застосування відповідних норм прибутку й відрахувань із цін, що діють між незалежними контрагентами. Правила також дозволили використовувати інші «невстановлені в законі методи». Законодавство США щодо трансфертного ціноутворення змінювалося й у 1980 рр., і в 1990 рр. [6, с. 152].

Одним із перших правових актів, що регулюють питання, пов'язані із діяльністю ТНК на міжнародному рівні, є Декларація країн-учасниць ОЕСР про міжнародні інвестиції й багатонаціональні підприємства від 21 червня 1976 р. та додаток до неї – Керівництво для багатонаціональних підприємств. У ньому стосовно питання оподаткування багатонаціональними компаніями рекомендується утримуватися від використання доступних для них прийомів (включаючи трансфертне ціноутворення), спрямованих на спотворення податкової бази, щоб уникнути суперечності із законодавством країн, на території яких вони функціонують. Спеціальним документом, що визначає основні засади правового регулювання трансфертних цін у контексті міжнародного оподаткування, стали керівні роз'яснення ОЕСР 1979 – Звіт ОЕСР «Трансферне ціноутворення та багатонаціональні підприємства». У наступні роки ОЕСР були прийняті документи, що доповнюють положення Звіту 1979, а також акти, які регулюють інші аспекти оподаткування при застосуванні трансфертних цін [9, с. 4–5].

У 1995 р. було прийнято Настанови по трансфертному ціноутворенні для багатонаціональних підприємств і податкових адміністрацій. Останні доповнення й зміни до настанов ОЕСР прийнято Комітетом ОЕСР із фінансових питань 22 червня 2010 р. та схвалено Радою ОЕСР 22 липня 2010 р. [10, с. 50].

Настанови ОЕСР надають рекомендації щодо застосування принципу «витягнутої руки», що використовується з метою визначення вартості міжнародних операцій між асоційованими (пов'язаними) особами. У 2010 р. (порівняно із редакцією 1995 р.) переглянули розділи I–III, до яких додали нові рекомендації щодо вибору найбільш доречних до обставин випадку методів трансфертного ціноутворення, практичного застосування методів прибутку від операцій (метод чистої маржі від операції та метод розподілення прибутку) і проведення аналізу порівняльності. Крім того, додано розділ IX, що стосується аспектів трансфертного ціноутворення реструктуризації бізнесу [11].

На сьогодні три міжнародні утворення створюють правила, які регулюють трансфертне ціноутворення, а саме: 1) ОЕСР (відділ трансфертного ціноутворення Комітету з податкових питань ОЕСР); 2) Європейський Союз (спільний форум із трансфертного ціноутворення Європейської Комісії Європейського Союзу); 3) Організація Об'єднаних Націй (підкомітет із трансфертного ціноутворення Комітету експертів ООН із міжнародної співпраці з податкових питань). При розробці документів, що регулюють питання у сфері трансфертного ціноутворення, ці організації співпрацюють між собою, у тому числі завдяки тому, що більшість держав, які входять до ЄС, є також членами ОЕСР, а всі держави-члени ЄС і держави-члени ОЕСР є членами ООН [9, с. 50].

Назвемо основні міжнародні документи, що містять рекомендації щодо правового регулювання у сфері трансфертного ціноутворення із прив'язкою міжнародних організацій, які їх прийняли.

Організація економічного співробітництва та розвитку:

– Рекомендації ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб (2010 р.);

– Модульна (типова) конвенція ОЕСР стосовно податків на доходи та капітал (1963 р.);

– Методичні рекомендації із розробки законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, спрямовані на гармонізацію підходу, що використовується (2011 р.).

Європейський Союз:

– Арбітражна конвенція Європейського Союзу про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку із коригуванням прибутку асоційованих підприємств (1990 р.);

– Кодекс поведінки стосовно документації з ТЦ для асоційованих підприємств у ЄС (2006 р.);

– Кодекс поведінки стосовно ефективного застосування положень Конвенції про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку із коригуванням прибутку асоційованих підприємств (2006 р.);

– Настанова ЄС з укладання договорів про попереднє ціноутворення (2007 р.);

– Настанова ЄС із міжгруповими послугами із низькою доданою вартістю (2010).

Організація Об'єднаних Націй:

– Настанова ООН із трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються (2013 р.);

– Модульна (типова) конвенція ООН щодо уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються (2013 р.);

– Довідник ООН з окремих питань адміністрування у сфері уникнення подвійного оподаткування для країн, що розвиваються (2013 р.) [9, с. 51–52].

Усі зазначені акти включно з Настановами ОЕСР належать до так званих актів «м'якого права», кожна держава самостійно вирішує їх роль при формуванні внутрішнього законодавства.

З метою подальшого розвитку правового регулювання у сфері трансфертного ціноутворення 12 лютого 2013 р. за дорученням міністрів фінансів країн G20 ОЕСР розробило й опублікувало звіт «Про розмиття (ерозію) податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування» (План – BEPS) [12, с. 23]. Згідно з документом, передбачається уніфікація форм податкової звітності, відображення податкових надходжень від різних юрисдикцій, обмеження щодо застосування податкових пільг, посилення регулювання трансфертного ціноутворення [13]. Також передбачається розроблення правил трансфертного ціноутворення стосовно угод із надання фінансових гарантій, гарантій виконання угоди, деривативів, венчурного фінансування та договорів страхування. Планується доповнити правила, що регулюють трансферне ціноутворення, положеннями, які протидіють BEPS за допомогою передавання нематеріальних активів усередині групи. Зокрема, планується таке: доповнити правила, що регулюють трансферне ціноутворення, положеннями, які протидіють BEPS за допомогою здійснення угод із високим рівнем ризику між взаємопов'язаними особами, шляхом уточнення порядку застосування методів підтвердження ринкового рівня цін товарів і послуг для цілей оподаткування, зокрема методу розподілу прибутку; запровадити заходи, які протидіють звичайним способам розмиття бази оподаткування, таким як виплата винагороди за надання управлінських послуг, а також облік для цілей оподаткування витрат головної організації [14].

На нашу думку, елементи правового регулювання трансфертного ціноутворення в Україні з'явилися в 1995 р. із прийняттям Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», де йшла мова про визначення звичайної ціни. Для визначення звичайної ціни використовувалася інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами,

послугами) у зів'язаних умовах. Ураховуються такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії), строки виконання зобов'язань, умови платежів, звичайних для такої операції, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При чому враховувалися ціни між непов'язаними особами [14]. Звичайно, сфера застосування звичайної ціни була значно ширшою, ніж сучасного трансфертного ціноутворення.

Разом із ПК України з'являється ст. 39 «Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни» (зазначена стаття так і не діяла). У ст. 39 ПК України йшлося про визначення звичайної ціни в певних операціях, наприклад між пов'язаними особами, бартерних, операціях із платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або тими, котрі не є платником цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності. Були передбачені методи, за якими це здійснювалося [15].

Із 01 вересня 2013 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення». Цим Законом уперше в національне податкове законодавство введено поняття трансфертного ціноутворення, визначено перелік контрольованих операцій (який за сутністю повністю відтворював положення ст. 39 ПК України, ураховувались також і бартерні операції). Закон передбачав визначення ціни в контрольованих операціях для визначення бази оподаткування в податку на прибуток і ПДВ. Звичайно, «недоліків» у ньому було достатньо. Багато дослідників правового регулювання трансфертного ціноутворення стверджували про невідповідність його положень міжнародним стандартам, зокрема в частині поширення на внутрішні операції. Ще одним значним недоліком було те, що звичайна ціна визначалася тільки для цілей контрольованих операцій. Контрольовані операції в дуже спрощеному вигляді – це операції із реалізації товарів, робіт, послуг між пов'язаними особами на суму 50 і більше млн грн із кожним контрагентом. Тому дія норм, що стосувалася звичайної ціни, не поширювалася на операції менше ніж 50 млн грн.

28 грудня 2014 р. прийнято новий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням», яким змінено норми ПК України щодо трансфертного ціноутворення, зокрема більше не фігурує поняття «звичайна ціна», очевидно, це зроблено для вирішення вищезазначеної ситуації (залишення без «нагляду» тих операцій, що не підпадають під контрольовані). Також змінено розуміння контрольованих операцій (поширюється тільки на зовнішні), розширено розуміння пов'язаних осіб, джерела інформації тощо. Усе це зроблено з метою приведення інституту трансфертного ціноутворення до міжнародних стандартів.

Із 21 січня 2015 р. на розгляді в Комітеті з податкової та митної політики знаходиться Законопроект України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо трансфертного ціноутворення)» № 1861. Головними новелами цього законопроекту є зміна порядку підрахунку та загальне підвищення вартісного критерію контрольованих операцій; зменшення штрафних санкцій, підвищення частки володіння корпоративними правами для визнання осіб пов'язаними [16] тощо.

Висновки. Отже, визначено трансфертне ціноутворення як явище, що виникло внаслідок взаємодії двох причин: поява складних бізнес-структур (ТНК) і бажання отримати певну еко-

номічну вигоду. Трансфертна ціна як економічна категорія не є негативним явищем, оскільки першочергово «переслідувала» цілі, що не пов'язані із податковим плануванням. Маніпулювання трансфертними цінами призвело до появи норм права, відповідно до приписів яких здійснюється контроль за трансфертним ціноутворенням. Правове регулювання контролю за трансфертним ціноутворенням виникло на початку ХХ ст. в США. Згодом паралельно розвивалося як у США так і в Європі. На сьогодні існує три міжнародні організації, що здійснюють нормотворення у сфері трансфертного ціноутворення. Ураховуючи прагнення Українського народу вступити в Європейський Союз, Україні повинна приводити внутрішнє законодавство до міжнародних стандартів. Як бачимо, в Україні активно здійснюється розвиток правового регулювання трансфертного ціноутворення, про що свідчать часті зміни законодавства.

Література:

1. Вотчаев А.А. Влияние налогов на цены: политика регулирования и контроля : автореф. дисс. ... канд. эконом. наук : спец. 08.00.10 / А.А. Вотчаев. – Саратов, 2009. – 21 с.
2. Завьялова Ю.Н. Трансфертное ценообразование: объект уничтожения или насущная потребность? / Ю.Н. Завьялова, И.В. Хаменушко // Налоговед. – 2005. – № 4. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://nalogoved.ru/art/176>.
3. Багаутдинов Р.И. Исторические аспекты развития трансфертного ценообразования / Р.И. Багаутдинов, Л.Ф. Султанова // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сборник статей по материалам XXXI Международной научно-практической конференции. – Новосибирск : СибАК, 2013. – № 11 (31). – 228 с.
4. Амеліна І.В. Міжнародні економічні відносини / І.В. Амеліна, Т.Л. Попова, С.В. Владимиров. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 256 с.
5. Пашкус В.Ю. Теория трансфертного ценообразования в современной организации: понятия, модели, проблемы / В.Ю. Пашкус [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ipnpou.ru/article.php?idarticle=000761>.
6. Задорожная А.И. История института налогового регулирования трансфертного ценообразования / А.И. Задорожная // Петербургский юрист. – 2014. – № 3. – С. 146–165.
7. Полежарова Л.В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения / Л.В. Полежарова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=30735>.
8. Томашевская Н. Ценовая позиция / Н. Томашевская [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.integrites.com/ru/publication/902/http%3A/www.integrites.com>.
9. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А. Непесов. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 233 с.
10. Мішин М. Світовий досвід трансфертного ціноутворення: тенденції та перспективи / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 38. – С. 49–52.
11. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22 липня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://auditconsult.biz/tzo/0.pdf>.
12. Мішин М. Трансфертне ціноутворення та план дій BEPS / М. Мішин, Є. Курілов // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 16. – С. 23–26.
13. Ульянова Н. Офшори не в тренді, або що нового в правовому полі? / Н. Ульянова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://forbes.ua/ua/opinions/1385920-ofshori-ne-v-trendi-abo-shchonovogo-v-pravovomu-poli>.
14. Крутий Ю. Что такое BEPS и его влияние на международный бизнес / Ю. Крутий [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.smartsolutions.ua/chto-takoe-beps-i-ego-vliyanie-namezhdunarodnyj-biznes/>.
15. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 грудня 1994 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>.
16. Податковий кодекс : Закон України від 02 грудня 2010 року (в первинній редакції) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20101202>.
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо трансфертного ціноутворення) : Проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.l1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=53720.

Джох Р. В. Трансфертное ценообразование: причины возникновения и история развития

Аннотация. В статье охарактеризованы основные причины возникновения трансфертного ценообразования как явления. Исследовано развитие правового регулирования трансфертного ценообразования на международном и национальном уровнях отдельных государств.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, трансфертная цена, правовое регулирование, транснациональные корпорации, налогообложение.

Dzhoh R. Transfer pricing: reasons of appearance and history of development

Summary. In the article we described the main appearance reasons of the phenomenon of transfer pricing. We studied the development of transfer pricing regulation in the international and national levels in individual countries.

Key words: transfer pricing, transfer price, legal regulation, multinational corporations, tax.