

Трансфертне ціноутворення. ОЕСР, керівництво, основні поняття

Розробка правових норм, пов'язаних з трансферним ціноутворенням (податковий аспект) почалася – на рівні національних законодавств у 1960-х роках. Перший документ, що регламентує ТЦО на міжнародному рівні – Модельна конвенція ОЕСР про податок на доходи і капітал, 1963 року.

У 1979р. з'явився спеціальний документ, присвячений проблемам ТЦО: Звіт ОЕСР «Трансферне ціноутворення та багатонаціональні підприємства».

У 1995 році прийнято Керівництво про трансферному ціноутворенні для багатонаціональних підприємств та податкових адміністрацій (далі: Керівництво ОЕСР 1995р.). Дане Керівництво являє собою основний рекомендаційно-методичний документ у галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення, положення якого враховуються в законодавстві різних країн світу (включаючи країни, які не є учасниками ОЕСР).

Поява вищевказаних документів пов'язана, в першу чергу, з різким зростанням числа транснаціональних корпорацій (ТНК) – починаючи приблизно з 1950р. У діяльності ТНК, які складаються з кількох афілійованих осіб, що знаходяться в різних країнах (а, отже, в різних податкових юрисдикціях) з'являється можливість отримання додаткового прибутку ТНК за рахунок встановлення внутрішньогрупових спеціальних (трансфертних) цін. Таким чином, здійснюється «переведення» податкової бази на афілійовану особу, що перебуває в країні з більш сприятливим оподаткуванням.

Згідно з інформацією з вільної енциклопедії «Вікіпедія», довідково: Організація економічного співробітництва та розвитку (скор. ОЕСР, англ. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) – міжнародна економічна організація розвинених країн, що визнають принципи представницької демократії та вільної ринкової економіки. Створена в 1948 під назвою Організація європейського економічного співробітництва (англ. Organisation for European Economic Co-operation, OEEC) для координації проектів економічної реконструкції Європи в рамках плану Маршалла. Штаб-квартира ОЕСР. Шато де ла Мюетт, Париж. Країни-учасниці: Австралія, Австрія, Бельгія, Великобританія, Угорщина, Німеччина, Греція, Данія, Ізраїль, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Італія, Канада, Люксембург, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Норвегія, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, США, Туреччина, Франція, Чехія, Чилі, Швейцарія, Швеція, Естонія, Південна Корея, Японія.

Таким чином, Керівництво ОЕСР 1995р. в першу чергу розглядає транснаціональні корпорації (ТНК). Аналізу підлягають комерційна і фінансова взаємодія між «асоційованими організаціями» (цей термін в національних законодавствах може називатися інакше: пов'язані особи, взаємозалежні особи тощо).

У статті 9 Модельної Конвенції ОЕСР визначається термін «асоційовані підприємства» – як «пряма чи непряма участь одного підприємства в управлінні, контролі або капіталі іншого, або третьої особи в управлінні, контролі і капіталі обох підприємств». Як правило, національні законодавства

застосовують аналогічний термін у значенні, досить близькому до даного терміну. Але можуть бути й істотні відмінності. Наприклад, ряд країн (Росія, Казахстан, Україна) застосовує ТЦО не тільки при взаєминах в ТНК, не тільки з пов'язаними особами (але і з деякими незалежними); а також розширено описується сам термін та аналог терміну «асоційовані підприємства».

Класично «асоційованість» підприємств розглядається через участь-пряму або непряму – в статутному капіталі організації. Основний критерій – відсоток володіння (володіння певною часткою участі в капіталі (акції) або ж наявність певної кількості голосів на зборах учасників).

Крім того, в законодавстві ряду країн використовуються й інші критерії «асоційованості». Наприклад, критерії, що враховують фактичні обставини: коли особа підкоряється волі і діє за вказівками іншої особи – при цьому зв'язку по «відсотку володіння» – не існує. Прикладами таких критеріїв можуть бути: входження певних осіб до складу ради директорів, наглядової ради підприємства; і навіть наявність родинних зв'язків між власниками і посадовими особами «асоційованих підприємств».

У податкових цілях «асоційованість» підприємств є основною умовою для податкового контролю. Угоди між асоційованими підприємствами називаються «контрольованими операціями», встановлювана у взаєминах між асоційованими підприємствами «відкоригована» ціна називається трансфертною ціною.

У пункті 11 Введення до Керівництва ОЕСР 1995р. трансферна ціна розглядається як ціна, що встановлюється між асоційованими організаціями, за якою одна організація реалізує товари, нематеріальні активи і надає послуги іншій асоційованій організації.

Трансферне ціноутворення (з метою отримання податкової вигоди) полягає в маніпулюванні доходами і витратами в угодах між асоційованими організаціями – при цьому умови таких угод

можуть істотно відрізнитися від ринкових.

Одним з основних принципів трансфертного ціноутворення є так званий «Принцип витягнутої руки». Суть даного принципу в наступному. Якщо співпрацюють два незалежних підприємства, то, як правило, умови їх комерційних і фінансових взаємин максимально наближені до ринкових. У той же час, якщо взаємодія відбувається між асоційованими підприємствами – зовнішні ринкові показники можуть і не впливати безпосередньо на їхні торговельні і фінансові взаємини (зокрема, може відбуватися «перенесення прибутку» до одного з підприємств, що знаходяться в державі з більш лояльним оподаткуванням). Це відбувається, тому що асоційовані підприємства працюють «рука об руку». У той час як незалежні підприємства – на відстані «витягнутої руки».

Офіційне формулювання принципу витягнутої руки міститься в пункті 1 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, яка є основою для укладення двосторонніх податкових угод між державами-членами ОЕСР (а також державами, в ОЕСР не входять):

«Якщо між двома асоційованими підприємствами в їх 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 зарахований до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований.»

Отже, при застосуванні принципу витягнутої руки, відбувається перерозподіл прибутку (всередині групи асоційованих підприємств) таким чином, щоб на кожному етапі взаємин між асоційованими організаціями умови угод відповідали ринковим-як це було б при угодах незалежних організацій. Основною метою перерозподілу прибутку транснаціональних корпорацій за принципом «витягнутої руки» є забезпечення справедливої частки податкової бази для кожної податкової

юрисдикції, в межах якої функціонує відповідний підрозділ ТНК.

Існує альтернатива для принципу витягнутої руки – це розподіл загального прибутку за формулою. У цьому випадку розподіл прибутку відбувається наступним чином:

– визначається загальний прибуток групи (загальний прибуток ТНК);

– загальний прибуток групи перерозподіляється між асоційованими підприємствами.

Для перерозподілу застосовується заздалегідь певна формула, що враховує декілька показників: вартість витрат, вартість активів, розмір фонду заробітної плати, обсяг продажів.

Можливо, розподіл загального прибутку за формулою – є більш правильним економічним підходом, більш правильно враховуються економічні реалії. У даному випадку ТНК розглядається як єдина одиниця, єдина група-на консолідованій основі.

У результаті більш правильно враховуються реальні бізнес-взаємини між підприємствами-членами групи. Фахівці, що підтримують ідею про необхідність такого підходу відзначають, що недоцільно застосовувати методи ведення роздільного бухгалтерського обліку підприємств-членів групи. Крім того, при застосуванні даного методу (розподілу прибутку за формулою) істотно знижуються витрати групи на ведення податкового обліку. У той же час, на сьогоднішній день ідея про розподіл прибутку за формулою не знайшла широкого застосування, країни-члени ОЕСР однозначно воліють принцип витягнутої руки. Свою відмову від застосування розподілу прибутку за формулою, ОЕСР обґрунтовує, в основному, політичними і адміністративними труднощами. На думку ОЕСР на сьогоднішній день нереально очікувати у сфері міжнародного оподаткування того рівня співпраці, який необхідний для впровадження на практиці методу розподілу прибутку за формулою. У зв'язку з цим, а також враховуючи деякі інші

фактори, країни-учасниці ОЕСР відмовилися від розподілу прибутку за формулою навіть як від теоретичної альтернативи принципу витягнутої руки.

Для практичного застосування принципу витягнутої руки, Керівництвом ОЕСР 1995р. пропонується використання одного з рекомендованих методів трансфертного ціноутворення. Залежно від доцільності застосування (для кожної досліджуваної операції) платник податків може вибрати з наступного списку: метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистої маржі від операцій і метод розподілу прибутку від операцій. Керівництво ОЕСР 1995р. призводить детальний аналіз усіх методів, у т.ч. проводиться їх порівняння, аналізується доцільність застосування конкретного методу в залежності від виду операції. Допускається також використання сукупності вищевказаних методів.

Крім того, в 1999р. ОЕСР було прийнято Керівництво з укладення угод про попереднє ціноутворенні згідно з процедурою взаємної згоди (Далі Керівництво про попереднє ціноутворенні). Основна ідея даного документу – досягнення взаємної згоди між платником податків і податковим органам з питань ТЦО – ще до укладення угод, які підпадають під поняття «контрольованих». Таким чином, Керівництво про попереднє ціноутворення націлене на уникнення розбіжностей в практичному застосуванні принципу витягнутої руки. У посібнику представлено докладний опис процедури в цілому, даються рекомендації з підготовки необхідних документів, рекомендації податковим органам з оцінки таких документів, процедурі укладення угоди, його подальшому моніторингу.



Олена Жукова – аудитор, адвокат. Директор аудиторської фірми. Член комісії з митного та податкового законодавства при ICC Ukraine. Керуючий партнер Міжнародного аналітичного альянсу

Придбати книгу можна тут: *“Трансферне ціноутворення:*

український варіант”