

ТЕОРІЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: ПОНЯТТЯ ТА ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ

Розглянуто та проаналізовано існуючі визначення понять «трансфертне ціноутворення», «пов'язані особи» та «контрольовані операції». Запропоновано доповнене визначення трансфертного ціноутворення на основі існуючих. Надано типізацію періодів розвитку трансфертного ціноутворення у світі.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, пов'язані особи, контрольовані операції, етапи розвитку трансфертного ціноутворення, керівництво ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій.

Табл. 1. Літ. 13.

ТЕОРИЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ: ПОНЯТИЕ И ПЕРИОДИЗАЦИЯ РАЗВИТИЯ

Рассмотрены и проанализированы существующие определения понятий «трансфертное ценообразование», «связанные лица» и «контролируемые операции». Предложено дополненное определение трансфертного ценообразования на основании существующих. Проведено типизацию периодов развития трансфертного ценообразования в мире.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, связанные лица, контролируемые операции, этапы развития трансфертного ценообразования, руководство ОЭСР для многонациональных компаний и налоговых администраций.

TRANSFER PRICING THEORY: THE CONCEPT AND PERIODIZATION OF DEVELOPMENT

The article presents an observation and analysis of existing definitions of «transfer pricing», «associated enterprises» and «controlled transactions». In addition amended definition of transfer pricing is presented. Typification of transfer pricing developing periods is provided.

Keywords: transfer pricing, associated enterprises, controlled transactions, stages of transfer pricing development, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

Постановка проблеми. У сучасному світі міжнародний бізнес на 65% складається із операцій між підрозділами транснаціональних корпорацій. Здійснюючи свою підприємницьку діяльність компанії знаходяться у постійному пошуку шляхів зменшення податкового навантаження. Одним із таких шляхів є оптимізація оподаткування із використанням компаніями трансфертного ціноутворення. Для України питання трансфертного ціноутворення набуває актуальності у зв'язку із входженням на ринок все більшої кількості транснаціональних корпорацій, а також у зв'язку зі змінами податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням дослідження трансфертного ціноутворення займаються в усьому світі як теоретики та державні органи, так і приватні компанії і корпорації. Серед зарубіжних вчених, які приділяють увагу питанню трансфертного ціноутворення, варто відзначити К. Непесова [1], К. Друрі, Й. К. Сундарам, Р. Фейншрайбер. В українських наукових працях в центрі уваги досліджень знаходиться трансфертне ціноутворення в окремих сферах економічної діяльності та для окремих видів підприємств. Так, М. Макаренко та Т. Савченко [2] розглядають систему трансфертного ціноутворення в комерційних банках, Н. Гришко аналізує умови трансфертного ціноутворення на металургійному підприємстві [3]. Більшою мірою вивченням питань трансфертного ціноутворення на даний

момент в Україні займаються компанії, що пропонують свої послуги з упровадження системи трансфертного ціноутворення, такі як аудиторські компанії Великої Четвірки.

Мета статті. Метою даної статті є дослідження сутнісних характеристик трансфертного ціноутворення та періодизації його розвитку.

Виклад основного матеріалу. Нещодавно трансфертне ціноутворення було предметом вивчення лише податкових служб та кількох учених. Однак, останнім часом, у зв'язку зі стрімкими глобалізаційними процесами та ростом транснаціональних корпорацій, інтерес до даного питання стає все більш відчутним.

В Україні проблематика трансфертного ціноутворення та його основних характеристик набула більшої актуальності протягом останніх кількох років.

Із загальної точки зору поняття трансфертного ціноутворення відноситься до цін, за якими укладаються угоди між юридичними особами, що входять в одну міжнародну корпорацію, що, на думку міжнародної аудиторської компанії «Ернст енд Янг», впливає на вибір юрисдикції, в якій відбувається оподаткування прибутку [4].

Практичний юридичний словник, у якому містяться британські, американські та міжнародні юридичні терміни, визначає трансфертне ціноутворення як встановлення ціни, за якою пов'язані підприємства передають товари, послуги чи інші активи між собою. За відсутності превентивного законодавства пов'язані підприємства можуть маніпулювати трансфертним ціноутворенням, щоб отримати податковий зиск [5].

ООН у своєму практичному керівництві щодо трансфертного ціноутворення окреслює, що трансфертне ціноутворення відноситься до встановлення ціни на операції між пов'язаними особами, що включають передачу власності або надання послуг [6, с. 2].

Основним документом щодо трансфертного ціноутворення на міжнародному рівні є Керівництво ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій щодо трансфертного ціноутворення. Відповідно до нього трансфертне ціноутворення є встановленням ціни, за якою компанія передає товари, нематеріальні активи та надає послуги пов'язаній особі [7, с. 13]. При цьому зазначено, що поточна ситуація на ринку може не мати такого впливу на ціну операції з пов'язаною особою, як на ціну з іншими (непов'язаними) особами [7, с. 25].

Британське законодавство відносить трансфертне ціноутворення до системи визначення ціни в операціях між двома пов'язаними сторонами, причому така ціна може відрізнятися від тієї, що була б встановлена між непов'язаними особами за рівних умов [8].

В українському законодавстві трактування терміну трансфертного ціноутворення дещо ширше. Так, на момент написання даної статті, трансфертне ціноутворення в українському податковому законодавстві регулюється статтею 39 Податкового Кодексу України (надалі – ПКУ), у яку були внесені зміни, що вступили в дію з 1 вересня 2013 року. У ПКУ трансфертне ціноутворення окреслюється як система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, що, згідно з податковим законодавством України, визнаються контрольованими [9, стаття 14.1.251¹].

Останні зміни, внесені до статті 39 ПКУ, суттєво переглянули обсяг контрольованих операцій. Починаючи з 1 вересня 2013 року до таких операцій належать:

– загальна сума здійснених з одним контрагентом протягом року дорівнює або перевищує 50 млн. гривень та що підпадають під одну з наступних умов:

- операції з пов'язаними резидентами, що відповідають певним критеріям, визначеними статтею 39 ПКУ та/або

- операції з пов'язаними нерезидентами та/або

- операції з непов'язаними нерезидентами, які зареєстровані в державі з встановленою ставкою податку на прибуток підприємств нижчою на 5 і більше відсотків ніж в Україні. Даний перелік затверджується Кабінетом Міністрів України та опубліковується на офіційному веб-сайті Міністерства доходів і зборів України.

Зазначений перелік контрольованих операцій є більш докладним ніж той, що міститься у Керівництві ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій щодо тра-

нсфертного ціноутворення. Згідно з Керівництвом контролюваними є операції між двома підприємствами, що є пов'язаними [7]. При цьому ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР визначає, що компанії можуть бути пов'язаними через капітал, управління чи контроль. Однак значення у даному випадку терміну «контроль» надалі у конвенції не розшифровується [10, с. 4].

Податкове законодавство України визначає пов'язаних осіб як юридичних та/або фізичних осіб, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють. Більш того, для цілей трансфертного ціноутворення ПКУ надає більш детальний список пов'язаних осіб, що складається із 10 пунктів, зокрема пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення визнаються:

- 1) юридичні особи, якщо одна з них безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;
- 2) фізична та юридична особа – у разі, якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;
- 3) юридичні особи – у разі, якщо одна й та сама особа безпосередньо та/або опосередковано володіє 20 чи більше відсотками корпоративними правами обох юридичних;
- 4) юридична особа й особа, що має повноваження на призначення одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;
- 5) юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені за рішенням однієї і тієї самої особи;
- 6) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено за рішенням однієї і тієї самої особи;
- 7) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи;
- 8) юридична особа та фізична особа – у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи;
- 9) юридичні особи, в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа;
- 10) фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, неповнолітні, у тому числі всиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування [9, стаття 14.1.159].

На думку російського вченого К. А. Непесова, найбільш вдалим визначенням трансфертного ціноутворення є визначення, надане вченими Велоссо та Мюллер Брегагао 1992 р. для Міжнародної податкової асоціації (IFA): трансфертне ціноутворення складається із маніпулювання витратами і доходами в операціях між пов'язаними особами за допомогою способів, що відрізнялися від тих, які були б використані в операціях в нормальних ринкових умовах. Метою такого маніпулювання є отримання податкового зиску [11].

Розглянувши та проаналізувавши усі вищезазначені визначення поняття «трансфертне ціноутворення» можна виділити його основні характеристики:

- 1) трансфертне ціноутворення є системою визначення ціни;
- 2) поняття трансфертного ціноутворення відноситься лише до операцій з, так званими, пов'язаними особами;
- 3) визначена ціна може відрізнятися від тієї, що була б встановлена між непов'язаними особами за рівних ринкових умов;
- 4) трансфертне ціноутворення використовується компаніями для отримання податкової вигоди.

Аналіз усіх вищевказаних джерел дозволяє охарактеризувати трансфертне ціноутворення як систему визначення цін на надання товарів чи послуг між двома пов'язаними особами на умовах, що відрізняються від звичайних ринкових, з метою отримання податкової вигоди.

Для отримання повних характеристик трансфертного ціноутворення важливим є дослідження його еволюційного розвитку. В якості окремого об'єкта дослідження трансфертне ціноутворення вивчається з 50-х років ХХ століття.

Аналіз світового досвіду та наукової і спеціалізованої літератури дозволяє виділити 4 етапи розвитку трансфертного ціноутворення (табл. 1).

Таблиця 1

Етапи розвитку трансфертного ціноутворення у світі

Етап	Назва	Період	Характеристика	Причини
I етап	Виділення трансфертного ціноутворення в окремий об'єкт дослідження	1950-ті роки	Зростання кількості досліджень питання трансфертного ціноутворення	Стрімке зростання кількості транснаціональних корпорацій (надалі –ТНК) та географічне розширення меж їхньої діяльності
II етап	Активізація міждержавного співробітництва у податковій сфері	1960-ті роки	Розробка національних правових податкових норм та інститутів, укладання двосторонніх угод податкового характеру між країнами	Викривлення податкової бази у зв'язку із довільним та безконтрольним переміщенням оподаткованого прибутку між підрозділами ТНК
III етап	Становлення міжнародного спеціального законодавства щодо трансфертного ціноутворення	1970-1995 роки	Розробка спеціальних правових актів, що регулюють діяльність ТНК на міжнародному рівні	Необхідність розробки унітарного спеціального законодавства, що регулює трансфертне ціноутворення
IV етап	Запровадження національних правил щодо трансфертного ціноутворення	з 1995 року	Розробка та впровадження національних правил трансфертного ціноутворення на основі рекомендаційно-методичних документів ОЕСР	Необхідність регулювання діяльності ТНК на національному рівні

Джерело: Складено автором на основі [1; 12; 13; 14; 15].

1. Виділення трансфертного ціноутворення в окремий об'єкт дослідження. На початку 50-х років ХХ століття структура підприємств ускладнюється, відбувається усунення торгових бар'єрів і, як наслідок, активна міжнародна торгівля, включаючи торгівлю між підрозділами однієї ТНК. Виникає необхідність вивчення та класифікації підходів до визначення трансфертної (внутрішньої) ціни.

2. Активізація міждержавного співробітництва у податковій сфері характеризується формальним закріпленням нормативної бази, пов'язаної із переміщенням оподаткованого прибутку, на національному та міжнародному рівні. Основним моментом цього етапу є видання Організацією економічного співробітництва та розвитку у 1963 році Модельної конвенції про податок на прибуток та капітал. На момент написання статті Модельна конвенція була змінена та доповнена 8 разів, остання редакція відбулася у 2010 році. Більше двох тисяч двосторонніх угод, укладених між країнами, ґрунтуються на Модельній конвенції [12, ст. 7].

3. Становлення міжнародного спеціального законодавства щодо трансфертного ціноутворення. Першою країною, що прийняла спеціальне законодавство, що регламентувало питання трансфертного ціноутворення на національному рівні, були Сполучені Штати Америки. Так у 1968 році Служба внутрішніх доходів США випустила керівництво, яке містило правила застосування принципу витягнутої руки та специфічні цінові методи для перевірки відповідності даному принципу [13, ст. 817]. Оскільки американські ТНК на той момент здійснювали свою діяльність у багатьох країнах світу, а законодавство США значним чином

також відрізнялося від законодавства інших країн, то виникла необхідність пошуку єдиних, прийнятних для більшості країн, принципів регулювання трансфертного ціноутворення. Результатом такого пошуку стало прийняття у 1976 році країнами ОЕСР Декларації про міжнародне інвестування та багатонаціональні підприємства (надалі – Декларація). Декларація містить доповнення – Керівництво для багатонаціональних підприємств, яке було рекомендоване країнами-учасницями ОЕСР для використання при здійсненні компаніями своєї підприємницької діяльності [14].

Під час останньої редакції Декларації у травні 2011 року були внесені деякі зміни у Керівництво для багатонаціональних підприємств. На момент написання статті 34 країни-учасниці ОЕСР та 10 інших країн (України у їх числі немає) підписали Декларацію [15].

Спеціальним документом, що містив основи правового регулювання трансфертних цін у контексті міжнародного оподаткування став виданий ОЕСР звіт «Трансфертне ціноутворення та багатонаціональні компанії», який постійно змінювався і доповнювався і у 1995 році був перевиданий під назвою як Керівництво ОЕСР для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій щодо трансфертного ціноутворення (надалі – Керівництво). Метою Керівництва є усунення подвійного оподаткування шляхом встановлення принципу витягнутої руки, а також ієрархію методів трансфертного ціноутворення для перевірки застосування принципу витягнутої руки до встановлення внутрішніх цін [16, ст. 4].

4. Запровадження національних правил щодо трансфертного ціноутворення. Починаючи з 1995 року країни почали розробляти та впроваджувати правила трансфертного ціноутворення та вимоги до трансфертної документації. Так, поряд із США у 1995 році введенням зайнялися Австралія та ПАР. Протягом 1996–1998 років ще сім країн приєдналися до цього процесу, включаючи Францію, Китай, Бразилію, Нову Зеландію, Мексику, Словаччину, Південну Корею. У 1999–2001 роках правила трансфертного ціноутворення почали діяти ще у чотирьох країнах світу: Бельгії, Аргентині, Канаді, Великій Британії. У період з 2002 по 2004 рік імплементація законодавства щодо трансфертного ціноутворення відбулася у восьми країнах світу, серед яких Японія, Нідерланди, Казахстан, Польща, Таїланд, Португалія, Перу, Індія. У 2005–2007 роках іще 6 країн приєдналися до цього процесу: Тайвань, Колумбія, Еквадор, Малайзія, Угорщина, Німеччина. Починаючи з 2008 року правила трансфертного ціноутворення були введені у семи країнах: Росії, КНДР, Фінляндії, Туреччині, Норвегії, Іспанії, Данії [17].

За даними компанії TP Analytics, яка займається аналізом світової ситуації щодо трансфертного ціноутворення та надає професійні послуги в цій сфері, правила трансфертного ціноутворення усталені та приведені у виконання через інструменти контролю та аудиту у 22 країнах світу, ще у 31 країні світу, включаючи Україну, правила трансфертного ціноутворення існують, але вимагають доопрацювання та повного введення у виконання. Решта країн ще досі не розпочала розробку спеціального законодавства [18].

На основі проведеної періодизації розвитку трансфертного ціноутворення можна визначити, що саме розвиток компаній, зміни у їх структурній організації стимулювали необхідність розвитку законодавчого забезпечення, яке б давало змогу контролювати діяльність цих компаній.

Висновки. Питання трансфертного ціноутворення стає все більш актуальним в Україні та світі у зв'язку із глобалізаційним розвитком та входженням усе більшої кількості ТНК на ринки України. Країни розробляють спеціальне національне законодавство, покликане регулювати дане питання. Принципи трансфертного ціноутворення визначаються національними законодавствами, в основі яких лежать міжнародні методично-рекомендаційні документи, з урахуванням специфіки економічного розвитку країн. Таким чином, визначення трансфертного ціноутворення відрізняється у різних національних та міжнародних документах. Зокрема, українське законодавство містить більш докладне визначення, аніж міжнародне.

На даний момент трансфертне ціноутворення знаходиться на четвертому етапі розвитку, який передбачає розробку спеціального національного законодавства на основі існуючого

міжнародного та його імплементацію. Зважаючи на те, що лише у 22 країнах світу (до яких Україна не належить) спеціальне законодавство щодо трансфертного ціноутворення не лише розроблене, а й ефективно впроваджене, дана проблематика є актуальною для подальшого вивчення та аналізу.

Література

1. Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – «Волтерс Клувер», 2007. – 233 с.
2. Система трансфертного ціноутворення у комерційних банках: монографія/ М. І. Макаренко, Т. Г. Савченко. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – 238 с.
3. Гришко Н.В. Модель трансфертного формування витрат виробництва металургійного підприємства // Наукові праці: науково-методичний журнал. – Випуск: 59, Том: 72 Економіка. – Миколаїв: Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2007. – С. 29–33.
4. Головними пріоритетами на ринках, що розвиваються, є управління ризиком та вдосконалення навичок у сфері дотримання правил трансфертного ціноутворення. Прес-реліз аудиторської компанії «Ернст енд Янг». – 5 серпня 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/News-releases/Press-release---2013-08-05>
5. Practical Law Dictionary. Glossary of UK, US and international legal terms. 2010. Mode of access: www.practicallaw.com.
6. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. – New York, United Nations, 2013. – 485 p.
7. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. – OECD Publishing. – 2010. – 243 p.
8. Transfer pricing: introduction: what is transfer pricing? : an explanation. Mode of access: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM410520.htm>
9. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Isabel Carendi, Maria Lilliestierna. Associated Enterprises – What is the Meaning of «Participation in control». – Jonkoping International Business School. Jonkoping University. – 30 May 2006. Mode of access: <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:4261/FULLTEXT01.pdf>
11. Velloso F.C., Muller Brigagao G.A. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, 1992. – P. 313.
12. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). – Centre for Tax Policy and Administration. – February 2007. – 55 p.
13. International Transfer Pricing 2013/14. PwC. – 2013. – 817 p. Mode of access: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>
14. Text of the OECD Declaration on International Investment and Multinational Enterprises. Mode of access: <http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/>
15. OECD Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises. Mode of access: <http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/oecddeclarationanddecisions.htm>
16. Global Transfer Pricing Review. – KPMG. Mode of access: http://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/Tax/pub_20110316_Global-Transfer-Pricing-Review_EN.pdf
17. Перспективы развития трансфертного ценообразования в Украине. Трансфертные цены: игра по новым правилам: Презентация для круглого стола компании «Делойт энд Туш ЮСК». – 26 октября 2012/
18. Official site of TP Analytics. Mode of access: <http://www.tpanalytics.com/>

Стаття надійшла до редакції 30. 09. 2013 р.