

Інформаційна довідка щодо трансфертного ціноутворення: світова та європейська практика (розділ 16 переговорного процесу «Оподаткування»)*

***Анотація.** В Інформаційній довідці наведено загальну характеристику практики держав-членів ЄС та ОЕСР у врегулюванні питання трансфертного ціноутворення, пропозиції інституцій ЄС щодо уніфікації європейської практики в цій сфері.*

***Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, багатонаціональні групи, податкова політика, податок на прибуток підприємств, європейська інтеграція, право ЄС, Настанови ОЕСР.*

Вступ. Ціноутворення на товари та послуги багатонаціональних груп (які складаються з декількох корпорацій / підприємств / юридичних осіб тощо) відоме як трансфертне ціноутворення¹. Ціни, що застосовуються в операціях багатонаціональних підприємств, впливають на розподіл доходу і, відповідно, на його оподаткування в кожній державі. Для забезпечення того, щоб ціни на операції відображали їх справедливую ринкову вартість, держави запроваджують чіткі правила трансфертного ціноутворення. Хоча ці правила встановлюються на національному рівні, держави-члени Європейського Союзу (далі – ЄС) дотримуються Керівних принципів Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Однак, останніми роками кількість податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення зростає, а податкові органи й компанії витрачають значний час та ресурси на їх вирішення. Так, 12 вересня 2023 року Європейська Комісія представила пропозицію щодо гармонізації правил трансфертного ціноутворення в ЄС. Основною метою є встановлення єдиного підходу до трансфертного ціноутворення та визначення його ключових принципів, які будуть інкорпоровані в законодавство ЄС.

Основна частина

Загальна характеристика сфери трансфертного ціноутворення.

В умовах глобалізації економіки та з урахуванням дедалі складнішої структури юридичних осіб, значну роль відіграють транскордонні операції в межах багатонаціональних груп, становлячи близько третини загального обсягу світового експорту². Чіткі правила трансфертного ціноутворення існують для того, щоб гарантувати, що дохід кожної юридичної особи відображає її реальний економічний внесок у багатонаціональну групу.

Основною метою трансфертного ціноутворення є встановлення «належної» або «правильної» ціни для внутрішніх операцій у межах багатонаціональної групи (так звані «контрольовані операції»).

Рис. 1

¹ Glossary: Multinational enterprise (MNE). Eurostat website. URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Multinational_enterprise_\(MNE\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Multinational_enterprise_(MNE))

² World Investment Report 2024 Investment facilitation and digital government. Website of the UNCTAD. URL: <https://unctad.org/publication/world-investment-report-2024>

Це означає, що ціни на контрольовані операції повинні відображати справедливую ринкову вартість, тобто бути подібними до тих, які були б установлені, якби ці операції здійснювалися на відкритому ринку між непов'язаними суб'єктами.

Законодавство про трансфертне ціноутворення має значний вплив на економіку в цілому. По-перше, оскільки правила трансфертного ціноутворення визначають ціни в контрольованих операціях, вони впливають на кінцевий рівень доходу і прибуток кожної юридичної особи багатонаціональної групи, а отже, на майбутні нарахування податку в державах, де вона зареєстрована. Крім того, коли держави не мають чіткої системи трансфертного ціноутворення, це може мати негативний вплив на прямі іноземні інвестиції та міжнародну торгівлю. Дослідження Міжнародного валютного фонду ілюструє, що запровадження правил трансфертного ціноутворення призвело до скорочення інвестицій транснаціональних корпорацій більш ніж на 11 %, причому більш жорсткі підходи мали й інший негативний вплив на рівень інвестицій. Водночас занадто м'яке регулювання трансфертного ціноутворення може відкрити можливості для ухилення від сплати податків³.

Принцип «витягнутої руки» (ALP) є основоположним принципом у регулюванні трансфертного ціноутворення. Він передбачає, що суб'єкт господарювання багатонаціональної групи повинен враховувати, яку ціну він би встановив на товари або послуги, що надаються іншому суб'єкту господарювання тієї ж групи, як якщо б цей інший суб'єкт не був пов'язаною стороною (тобто як якщо б цей суб'єкт був «на відстані витягнутої руки»). Цей принцип часто визначається у статті 9 міжнародних двосторонніх податкових угод між державами-членами ЄС⁴. Важливою особливістю цих операцій є поріг контролю. Контрольні пороги є різними в кожній державі-члені ЄС. Наприклад, у Німеччині юридична особа вважається «пов'язаною особою» з іншою, якщо вона володіє часткою в ній не менше 25 % (право голосу, активи тощо). У Греції – на рівні > 33 %, а у Фінляндії – > 50 % (Рис. 2)⁵.

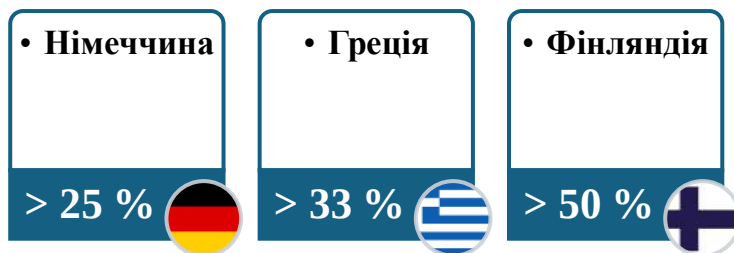


Рис. 2. Пороги визнання юридичних осіб «пов'язаними»

³ Ruud A. de Mooij, Li Liu At a Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations. *IMF Working Papers*. March 23, 2018. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/03/23/At-A-Cost-the-Real-Effects-of-Transfer-Pricing-Regulations-45734>

⁴ Treaties for the avoidance of double taxation concluded by Member States. *Website of the European Commission*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/double-taxation-conventions/treaties-avoidance-double-taxation-concluded-member-states_en

⁵ Harmonising transfer pricing rules within the EU. *Website of the Think Tank European Parliament*. 2024. URL: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2024\)760349](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2024)760349)

Настанови ОЕСР із трансфертного ціноутворення.

Наразі на рівні ЄС не існує єдиного обов'язкового регулювання трансфертного ціноутворення. У своїх національних правилах трансфертного ціноутворення держави-члени ЄС зазвичай покладаються на Настанови ОЕСР з трансфертного ціноутворення для багатонаціональних компаній та податкових адміністрацій⁶. Офіційно затверджені в 1995 році Комітетом ОЕСР із фіскальних питань, Настанови ОЕСР стали основою для регулювання трансфертного ціноутворення в розвинених державах. Настанови регулярно оновлюються (останнє видання було опубліковано в січні 2022 року). Хоча Настанови містять детальну інформацію щодо застосування правил трансфертного ціноутворення, за своєю природою вони не є обов'язковими до виконання і є «рекомендаціями» для держав-членів ОЕСР. Як наслідок, існує низка відмінностей між правилами трансфертного ціноутворення навіть у державах-членах ЄС.

Практика ЄС щодо регулювання трансфертного ціноутворення.

Правила трансфертного ціноутворення самі по собі не є частиною правової бази ЄС. Однак, із метою запобігання виникненню спорів щодо трансфертного ціноутворення між державами-членами, інституціями ЄС було запроваджено низку заходів (див. Табл. 1.).

Табл. 1.

Прийнято Арбітражну конвенцію ЄС ⁷	Міжурядова Арбітражна конвенція, підписана 1990 року, визначає загальну обов'язкову процедуру в разі виникнення спорів щодо подвійного оподаткування. Для податкових органів встановлюються загальні терміни для вирішення спору, а також правила щодо створення консультативної комісії, яка надає висновок (рекомендаційний характер).
Створено Спільний форум ЄС із трансфертного ціноутворення ⁸	Створений у 2002 році Спільний форум із трансфертного ціноутворення був консультативною платформою ЄС із питань трансфертного ціноутворення (функціонування зупинено з 2019 року). У зустрічах брали участь податкові чиновники з кожної держави-члена ЄС, а також 18 членів від зацікавлених сторін (наприклад, представники Volvo, Eurodad та Федерації німецької промисловості). У рамках форуму обговорювалися шляхи вдосконалення Арбітражної конвенції, практичні рішення з метою досягнення однакового застосування правил трансфертного ціноутворення.
Розроблено механізм вирішення спорів	Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у

⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. OECD website. URL: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html

⁷ 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declarations. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/convention/1990/436/oj/eng>

⁸ Joint Transfer Pricing Forum. Website of the European Commission. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu/joint-transfer-pricing-forum_en

	Європейському Союзу ⁹ розвиває положення Арбітражної конвенції та гарантує, що у випадках, коли бізнес стикається з подвійним оподаткуванням, встановлюються фіксовані строки, протягом яких держави-члени вирішують відповідний податковий спір.
Розроблено Європейський підхід до довіри та співробітництва (ETACA) ¹⁰	ETACA – це пілотний проєкт, організований Європейською Комісією у 2020 році, в якому взяли участь низка великих підприємств і податкові органи 14 держав-членів ЄС. Основною метою ETACA є запобігання податковим спорам (щодо трансфертного ціноутворення) шляхом налагодження тісної співпраці між компаніями та податковими органами. Наразі Комісія оцінює можливість продовження роботи ETACA на постійній основі.

Рівень імплементації в законодавстві України актів права ЄС у сферах усунення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків і оподаткування.

Відповідно до Звіту України за результатами проведення первинної оцінки стану імплементації актів права Європейського Союзу (acquis ЄС) за 2023 рік¹¹:

- Директивою Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 р. про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі¹² запроваджено посилення правил щодо прозорості, уникнення подвійного оподаткування та удосконалення чинних механізмів податкових спорів. Директива наразі не імplementована до національного законодавства. При цьому її імплементація потребує додаткового аналізу правозастосування загальних норм законодавства ЄС та приведення термінології українського законодавства у відповідність до її положень;

- законодавство з питань податку на прибуток підприємств не повністю відповідає принципам Директиви 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року про спільну систему оподаткування, що застосовується до виплат процентів та роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів¹³. Директивою передбачено звільнення процентів та роялті від податків, що стягуються з цих платежів у державі-члені ЄС, якщо бенефіціаром платежів відсотків або роялті є компанія з іншої держави-члена ЄС. Реалізація Директиви пов'язана із втратами доходів

⁹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

¹⁰ Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA). URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/1e2d7158-f083-4e68-9ece-b96ce02668c9_en?filename=Guidelines%20of%20MNEs%20programme%20EU%20Cooperative%20Compliance%20Programme.pdf

¹¹ Звіт України за результатами проведення первинної оцінки стану імплементації актів права Європейського Союзу (acquis ЄС) за 2023 рік. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/wp-content/uploads/Zvit_UA.pdf

¹² Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

¹³ Директива 2003/49/ЄС від 03 червня 2003 року про спільну систему оподаткування, що застосовується до виплат процентів та роялті між асоційованими компаніями різних держав-членів. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_016-03#Text

бюджету на суму більш ніж 4 млрд грн (при відновленні економічної активності українських компаній до довоєнного рівня);

- метою Директиви Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку¹⁴, є забезпечення мінімального рівня захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від практик ухилення від сплати податків на всій території ЄС. Україна впровадила в національне законодавство певні стандарти оподаткування з метою запобігання ухиленню від сплати податків та уникнення подвійного оподаткування. Оскільки Директива визначає план дій щодо боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS), її базову частину вже імплементовано в українське законодавство. В Україні відсутні правила щодо податку на вихід з юрисдикції, які еквівалентні правилам, зазначеним у Директиві. Також у національному законодавстві наразі не впроваджено загальне правило протидії зловживанням (GAAR), що є частиною цієї Директиви.

Актуальні тенденції розвитку законодавства ЄС у сфері трансфертного ціноутворення.

Європейська Комісія представила пропозицію щодо Директиви Ради про трансфертне ціноутворення 12 вересня 2023 року¹⁵. Метою пропозиції є встановлення єдиного підходу до трансфертного ціноутворення в ЄС. Більш гармонізований підхід має спростити правила і знизити витрати як для бізнесу, так і для податкових органів, підвищити податкову визначеність і зменшити випадки подвійного оподаткування та ухилення від оподаткування. Після ухвалення Директива має набрати чинності 1 січня 2026 року.

Директива передбачатиме п'ять методів трансфертного ціноутворення. Аналогічно Настановам ОЕСР, Директива визначає право платників податків використовувати інші методи за певних умов (див. Табл. 2.).

Табл. 2.

стаття 9(2) Директиви Ради про трансфертне ціноутворення	п. 2.9 Настанов ОЕСР з трансфертного ціноутворення
Держави-члени повинні дозволити застосування будь-яких інших методів та методик визначення звичайної ціни лише за умови, якщо можна задовільним чином продемонструвати, що (а) жоден із методів, зазначених у параграфі 1, не є доречним або ефективним за поточних обставин; (б) обраний метод або	Багатонаціональні групи зберігають свободу застосовувати інші методи для встановлення цін за умови, що ці ціни відповідають принципу «вितягнутої руки» згідно з цими Настановами. Однак інші методи не повинні використовуватися замість методів, визнаних ОЕСР, якщо останні більше відповідають фактам та

¹⁴ Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_022-16#Text

¹⁵ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on transfer pricing COM/2023/529 final. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0529>

техніка оцінки відповідає принципу «витягнутої руки» і забезпечує надійну оцінку результату, ніж методи, перелічені в параграфі 1.	обставинам конкретної справи. У випадках, коли використовуються інші методи, їх вибір повинен супроводжуватися поясненням того, чому методи, визнані ОЕСР, були визначені як менш прийнятні або такі, що не можуть бути застосовані у поточних обставинах, а також причини, чому обраний метод вважається кращим.
--	---

Хоча держави-члени ЄС загалом підтримують пропозицію Європейської Комісії, деякі держави висловили занепокоєння щодо потенційної втрати гнучкості, яку вони наразі мають у веденні переговорів та застосуванні Настанов ОЕСР із трансфертного ціноутворення.

Висновок. Гармонізація правил трансфертного ціноутворення в ЄС є важливим кроком у напрямку єдиної податкової політики, яка забезпечуватиме прозорість та ефективність оподаткування всіх суб'єктів на справедливих і рівних засадах. Пропозиція Європейської Комісії щодо єдиного підходу до трансфертного ціноутворення має на меті усунення податкових спорів, зменшення можливостей для ухилення від сплати податків та підвищення податкової визначеності. Водночас імплементація цих змін потребуватиме адаптації національного законодавства держав-кандидатів на вступ до ЄС до нових вимог.

Для України впровадження стандартів ЄС у сфері трансфертного ціноутворення набуває особливої актуальності. З огляду на зміни в праві ЄС, українське законодавство потребуватиме подальшого вдосконалення, зокрема в частині боротьби з ухиленням від оподаткування та усунення подвійного оподаткування. Уніфікація підходів до трансфертного ціноутворення сприятиме залученню інвестицій, підвищенню податкової дисципліни та забезпеченню економічної стабільності як на національному, так і на міжнародному рівнях.

Корисні посилання

Більше інформації про трансфертне ціноутворення в ЄС:

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu_en#:~:text=Transfer%20pricing%20refers%20to%20the,are%20established%20in%20different%20countries

Більше інформації про новоприйняті акти права ЄС та тенденції розвитку права ЄС у Путівниках *acquis* ЄС (Євродайджестах) Дослідницької служби Верховної Ради України:

https://research.rada.gov.ua/documents/analyticRSmaterialsDocs/analytical_periodical

*Дослідницька служба
Верховної Ради України*

** Цей документ підготовлений Дослідницькою службою Верховної Ради України як довідковий інформаційно-аналітичний матеріал. Інформація та позиції, викладені в документі, не є офіційною позицією Верховної Ради України, її органів або посадових осіб. Цей документ може бути цитований, відтворений та перекладений для некомерційних цілей за умови відповідного посилання на джерело.*