



Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб

22 липня 2010 року

Відповідальність за якість перекладу та його узгодженість з текстом роботи, викладеним оригінальною мовою, несе/несуть виключно автор/автори перекладу. За умови будь-якої розбіжності між оригінальною роботою та перекладом, дійсним вважається лише текст роботи, викладений оригінальною мовою.



ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ТА РОЗВИТКУ

ОЕСР є унікальним зібранням, в якому уряди спільно працюють з метою протистояння економічним, соціальним та екологічним викликам глобалізації. ОЕСР також зосереджує свою діяльність на зусиллях для досягнення порозуміння і допомоги урядам у реагуванні на нові події і труднощі таких, як корпоративне управління, інформаційна економіка та виклики старіючого населення. Організація є середовищем, у якому уряди мають можливість порівнювати стратегічний досвід, знаходити відповіді на спільні проблеми, визначати корисний досвід та співпрацювати заради досягнення координації внутрішньої та міжнародної політик.

Державами-членами ОЕСР є такі країни: Австралія, Австрія, Бельгія, Канада, Чилі, Чеська Республіка, Данія, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Греція, Угорщина, Ісландія, Ірландія, Ізраїль, Італія, Японія, Корея, Люксембург, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Норвегія, Польща, Португалія, Словацька Республіка, Словенія, Іспанія, Швеція, Швейцарія, Туреччина, Сполучене Королівство та Сполучені Штати. Європейський Союз бере участь у роботі ОЕСР.

Видавництво ОЕСР проводить широке розповсюдження результатів статистичних даних організації та досліджень економічних, соціальних та екологічних питань, а також конвенцій, настанов та стандартів, погоджених її членами.

Первісно опубліковано ОЕСР англійською та французькою мовами під назвою:
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
2010

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010

© 2010 ОЕСР

Всі права захищені.

© 2012 Державна податкова служба України для цього українського видання

Передмова

Ці настанови – це переглянута редакція Звіту ОЕСР «Трансфертне ціноутворення та транснаціональні компанії» (1979). Їх було затверджено в оригінальній версії Комітетом з фіскальних питань 27 червня 1995 року та Радою ОЕСР для опублікування 13 липня 1995 року

З того часу настанови доповнено наступними документами:

- Звітом «Про нематеріальні активи та послуги», ухваленим Комітетом з фіскальних питань 23 січня 1996 року [DAFFE/CFA(96)2], прийнятим до відома Радою 11 квітня 1996 року [C(96)46], включеним до VI та VII розділів;
- Звітом «Про домовленості про покриття витрат», ухваленим Комітетом з фіскальних питань 25 червня 1997 року [DAFFE/CFA(97)27], прийнятим до відома Радою 24 липня 1997 року [C(97)144], включеним до розділу VIII;
- Звітом «Про Настанови для процедур моніторингу щодо Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та залучення ділових кіл» [DAFFE/CFA/WD(97) 11/REV1], ухваленим Комітетом з фіскальних питань 30 червня 1999 року [DAFFE/CFA(99)31], прийнятим до відома Радою 28 жовтня 1999 року [C(99)138], включеним до додатків;
- Звітом «Про Настанови щодо укладення договорів про попереднє ціноутворення відповідно до процедури взаємного узгодження», ухваленим Комітетом з фіскальних питань 30 липня 1999 року [DAFFE/CFA(99)31] та прийнятим до відома Радою 28 жовтня 1999 [C(99)138], включено до додатків;
- Звітом «Про аспекти трансфертного ціноутворення при реструктуризації бізнесу», ухваленим Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2010 року [СТРА/CFA(2010)46] та затвердженим Радою 22 липня 2010 року [Додаток I до С (2010)99], включеним до додатку IX.

Крім того, до цих настанов внесено наступні зміни:

- Оновлено розділ IV, ухвалений Комітетом з фінансових питань 6 червня 2008 року [СТРА/CFA(2008)30/REV1], та оновлено передмову і вступ, ухвалені Комітетом з фінансових питань 22 червня 2009 року [СТРА/CFA(2009)51/REV1]; ці оновлення були затверджені Радою 16 липня 2009 року [C(2009)88];
- Переглянуто і доповнено розділи I-III , ухвалені Комітетом з фінансових питань 22 червня 2010 року [СТРА/CFA(2010)55] та затверджені Радою 22 липня 2010 року [Додаток I до C(2010)99]; та
- Оновлено передмову, вступ та глосарій, розділи IV-VIII та додатки ухвалені Комітетом з фінансових питань 22 червня 2010 року [СТРА/CFA(2010)47] та затверджені Радою 22 липня 2010 року [Додаток I до C(2010)99]

Ці настанови будуть доповнюватися додатковими правилами у відповідь на інші аспекти трансфертного ціноутворення, та будуть періодично переглядатися і виправлятися на постійній основі.

Зміст

Вступ.....	15
Глосарій	23

РОЗДІЛ І

Принцип витягнутої руки

A. Вступ	33
B. Викладення принципу витягнутої руки.....	35
B.1. Стаття 9 Типової податкової конвенції ОЕСР	35
B.2. Використання принципу витягнутої руки як загальноприйнятого інструменту міжнародного консенсусу	38
C. Підхід не за принципом витягнутої руки: розподіл загального прибутку за формулою	39
C.1. Базова проблематика та опис підходу	39
C.2. Порівняння з принципом витягнутої руки	40
C.3. Відмова від методів, що суперечать принципу витягнутої руки....	45
D. Рекомендації для застосування принципу витягнутої руки.....	45
D.1. Аналіз порівнянності	45
D.1.1.Важливість аналізу порівнянності та значення терміна «порівнянний».....	45
D.1.2. Фактори, що визначають порівнянність	47
D.1.2.1. Характеристики майна або послуг	48
D.1.2.2. Функціональний аналіз	49
D.1.2.3. Договірні умови	52
D.1.2.4. Економічні обставини.....	53
D.1.2.5. Стратегії ведення бізнесу	54
D.2. Визнання фактично здійсненої операції.....	56
D.3. Збитки.....	59
D.4. Наслідки державного втручання	60
D.5. Використання митних оцінювань	62

РОЗДІЛ II

Методи трансферного ціноутворення

Частина I. Вибір методу трансфертного ціноутворення	65
А. Вибір найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення відповідно до обставин випадку	65
В. Використання більш ніж одного методу	68
Частина II. Традиційні операційні методи	70
А. Вступ	70
В. Метод порівняної неконтрольованої ціни	70
В.1. Загальне	70
В.2. Приклади застосування методу ПНЦ	71
С. Метод ціни перепродажу	72
С.1. Загальне	72
С.2. Приклади застосування методу ціни перепродажу	78
D. Метод «витрати плюс»	79
D.1. Загальне	79
D.2. Приклади застосування методу «витрати плюс»	84
Частина III. Методи прибутку від операцій	86
А. Вступ	86
В. Метод чистої маржі від операцій	86
В.1. Загальне	86
В.2. Сильні і слабкі сторони	88
В.3. Рекомендації до застосування	90
В.3.1. Стандарт порівняності, який необхідно застосовувати до методу чистої маржі від операцій	90
В.3.2. Вибір індикатора чистого прибутку	93
В.3.3. Визначення чистого прибутку	94
В.3.4. Зважування чистого прибутку	96
В.3.4.1. Випадки, коли чистий прибуток співвідноситься з продажами	98
В.3.4.2. Випадки, коли чистий прибуток зіставляється з витратами	99
В.3.4.3. Випадки, коли чистий прибуток співвідноситься з активами	100
В.3.4.4. Інші можливі індикатори чистого прибутку	101
В.3.5. Коефіцієнти рентабельності	102
В.3.6. Інші рекомендації	103
В. 4. Приклади практичного використання методу чистої маржі від операцій	104
С. Метод розподілення прибутку від операцій	105
С.1. Загальне	105
С.2. Переваги та недоліки	106
С. 3. Рекомендації щодо застосування	109

С.3.1. Загальне.....	109
С. 3.2. Різнобічні підходи до розподілення прибутку.....	110
С. 3.2.1. Аналіз внесків.....	110
С. 3.2.2. Залишковий аналіз	111
С. 3.3. Визначення спільних прибутків, належних до розподілу.....	112
С. 3.3.1. Фактичні або розрахункові прибутки	113
С. 3.3.2. Різні показники прибутку	114
С.3.4. Як розподілити спільні прибутки	115
С.3.4.1. Загальне.....	115
С. 3.4.2. Довіра до даних від порівнянних неконтрольованих операцій.....	116
С. 3.4.3. «Ключі» розподілу.....	116
С. 3.4.4. Довіра до даних, отриманих від власних операцій платника податків («внутрішні дані»).....	119
D. Висновки стосовно методів прибутку від операцій	121

РОЗДІЛ III

Аналіз порівнянності

A. Проведення аналізу порівнянності.....	123
A.1. Типовий процес.....	124
A.2. Всеохоплюючий аналіз обставин платника податків.....	126
A.3. Вивчення контрольованої операції та вибір сторони для перевірки ...	126
A.3.1.Оцінювання операцій платника податків окремо та сукупно	126
A.3.2.Свідомий взаємозалік	128
A.3.3. Вибір досліджуваної сторони	130
A.3.4. Інформація щодо контрольованої операції	131
A.4. Порівнянні неконтрольовані операції	132
A.4.1. Загальне	132
A.4.2. Внутрішні ознаки порівнянності	133
A.4.3. Зовнішні ознаки порівнянності та джерела інформації.....	134
A.4.3.1. Бази даних.....	134
A.4.3.2. Іноземне джерело або не вітчизняні ознаки порівнянності	136
A.4.3.3. Інформація, яка не розголошується платникам податків.....	136
A.4.4. Використання даних третіх сторін, що не належать до операцій.....	136
A.4.5. Обмеження у наявних ознаках порівнянності.....	137
A.5. Вибір або відхилення потенційних ознак порівнянності	138
A.6. Коригування порівнянності	141
A.6.1. Різні типи коригувань порівнянності	141

A.6.2. Мета коригувань порівнянності	142
A.6.3. Надійність проведених коригувань.....	142
A. 6.4. Документування та перевірка коригувань порівнянності	143
A.7. Діапазон цін, що відповідає принципу витягнутої руки	143
A.7.1. Загальне	143
A.7.2. Вибір найбільш доречної точки у діапазоні значень	145
A.7.3. Надзвичайні результати: міркування порівнянності	145
B. Питання часових обмежень щодо встановлення порівнянності.....	146
B.1. Часове обмеження щодо походження	147
B.2. Часові обмеження щодо збирання.....	147
B.3. Вкрай невизначене оцінювання на початку та непередбачувані події	148
B.4. Дані за роки, що слідує за роком, у якому проведено операцію.....	149
B.5. Дані за багато років	149
C. Проблеми відповідності	150

РОЗДІЛ IV

Адміністративні підходи до запобігання і вирішення суперечок, пов'язаних із трансферним ціноутворенням

A. Вступ.....	153
B. Практичне дотримання податкового законодавства з трансферного ціноутворення	154
B.1. Практика податкових перевірок	156
B.2. Тягар доказів (обов'язок доведення обставин)	157
B.3. Штрафи.....	160
C. Відповідні коригування та процедура взаємного узгодження: статті 9 і 25 Типової податкової конвенції ОЕСР	163
C.1. Процедура взаємного узгодження	163
C.2. Відповідні коригування: пункт 2 статті 9	165
C.3. Стурбованість щодо процедур.....	168
C.4. Рекомендації щодо вирішення проблем.....	170
C.4.1. Обмеження термінів	170
C.4.2. Тривалість процесу взаємного узгодження	173
C.4.3. Участь платника податків.....	174
C.4.4. Опублікування застосовних процедур.....	175
C.4.5. Проблеми щодо збору недоїмки та нарахування пені	176
C.5. Вторинні коригування	177
D. Одночасні податкові перевірки	181
D.1. Визначення та вихідні дані	181

D.2. Правова основа для проведення одночасних податкових перевірок ...	182
D.3. Одночасні податкові перевірки та трансфертне ціноутворення	183
D.4. Рекомендації з використання одночасних податкових перевірок ..	187
E. Режим «безпечної гавані»	187
E.1. Вступ	187
E.2. Визначення і концепція «безпечної гавані»	188
E.3. Фактори в підтримку застосування режиму «безпечної гавані»	189
E.3.1. Звільнення від дотримання деяких правових норм	189
E.3.2. Впевненість платника податків	190
E.3.3. Простота адміністрування	190
E.4. Проблеми, пов'язані з використанням режиму «безпечної гавані»	190
E.4.1. Ризик подвійного оподаткування та труднощі процедури взаємного узгодження.....	192
E.4.2. Можливості для податкового планування	195
E.4.3. Питання справедливості й одноманітності	196
E.5. Рекомендації з використання режиму «безпечної гавані»	197
F. Договори про (попереднє) ціноутворення	198
F.1. Визначення та сутність договорів про (попереднє)ціноутворення.....	198
F.2. Законодавчі та адміністративні правила, що регулюють ДПЦ – можливі рішення.....	203
F.3. Переваги попередніх цінових угод.....	205
F.4. Недоліки, пов'язані з договорами про (попереднє) ціноутворення.....	206
F.5. Рекомендації	211
F.5.1. Загальні	211
F.5.2. Сфера застосування угоди.....	211
F.5.3. Односторонні і двосторонні (багатосторонні) домовленості.....	211
F.5.4. Рівноправна доступність ДПЦ для всіх платників податків	212
F.5.5. Розробка робочих угод між компетентними органами і поліпшення практики застосування	212
G. Арбітраж.....	213

РОЗДІЛ V

Документація

A. Вступ	215
B. Рекомендації щодо правил і процедур, що регламентують документацію	216
C. Корисна інформація для визначення трансфертного ціноутворення.....	220
D. Узагальнені рекомендації щодо документації	224

РОЗДІЛ VI

Особливості операцій з нематеріальним майном

A. Вступ.....	227
B. Комерційне нематеріальне майно.....	228
B.1. Загальні положення	228
B.2. Приклади: патенти і товарні знаки (торговельні марки)	230
C. Застосування принципу витягнутої руки.....	232
C.1. Загальні положення	232
C.2. Визначення домовленостей у зв'язку з передачею нематеріального майна	234
C.3. Розрахунок винагороди з урахуванням принципу витягнутої руки	235
C.4. Ціноутворення за принципом витягнутої руки при високому ступені невизначеності оцінки вартості у момент здійснення операції.....	239
D. Маркетингова діяльність, що здійснюється підприємствами, які не володіють товарними знаками чи торговельними найменуваннями	241

РОЗДІЛ VII

Особливості надання внутрішньогрупових послуг

A. Вступ.....	245
B. Основні питання	246
B.1. Визначення того, чи були дійсно надані внутрішньогрупові послуги	247
B.2. Визначення оплати за принципом витягнутої руки	251
B.2.1. Загальне	251
B.2.2. Визначення фактичних домовленостей справляння плати за внутрішньогрупові послуги.....	252
B.2.3. Розрахунок оплати за принципом витягнутої руки.....	255
C. Приклади внутрішньогрупових послуг	258

РОЗДІЛ VIII

Домовленості про покриття витрат

A. Вступ.....	261
B. Концепція ДПВ	262
B.1. Загальне	262

В.2. Зв'язок з іншими главами	263
В.3. Види ДПВ	263
С. Застосування принципу витягнутої руки	264
С.1. Загальне.....	264
С.2. Визначення учасників ДПВ.....	265
С.3. Сума внеску кожного учасника	266
С.4. Визначення відповідності внесків	267
С.5. Режим оподаткування внесків та балансувальних платежів	269
Д. Податкові наслідки невідповідності ДПВ принципу витягнутої руки ...	270
Д.1. Коригування внесків.....	271
Д.2. Ігнорування всіх або частини умов ДПВ	271
Е. Вхідження, виведення або закінчення ДПВ	272
Ф. Рекомендації щодо структурування та документування ДПВ	275

РОЗДІЛ IX

Аспекти трансфертного ціноутворення у процесі реструктуризації бізнесу

Вступ.....	279
А. Сфера застосування.....	279
А.1. Процеси реструктуризації бізнесу, які розглядаються в межах цього розділу	279
А.2. Питання, які розглядаються в цьому розділі	280
В. Застосування статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та цих настанов до процесу реструктуризації бізнесу: теоретичні основи	282
Частина I. Особливі міркування щодо ризиків.....	283
А. Вступ.....	283
В. Договірні умови.....	283
В.1. Відповідність лінії поведінки асоційованих підприємств договірним умовам про розподіл ризиків	284
В.2. Визначення того, чи відбувається розподіл ризиків у контрольованій операції за принципом витягнутої руки.....	286
В.2.1. Роль ознак порівняльності	286
В.2.2. Випадки, коли ознаки порівняльності відсутні	286
В.2.2.1. Розподіл ризиків та контроль	287
В.2.2.2. Фінансовий потенціал прийняття ризику	290
В.2.2.3. Демонстрація	291
В.2.3. Відмінність між коригуванням порівняльності та невизнанням факту розподілу ризику в контрольованій операції.....	292

В.3. Якими є наслідки розподілу ризику	294
В.3.1. Результати розподілу ризиків, що визнаються для податкових цілей	294
В.3.2. Чи може використання методу трансфертного ціноутворення створити середовище з низькими ризиками?.....	296
С. Питання відповідності	297
Частина II. Компенсація за принципом витягнутої руки безпосередньо за реструктуризацію	298
А. Вступ.....	298
В. Розуміння самого процесу реструктуризації.....	298
В.1. Ідентифікація операцій реструктуризації: функції, активи та ризики до та після реструктуризації.....	299
В.2. Розуміння бізнес причин для проведення реструктуризації та отримання очікуваних переваг від неї, у тому числі ролі синергії	300
В.3. Інші альтернативи, якими можуть скористатися сторони	301
С. Перерозподіл потенціалу прибутку внаслідок реструктуризації бізнесу	303
С.1. Потенціал прибутку.....	303
С.2. Перерозподіл ризиків та потенціалу прибутку	305
Д. Передача певних цінностей (наприклад, активів чи постійної участі) ..	308
Д.1. Матеріальні активи.....	308
Д.2. Нематеріальні активи	311
Д.2.1. Переведення прав на нематеріальні активи з місцевого рівня на центральний (іноземному асоційованому підприємству).....	312
Д.2.2. Нематеріальні активи, що передаються в момент, коли вони не мають встановленої вартості	314
Д.2.3. Нематеріальні активи, що належать місцевим виробникам	315
Д.2.4. Договірні права	316
Д.3. Передача діяльності (постійної участі)	317
Д.3.1. Оцінка передачі діяльності	317
Д.3.2. Збиткова діяльність	318
Д.4. Залучення сторонніх ресурсів (аутсорсинг).....	319
Е. Відшкодування збитків реорганізованій особі за припинення дії або суттєвий перегляд існуючих домовленостей	320
Е.1 Чи домовленість, дію якої припинено, не поновлено, або яка істотно змінена, оформлено письмово та чи передбачено положення про відшкодування збитків.....	321
Е.2 Чи умови домовленості та положення (у разі наявності) про відшкодування збитків або інший тип гарантії (а також умови такого положення) відповідають принципу витягнутої руки.....	322

Е.3. Чи передбачені комерційним законодавством або прецедентним правом права на відшкодування збитків.....	325
Е.4. Чи бажала б сторона відшкодувати за принципом витягнутої руки збитки іншій стороні за припинення дії або повторний перегляд домовленості	326
Частина III: Винагороди контрольованих операцій, що здійснюються після реструктуризації	328
А. Реструктуризація бізнесу порівняно зі «структуруванням»	328
А.1 Загальний принцип: не існує жодного альтернативного застосування принципу витягнутої руки	328
А.2. Можливі фактичні розбіжності між ситуаціями, які є результатом реструктуризації, та ситуаціями, які мають незмінну структуру з самого початку.....	329
В. Застосування ситуацій з реструктуризації бізнесу: вибір та застосування методу трансфертного ціноутворення для післяреструктуризаційних контрольованих операцій.	331
С. Зв'язок між розміром компенсації за реструктуризацію та розміром винагороди після реструктуризації	334
Д. Порівняння ситуацій до і після реструктуризації	336
Е. Економія ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження	338
Ф. Приклад: впровадження функції централізованої закупівлі	340
Частина IV. Визнання фактично здійснених операцій	344
А. Вступ	344
В. Фактично проведені операції. Значення договірних умов. Взаємозв'язок між пунктами 1.64–1.69 та іншими частинами цих настанов.....	345
С. Застосування пунктів 1.64–1.69 цих настанов до випадків реструктуризації бізнесу	346
С.1. Невизнання, що застосовується лише у виключних випадках.....	346
С.2. Визначення економічної суті операції чи домовленості.....	347
С.3. Визначення того, чи схвалювалися б домовленості незалежними підприємствами.....	348
С.4. Визначення того, чи має операція чи домовленість рішення щодо ціноутворення, яке відповідає принципу витягнутої руки.....	351
С.5. Доречність податкової мети	351
С.6. Наслідки невизнання операцій відповідно до пунктів 1.64–1.69....	352
Д. Приклади	353
Д.1. Приклад (А): реорганізація повноцінного дистриб'ютора в дистриб'ютора, діяльність якого позбавлена ризиків.....	353
Д.2. Приклад (В): передача цінних нематеріальних активів підставній компанії (shell company).....	354
Д.3. Приклад (С): передача нематеріальних активів, яка визнається....	356

Перелік додатків	359
Додаток до Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення	361
Додаток I до розділу II	369
Додаток II до розділу II	377
Додаток III до розділу II	383
Додаток до розділу III.	391
Додаток до розділу IV	399
Додаток до розділу VI	433
Рекомендації Ради щодо визначення трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами [C(95)126/Final]	437

Вступ

1. Роль транснаціональних компаній (ТНК) у світовій торгівлі значно зросла за останні 20 років. Це пов'язано насамперед із тіснішою інтеграцією економічних систем різних країн та технологічним прогресом, зокрема, у сфері телекомунікацій. У зв'язку зі зростанням кількості ТНК як у податкових органів, так і у самих ТНК виникають проблемні питання щодо оподаткування, оскільки в сучасному світі вже неможливо розглядати систему оподаткування будь-якої країни ізольовано від податкових систем інших країн у контексті визначення податкових зобов'язань ТНК.

2. Передусім ці проблеми пов'язані з практичною складністю як для ТНК, так і податкових служб під час визначення доходів та витрат компанії чи постійного представництва, що входить до складу групи ТНК, які слід враховувати у межах будь-якої юрисдикції, особливо у тих випадках, коли операції ТНК є більш інтегрованими.

3. Необхідність дотримання законодавства та адміністративних правил, які є різними у різних країнах, спричиняє додаткові труднощі. Наявність різних вимог призводить до збільшення навантаження на ТНК та, відповідно, до зростання витрат, пов'язаних із дотриманням податкового законодавства, порівняно з аналогічним підприємством, що діє у межах однієї податкової юрисдикції.

4. Одночасно виникають труднощі і для податкових органів як на рівні формування податкової політики, так і у сфері практичного адміністрування податків. На рівні податкової політики країнам доводиться узгоджувати свої законні права на оподаткування прибутку платника податків, що розраховується на основі доходів і витрат, які виникли на їх території, та уникати їх подвійного оподаткування. Існування подвійного чи множинного оподаткування перешкоджає проведенню міжнародних торговельних операцій з товарами та послугами, а також руху капіталу. Складнощі з отриманням необхідних даних, що перебувають за межами юрисдикції певної країни, можуть стати перешкодою для правильного визначення доходів і витрат.

5. Податкові права у кожній країні залежать від характеру податкової системи, що застосовується, і можуть базуватись на принципі місцезнаходження платника податків (резиденції), джерел доходів або на всіх чинниках одночасно. Якщо податкова система ґрунтується на

принципі місцезнаходження платника податків (резиденції), до податкової бази входять всі види чи частина доходів, включаючи доходи, отримані із зовнішніх джерел, будь-якої особи (включаючи таких юридичних осіб, як корпорації), яку вважають резидентом цієї податкової юрисдикції. Якщо система оподаткування заснована на джерелі доходу, до складу податкової бази включається дохід, отриманий у межах податкової юрисдикції цієї країни, незалежно від місцезнаходження платника податків. За наявності двох податкових баз, які часто використовуються разом, кожне підприємство усередині ТНК розглядають як окрему правову одиницю. Країни-члени ОЕСР обрали цей підхід як найоптимальніший для отримання рівнозначних результатів і мінімізації ризику неусунення подвійного оподаткування. Таким чином, оподатковуються доходи кожного індивідуального члена групи (за принципом місцезнаходження платника податків або джерела виплат доходів).

6. Щоб застосувати зазначений вище підхід до внутрішньогрупових операцій, окремі члени групи повинні оподатковуватися податком виходячи з того, що в операціях між собою вони застосовують принцип витягнутої руки. Взаємозалежність дозволяє членам групи ТНК встановлювати особливі умови у відносинах усередині групи, що відрізняються від умов, які могли б бути встановлені, у тому випадку, якби члени групи ТНК діяли як незалежні підприємства на відкритому ринку. Для забезпечення правильного застосування підходу самостійної правової одиниці країни-члени ОЕСР використовують принцип витягнутої руки, відповідно до якого при визначенні прибутку унеможливується вплив спеціальних умов.

7. Країни-члени ОЕСР обрали ці міжнародні принципи оподаткування для досягнення такої мети: забезпечити формування відповідної податкової бази у кожній юрисдикції, унеможливити подвійне оподаткування і таким чином мінімізувати розбіжності між податковими службами, сприяти розвитку міжнародної торгівлі та залученню інвестицій. Координація діяльності серед країн у рамках світової економіки є кращим вибором, ніж податкова конкуренція. ОЕСР, виконуючи місію з розширення світової торгівлі на багатосторонній та недискримінаційній основі та забезпечення оптимальних показників постійного економічного зростання в країнах-членах ОЕСР, постійно працює у напрямі досягнення консенсусу щодо принципів міжнародного оподаткування.

8. Зазначені принципи оподаткування ТНК містяться в *Типовій конвенції ОЕСР з податків на дохід та капітал* (далі – Типова

податкова конвенція ОЕСР) і є основою для укладання численних двосторонніх договорів з оподаткування доходів між країнами-членами ОЕСР і країнами, що не входять до цієї організації. Ці принципи також містяться в Типовій податковій конвенції (типовому договорі) ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються.

9. Основні механізми вирішення проблем, які виникають у зв'язку із застосуванням міжнародних принципів оподаткування до ТНК, зазначаються у двосторонніх договорах. Норми оподаткування ТНК в основному встановлено такими статтями: стаття 4 визначає статус резидента; статті 5 і 7 визначають оподаткування постійних представництв; стаття 9 регулює оподаткування прибутку асоційованих підприємств та визначає принцип витягнутої руки; статті 10, 11 та 12 стосуються оподаткування дивідендів, процентів, роялті відповідно; статті 24, 25, та 26 містять спеціальні положення про недискримінацію, вирішення суперечок та обмін інформацією.

10. Комітетом з фіскальних питань, основним органом з податкової політики ОЕСР, опубліковано ряд звітів, пов'язаних із застосуванням зазначених статей щодо оподаткування ТНК та інших суб'єктів. Комітет сприяє вирішенню питання різотлумачення цих статей, що зменшує ризик їх неправильного застосування під час оподаткування та визначає шляхи подолання проблем, які виникають у зв'язку із взаємодією законодавств та податкової практики різних країн.

11. Під час застосування норм щодо оподаткування ТНК виникає проблемне питання визначення відповідних трансфертних цін з метою оподаткування. Трансфертні ціни – це ціни, за якими підприємство реалізує фізичні товари та нематеріальні активи чи надає послуги асоційованим підприємствам. Відповідно до цих настанов асоційованим є підприємство, що відповідає умовам, визначеним у статті 9, пунктах 1a) і 1b) Типової податкової конвенції ОЕСР, а саме: два підприємства вважаються асоційованими, якщо одне підприємство бере участь (безпосередньо чи опосередковано) в управлінні, контролі чи капіталі іншого підприємства або якщо одні й ті самі особи беруть участь (безпосередньо або опосередковано) в управлінні, контролі чи капіталі обох підприємств (наприклад, коли обидва підприємства перебувають під спільним контролем). Проблеми, що розглядаються у цих настановах, також виникають під час тлумачення поняття постійних представництв, як це описано у *Звіті про віднесення прибутків постійному представництву*, схваленому Радою ОЕСР у липні 2008 року, який замінив Звіт ОЕСР *Типова податкова Конвенція: віднесення доходів*

постійному представництву (1994). Деяка додаткова інформація на цю тематику розміщена також у Звіті ОЕСР *Уникнення та ухилення від оподаткування на міжнародному рівні* (1987).

12. Трансфертні ціни мають велике значення для платників податків та податкових органів, оскільки значною мірою формують доходи і витрати та, відповідно, оподатковуваний прибуток асоційованих підприємств, які належать до різних податкових юрисдикцій. Але якщо подивитись на історію цього питання, то виявляється, що проблеми трансфертного ціноутворення із самого початку почали виникати у зв'язку із операціями між асоційованими підприємствами, що діють у межах однієї податкової юрисдикції. Водночас у цих настановах розглядаються випадки трансфертного ціноутворення на міжнародному рівні, оскільки вони є більш складними для вирішення. Міжнародне трансфертне ціноутворення передбачає участь декількох податкових юрисдикцій; відповідно, будь-які коригування трансфертної ціни у межах однієї юрисдикції передбачають необхідність внесення коригувань до іншої. Якщо інша юрисдикція не погоджується з відповідними коригуваннями, група ТНК може оподатковуватися податком двічі у частині відповідної частки прибутку. Для мінімізації ризику, пов'язаного з подвійним оподаткуванням, необхідно досягти згоди усіх задіяних юрисдикцій у міжнародному масштабі щодо встановлення трансфертних цін у міжнародних торговельних операціях для цілей оподаткування.

13. Ці настанови є опрацьованою версією попередніх звітів Комітету ОЕСР з фіскальних питань, присвячених трансфертному ціноутворенню та іншим пов'язаним проблемам оподаткування транснаціональних компаній. Основний звіт – *Трансфертне ціноутворення і транснаціональні компанії* (1979) («Звіт 1979 р.») було скасовано Радою ОЕСР у 1995 році. В інших звітах розглядаються проблеми трансфертного ціноутворення в контексті конкретних тем: *Трансфертне ціноутворення і транснаціональні компанії – Три проблеми оподаткування* (1984) («Звіт 1984 р.») та *Тонка капіталізація* («Звіт 1987 р.»). Перелік змін, внесених до цих настанов, включено до передмови.

14. Ці настанови також розроблено з урахуванням проведених ОЕСР обговорень щодо нормативних документів з трансфертного ціноутворення в Сполучених Штатах Америки [див. Звіт ОЕСР *«Податкові аспекти трансфертного ціноутворення всередині транснаціональних компаній: нормативні акти Сполучених Штатів, що пропонуються»* (1993 р.)]. Однак контекст, у межах якого підготовлено Звіт, значно відрізняється від умов, в яких розроблялися настанови, причому його сфера застосування була більш обмеженою і стосувалася

конкретних нормативних документів США.

15. Країни-члени ОЕСР продовжують використовувати принцип витягнутої руки відповідно до Типової податкової конвенції ОЕСР (а також в усіх двосторонніх конвенціях, які зобов'язують договірні сторони дотримуватися цього принципу) і Звіту 1979 р. У цих настановах розглядається насамперед практичне застосування принципу витягнутої руки для оцінки трансфертного ціноутворення асоційованих підприємств та призначені для надання допомоги працівникам податкових служб (країн-членів і не членів ОЕСР) та ТНК щодо визначення шляхів спільного вирішення проблем, які задовольняють обидві сторони, пов'язані з трансфертним ціноутворенням; з метою уникнення конфліктних ситуацій між різними податковими службами та ТНК, а також скорочення витрат на ведення судових справ. У настановах аналізуються методи оцінки відповідності умов комерційних і фінансових відносин у ТНК принципу витягнутої руки, а також обговорюються методичні рекомендації застосування цих методів. Розглядається також розподіл загального прибутку за формулою.

16. Країнам-членам ОЕСР рекомендовано дотримуватися норм цих настанов під час трансфертного ціноутворення у національному масштабі, а платникам податків – під час оцінки для цілей оподаткування відповідності їх трансфертного ціноутворення принципу витягнутої руки. Податковим органам під час проведення податкових перевірок рекомендується враховувати комерційні міркування, що надаються платниками податків, пов'язані із застосуванням принципу витягнутої руки, та здійснювати аналіз трансфертного ціноутворення з урахуванням таких міркувань.

17. Настанови також надають поради щодо вирішення питань, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням у межах процедури взаємного узгодження між країнами-членами ОЕСР, а також, за необхідності, в арбітражних судах. Такі рекомендації слід застосовувати під час оформлення запиту про внесення відповідних коригувань. Коментарі до пункту 2 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР чітко вказують на те, що держава, в яку направляється запит на внесення коригувань, зобов'язана виконати цей запит лише у тому випадку, якщо держава «вважає, що величина скоригованого прибутку правильно відображає прибуток, що одержується відповідно до принципу витягнутої руки». Це означає, що у відповідній процедурі компетентного органу держава, яка запропонувала зробити початкове коригування величини доходу, несе тягар доведення перед іншою державою того, що коригування «обґрунтовано як за формою і змістом, так і стосовно

величини». Компетентні органи обох держав повинні співпрацювати під час вирішення питань, пов'язаних із процедурою взаємного узгодження.

18. Для забезпечення справедливого балансу інтересів між платниками податків і податковими органами необхідно розглядати всі аспекти системи, які є доречними у випадках трансфертного ціноутворення. Одним із таких аспектів є сторона, на яку покладається обов'язок збирання доказів. У більшості юрисдикцій ці зобов'язання покладено на податкові органи, які повинні довести невідповідність ціноутворення платника податків принципу витягнутої руки. Також слід зазначити, що навіть у цьому випадку податкові органи можуть певною мірою зобов'язувати платників податків надавати відомості, на основі яких вони проводитимуть перевірки контрольованих операцій. В інших юрисдикціях щодо деяких аспектів такий обов'язок покладається на платника податків. Деякі країни-члени ОЕСР вважають, що стаття 9 Типової податкової конвенції ОЕСР встановлює правила покладання обов'язку доведення обставин у випадках трансфертного ціноутворення, які превалюють над національним законодавством будь-якої держави. Існують країни, які навпаки вважають, що стаття 9 не встановлює таких правил (наприклад, пункт 4 Коментарів до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР). Незалежно від того, на яку сторону покладено зобов'язання, оцінка справедливості розподілу цього обов'язку здійснюється з урахуванням інших аспектів податкової системи тієї чи іншої юрисдикції, які впливають на загальне адміністрування правил трансфертного ціноутворення, включаючи вирішення суперечок. Сюди належать: штрафи, практика податкових перевірок, процедура оскарження (апеляція) в адміністративному порядку, правила виплати пені за неправильний розрахунок податку та повернення неправильно стягнутих сум; порядок сплати штрафних санкцій: до чи після оскарження рішення; строк позовної давності; процедура та строки попереднього повідомлення платників податків про запровадження податкових правил. Буде неправильним формулювати припущення про наявність трансфертного ціноутворення, покладаючись лише на будь-який із цих аспектів системи податкового адміністрування, включаючи обов'язок доведення обставин. Ряд питань розглянуто у розділі IV.

19. Ці настанови присвячено основним проблемам, які виникають у сфері трансфертного ціноутворення. Комітет з фіскальних питань має намір продовжувати роботу у цьому напрямі. У 2010 році було схвалено перегляд розділів I–III та додавання розділу IX, що відображає роботу Комітету, проведenu щодо порівнянності, методів прибутку від операцій та підходів до трансфертного ціноутворення при реструктуризації бізнесу. Надалі передбачено роботу з таких питань, як

застосування принципу витягнутої руки до операцій з нерухомим майном, надання послуг, домовленості про покриття витрат, постійних представництв та тонкої капіталізації. Комітет планує проводити регулярні огляди досвіду країн-членів ОЕСР і, вибірково, деяких країн, які не входять до складу цієї організації, з застосування методів трансфертного ціноутворення відповідно до принципу витягнутої руки, приділяючи особливу увагу труднощам, з якими стикаються країни, застосовуючи методи прибутку від операцій (як визначено у розділі II), та шляхам вирішення цих проблем між країнами.

Глосарій

Договір про (попереднє) ціноутворення (*Advance pricing arrangement*)

Це угода, яка заздалегідь по відношенню до контрольованих операцій визначає відповідний ряд критеріїв (наприклад, метод, порівнювані об'єкти та належні для цього коригування, критичні припущення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення для зазначених операцій на визначений період часу. Договір про (попереднє) ціноутворення може бути одностороннім із залученням податкової служби та платника податків або багатостороннім, який включатиме домовленість між двома чи більше податковими службами різних країн.

Принцип витягнутої руки /Принцип звичайної ринкової ціни (*Arm's length principle*)

Це міжнародний стандарт, погоджений країнами-членами ОЕСР як рекомендація до використання щодо встановлення трансфертних цін з метою оподаткування. Він викладений у статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР таким чином: «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».

Діапазон принципу витягнутої руки (*Arm's length range*)

Діапазон значень, прийнятних для встановлення факту належності умов контрольованої операції до принципу витягнутої руки та які походять або від застосування одного і того самого методу трансфертного ціноутворення до множинних порівняних даних, або від застосування різних методів трансфертного ціноутворення.

Асоційовані підприємства (*Associated enterprises*)

Два підприємства є асоційованими між собою, якщо одне з підприємств задовольняє вимоги пунктів 1a) або 1b) статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР по відношенню до іншого підприємства.

Балансувальний платіж (*Balancing payment*)

Платіж, який зазвичай здійснюється одним чи більше учасниками іншим для коригування пропорційних часток учасників у внесках, який збільшує вартість внесків платника та зменшує вартість внесків одержувача на суму платежу.

Платіж бай-ін / Вступний платіж (*Buy-in payment*)

Платіж, здійснений новим учасником вже чинної *Домовленості про покриття витрат* для одержання права участі у будь-яких результатах попередньої діяльності *Домовленості про покриття витрат*.

Платіж бай-аут / Викупний платіж (*Buy-out payment*)

Надання компенсації учаснику відповідно до чинної *Домовленості про покриття витрат* від решти учасників для належної передачі його права участі у попередніх результатах діяльності *Домовленості про покриття витрат*.

Комерційні нематеріальні активи (*Commercial intangible*)

Нематеріальні активи, які використовуються у комерційній діяльності (наприклад, у виробництві товару чи при наданні послуги), а також нематеріальні активи у вигляді прав, які є корпоративним активом (майном), що передаються клієнтом чи використовуються у процесі здійснення підприємницької діяльності.

Аналіз порівнянності (*Comparability analysis*)

Порівняння контрольованої операції з неконтрольованою операцією чи операціями. Контрольована і неконтрольована операції є порівнянними, якщо жодна з відмінностей між операціями не може суттєво вплинути на фактор, який досліджується в умовах певної методології (наприклад, ціна чи маржа), або якщо можуть бути проведені достатньо точні коригування для усунення суттєвого впливу будь-яких таких відмінностей.

Порівняна неконтрольована операція (*Comparable uncontrolled transaction*)

Порівняна неконтрольована операція – це операція між двома незалежними сторонами, яка є порівняною по відношенню до контрольованої операції, що розглядається. Це може бути або порівняна операція між однією стороною контрольованої операції та незалежною стороною («внутрішні ознаки порівнянності») або між двома незалежними сторонами, жодна з яких не є стороною контрольованої

операції («зовнішні ознаки порівнянності»).

Метод порівняної неконтрольованої ціни (ПНЦ) (*Comparable uncontrolled price (CUP) method*)

Метод трансфертного ціноутворення заснований на порівнянні ціни на майно чи послуги, які передаються під час контрольованої операції за ціною, за якою майно чи послуги передаються в рамках порівняної неконтрольованої операції за порівнянних обставин.

Компенсаційне коригування (*Compensating adjustment*)

Коригування, під час якого платник податків звітує про трансфертну ціну для потреб оподаткування, яка, на думку платника податків, є ціною, що відповідає принципу витягнутої руки для контрольованої операції, навіть якщо ця ціна за сумою відрізняється від ціни, фактично сплаченої між асоційованими підприємствами. Це коригування здійснюється до подання податкової декларації.

Аналіз внесків (*Contribution analysis*)

Аналіз використовується у методі розподілення прибутку, згідно з яким спільні прибутки від контрольованих операцій розподіляються між асоційованими підприємствами на основі відносної вартості виконаних функцій (беручи до уваги залучені активи та взяті на себе ризики) кожним із асоційованих підприємств, які здійснюють такі операції, доповнений, наскільки це можливо, зовнішніми ринковими даними, що вказують, яким чином незалежні підприємства розподілили б прибутки за подібних обставин.

Контрольовані операції (*Controlled transactions*)

Операції між двома підприємствами, які є асоційованими підприємствами по відношенню одне до одного.

Відповідне коригування (*Corresponding adjustment*)

Коригування податкового зобов'язання асоційованого підприємства у другій податковій юрисдикції, яке проводиться її податковою службою відповідно до первинного коригування, проведеного податковою службою у першій податковій юрисдикції, з метою узгодження розподілу прибутків між двома юрисдикціями.

Домовленість про покриття витрат (*Cost contribution arrangement*)

Домовленість про покриття витрат – це погоджена між

підприємствами система розподілу витрат і ризиків, які виникають у зв'язку з розробкою, виробництвом чи одержанням активів, послуг чи прав, та визначення природи і обсягу участі кожного учасника у результатах діяльності з розробки, виробництва чи отримання таких активів, послуг чи прав.

Надбавка «витрати плюс» (*Cost plus mark up*)

Надбавка, яка вимірюється на основі маржі, обчисленої після вирахування прямих і непрямих витрат, які виникли у постачальника майна чи послуг за операцією.

Метод «витрати плюс» (*Cost plus method*)

Метод трансфертного ціноутворення, заснований на витратах, що виникають у постачальника майна (чи послуг) у контрольованій операції. До таких витрат додаються відповідні надбавки «витрати плюс» для одержання звичайного прибутку у світлі виконаних функцій (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики) та враховуючи ринкові умови. Одержане значення після додавання надбавки «витрати плюс» до зазначених вище витрат слід розглядати як ринкову ціну оригінальної контрольованої операції.

Метод прямого нарахування \ Метод прямої оплати (*Direct-charge method*)

Метод прямого нарахування (оплати) за певні внутрішньогрупові послуги на чітко визначеній основі.

Прямі витрати (*Direct costs*)

Витрати, які виникають переважно у зв'язку з виробництвом продукції чи наданням послуг, такі як вартість сировинних матеріалів.

Функціональний аналіз (*Functional analysis*)

Аналіз виконаних функцій (з урахуванням залучених активів та взятих на себе ризиків) асоційованими підприємствами у контрольованих операціях та незалежними підприємствами у порівнянних неконтрольованих операціях.

Розподіл загального прибутку за формулою (*Global formulary apportionment*)

Підхід до розподілу загального прибутку групи ТНК на консолідованій основі між асоційованими підприємствами у різних країнах за заздалегідь визначеною формулою.

Валовий прибуток (*Gross profits*)

Валовий прибуток від комерційної операції – це сума, розрахована шляхом віднімання від валової виручки операції придбань, що належать до такої операції, чи виробничих витрат, пов'язаних із продажем з відповідним коригуванням щодо збільшення чи зменшення товарно-матеріальних запасів, але без урахування інших витрат.

Незалежні підприємства (*Independent enterprises*)

Два підприємства є незалежними підприємствами по відношенню одне до одного, якщо вони не є асоційованими підприємствами по відношенню одне до одного.

Метод непрямого нарахування/ Метод непрямой оплати (*Indirect-charge method*)

Метод нарахування (оплати) за внутрішньогрупові послуги засновано на методах розподілу витрат та пропорційного розподілу.

Непрямі витрати (*Indirect costs*)

Витрати у зв'язку з виробництвом продукції чи наданням послуги, які хоча і тісно пов'язані з процесом виробництва, проте можуть бути спільними для різних товарів чи послуг (наприклад, витрати ремонтного відділу, який обслуговує обладнання, що використовується для виробництва різної продукції).

Внутрішньогрупова послуга (*Intra-group service*)

Діяльність (наприклад, адміністративна, технічна, фінансова, комерційна тощо), за яку незалежне підприємство мало б здійснити оплату або виконати саме.

Свідомий взаємозалік (*Intentional set-off*)

Вигода, надана одним асоційованим підприємством іншому асоційованому підприємству у межах групи, що до певної міри свідомо збалансована різними вигодами, які одержані від цього іншого підприємства натомість у відповідь.

Маркетингові нематеріальні активи (*Market intangible*)

Нематеріальні активи, що використовуються у маркетинговій діяльності, які сприяють комерційному використанню продукції чи послуги, та/або мають важливу стимулюючу цінність для відповідної продукції.

**Група транснаціональних компаній (група ТНК)
(*Multinational enterprise group (MNE group)*)**

Група асоційованих компаній, що займаються підприємницькою діяльністю у двох чи більше країнах.

Транснаціональна компанія (ТНК) (*Multinational enterprise (MNE)*)

Компанія, яка є частиною групи ТНК.

Процедура взаємного узгодження (*Mutual agreement procedure*)

Процедура, за допомогою якої податкові служби проводять консультації для вирішення суперечок щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Ця процедура, яка описана та ухвалена статтею 25 Типової податкової конвенції ОЕСР, може використовуватися для усунення подвійного оподаткування, що може виникати під час коригування трансфертного ціноутворення.

Індикатор чистого прибутку (*Net profit indicator*)

Відношення чистого прибутку до відповідної бази (наприклад, витрати, продажі, активи). Метод чистої маржі від операцій покладається на порівняння відповідного індикатора чистого прибутку у контрольованій операції з таким саме індикатором чистого прибутку у порівняній неконтрольованій операції.

Послуги «на вимогу» (*“On call” services*)

Послуги, що надаються материнською компанією або центром послуг групи, які є доступними для членів групи ТНК у будь-який час.

Первинне коригування (*Primary adjustment*)

Коригування, що здійснюється податковою службою у першій юрисдикції стосовно прибутків компанії, які підлягають оподаткуванню у результаті застосування принципу витягнутої руки щодо операцій, до яких були залучені асоційовані підприємства у іншій податковій юрисдикції.

Потенціал прибутку (*Profit potential*)

Очікуваний майбутній прибуток. У деяких випадках до нього можуть входити збитки. Поняття «потенціал прибутку» часто використовується з метою оцінювання відповідності принципу витягнутої руки компенсації за переведення нематеріальних активів або постійної зацікавленості або під час визначення відповідності принципу витягнутої

руки відшкодуванню за припинення або суттєвий перегляд існуючих домовленостей, якщо виявиться, що така компенсація, або відшкодування, мала б місце між незалежними сторонами за порівнянних обставин.

Метод розподілення прибутку (*Profit split method*)

Метод розподілення прибутку від операцій визначає спільний прибуток від контрольованої операції (чи від контрольованих операцій), який доцільно об'єднати згідно з принципами, наведеними у розділі III, що належить асоційованим підприємствам, і потім ділить ці прибутки між асоційованими підприємствами на економічно обґрунтованій основі, що наближає до ситуації, якби це було зроблено та відображено в угоді, укладеній за звичайних ринкових умов.

Маржа ціни перепродажу (*Resale price margin*)

Маржа – це сума, з якої перепродувач зазвичай покриває витрати, пов'язані з реалізацією продукції, та інші операційні витрати, та яка включає результати діяльності (з урахуванням використаних активів та взятих на себе ризиків), суму очікуваного прибутку.

Метод ціни перепродажу (*Resale price method*)

Метод трансфертного ціноутворення засновано на ціні, за якою придбану в асоційованого підприємства продукцію було перепродано незалежному підприємству. Від ціни перепродажу віднімається маржа ціни перепродажу. Одержане у результаті значення після віднімання маржі ціни перепродажу та після коригування на інші витрати, пов'язані з придбаннями продукції (наприклад, митні збори), може вважатися звичайною ринковою ціною реального переходу права власності на майно між асоційованими підприємствами.

Залишковий аналіз (*Residual analysis*)

Аналіз, що використовується у методі розподілення прибутку, за яким розподіл спільного прибутку від контрольованих операцій проводиться двома етапами. На першому етапі кожному учаснику розподіляється достатня частина прибутку з метою забезпечення його основним прибутком, який зазвичай отримується за результатами типу операцій, в яких він брав участь. Такий основний прибуток визначається враховуючи звичайний ринковий прибуток, який одержується за результатами подібних типів операцій між незалежними підприємствами. Таким чином, основний прибуток, як правило, не враховує прибуток, що може виникати завдяки будь-яким унікальним чи цінним активам, якими володіють учасники. На другому етапі будь-який залишковий прибуток

(чи збиток), який виник після першого етапу розподілу, розподіляється між сторонами на основі аналізу фактів та обставин, що свідчать, яким чином такий залишковий прибуток міг би бути розподілений між незалежними підприємствами.

Вторинне коригування (*Secondary adjustment*)

Коригування, яке виникає у результаті оподаткування вторинної операції.

Вторинна операція (*Secondary transaction*)

Умовна операція, яку деякі країни заявлятимуть згідно з їхнім внутрішнім законодавством після запропонованого первинного коригування задля здійснення фактичного розподілу прибутків, що узгоджується з первинним коригуванням. Вторинні операції можуть також формувати умовні дивіденди, умовні інвестиційні внески або умовні позики.

Діяльність акціонера (*Shareholder activity*)

Діяльність, яка здійснюється членом групи ТНК (зазвичай, материнською компанією чи регіональною холдинговою компанією) виключно у зв'язку з її інтересами як власника щодо одного чи багатьох інших учасників групи, тобто у межах правочинності акціонера.

Одночасні податкові перевірки (*Simultaneous tax examinations*)

Одночасні податкові перевірки за визначенням, наведеним у частині А «Типового договору ОЕСР для проведення одночасних податкових перевірок», означають «домовленість між двома чи більше сторонами щодо проведення одночасних та самостійних перевірок, кожна на своїй власній території, платника(ків) податків щодо їх податкових справ, у яких вони мають спільний або пов'язаний інтерес з метою здійснення обміну будь-якою важливою інформацією, отриманою внаслідок таких дій».

Торговельні нематеріальні активи (*Trade intangible*)

Комерційні нематеріальні активи, які не є маркетинговими нематеріальними активами.

Традиційні операційні методи (*Traditional transaction methods*)

Метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс».

Метод чистої маржі від операцій (*Transactional net margin method*)

Це метод прибутку від операції, що оцінює чисту рентабельність продажів щодо відповідної бази (наприклад, витрати, обсяги продажу, активи), яку платник податків отримує від контрольованої операції (або операцій, які доцільно поєднати згідно з принципами розділу III).

Метод прибутку від операцій (*Transactional profit method*)

Метод трансфертного ціноутворення, що оцінює прибутки, які виникають у результаті окремих контрольованих операцій одного чи більше асоційованих підприємств, які беруть участь у таких операціях.

Неконтрольовані операції (*Uncontrolled transactions*)

Операції між підприємствами, які є незалежними підприємствами по відношенню одне до одного.

РОЗДІЛ І

Принцип витягнутої руки

А. Вступ

1.1. У цьому розділі подається історія розвитку принципу «витягнутої руки» – міжнародного стандарту трансфертного ціноутворення, який погоджено країнами-членами ОЕСР для використання з метою оподаткування групами ТНК та податковими службами. У розділі безпосередньо обговорюється сам принцип витягнутої руки, повторно підтверджується його статус як міжнародного стандарту та визначаються основні принципи його застосування.

1.2. Коли незалежні підприємства співпрацюють одне з одним, умови їх комерційних та фінансових відносин (наприклад, ціна поставлених товарів чи наданих послуг, а також умови передачі чи надання) зазвичай визначаються ринковими чинниками. Коли ж між собою взаємодіють асоційовані підприємства, зовнішні ринкові чинники можуть і не впливати безпосередньо на їх торговельні та фінансові відносини, хоча зазначені підприємства часто намагаються відобразити динаміку ринкових чинників під час здійснення комерційних операцій; детальніше це питання висвітлено нижче у пункті 1.5. Органи податкової служби не повинні автоматично вважати, що асоційовані підприємства намагаються маніпулювати своїми прибутками. Правильне визначення ринкової ціни за відсутності ринкових чинників або при використанні конкретної торговельної стратегії може бути ускладнене реальними обставинами. Важливо усвідомлювати, що необхідність проведення коригувань для наближення комерційних відносин до реальних ринкових умов виникає незалежно від будь-яких взятих на себе сторонами договірних зобов'язань щодо сплати певної ціни або будь-якого прагнення сторін мінімізувати податки. Таким чином податкове коригування відповідно до принципу витягнутої руки не впливатиме на відповідні договірні неподаткові зобов'язання між асоційованими підприємствами та може бути доречним навіть у тих випадках, коли сторони не мали наміру мінімізувати суму податку чи ухилитися від його сплати. Розгляд трансфертного ціноутворення не слід плутати з розглядом проблем податкового шахрайства чи ухиляння від сплати податків, хоча

політика трансфертного ціноутворення може використовуватися і для таких потреб.

1.3. У випадку, коли трансфертне ціноутворення не відображає кон'юнктуру ринку (ринкові чинники) і не засновано на принципі витягнутої руки це може призвести до неправильного розрахунку податкових зобов'язань асоційованих підприємств і відповідно до зниження податкових надходжень до бюджетів країн, в яких такі підприємства розташовані. Тому країни-члени ОЕСР домовились про те, що в цілях оподаткування прибутку таких асоційованих підприємств може за необхідності коригуватися з тим, щоб усунути подібні викривлення і забезпечити правильне застосування принципу витягнутої руки. Країни-члени ОЕСР вважають, що належне коригування досягається за допомогою встановлення таких умов у сфері комерційних та фінансових відносин, які виникали б між незалежними підприємствами у порівняних операціях за порівняних обставин.

1.4. Порушення умов торговельних та фінансових відносин між асоційованими підприємствами може бути спричинено й іншими, неподатковими, факторами. Наприклад, такі підприємства можуть зазнавати утиски з боку урядових організацій через наявність конфлікту інтересів (як в самій країні, так і за її межами) щодо митної оцінки, запровадження антидемпінгового мита та через контроль над обміном валют чи цінами. До того ж викривлення трансфертної ціни може бути спричинено вимогами щодо руху коштів на підприємствах у межах групи ТНК. Група ТНК, акції якої доступні широким верствам населення, може зазнавати тиску з боку своїх акціонерів, які хотіли б, щоб ТНК забезпечувала високий рівень прибутковості на рівні материнської компанії, особливо у тих випадках, коли підготовка звітності для акціонерів не здійснюється на консолідованій основі. Усі ці фактори можуть впливати на трансфертне ціноутворення та на розміри прибутків, які нараховуються асоційованим компаніям у межах групи ТНК.

1.5. Не слід вважати, що встановлені між асоційованими підприємствами комерційні та фінансові відносини неодмінно відхиллятимуться від тих умов, які склалися на відкритому ринку. Асоційовані підприємства у ТНК інколи мають достатню автономність та часто ведуть переговори так, ніби вони є незалежними підприємствами. Підприємства реагують на економічні ситуації, які складаються під впливом ринкових умов, у їхніх відносинах як з третіми сторонами, так і з асоційованими підприємствами. Наприклад, керівництво місцевої компанії може бути зацікавлене у правильному відображенні прибутків і тому виступатиме проти встановлення цін, які заздалегідь призведуть до

скорочення прибутку відповідної компанії. Податкові органи повинні брати ці аспекти до уваги з метою ефективнішого використання власних ресурсів під час відбору платників податків для проведення перевірок трансфертного ціноутворення. Інколи може виникати ситуація, за якої відносини між асоційованими підприємствами впливатимуть на результати домовленостей між ними. Тому наявність інформації про те, що переговори щодо досягнення таких домовленостей ускладнено, може бути недостатнім підтвердження того, що операції здійснювались за звичайних ринкових умов.

В. Викладення принципу витягнутої руки

В.1. Стаття 9 Типової податкової конвенції ОЕСР

1.6. Офіційне формулювання принципу витягнутої руки міститься у пункті 1 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, яка є основою для укладання двосторонніх податкових угод між країнами-членами ОЕСР та державами, які не входять до складу цієї організації, кількість яких постійно збільшується. У статті 9 зазначено таке:

[Якщо] між двома [асоційованими] 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 з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований.

Принцип витягнутої руки, відповідно до якого проводиться коригування прибутку із посиланням на умови, які б склалися між незалежними підприємствами у порівняних операціях і за порівняних обставин (тобто у «порівняних неконтрольованих операціях»), не суперечить підходу, згідно з яким члени ТНК розглядаються як окремі суб'єкти господарювання, а не як невід'ємні структури одного об'єднаного суб'єкта господарювання. Такий підхід, що ґрунтується на сприйнятті членів групи ТНК як самостійних організацій, дає змогу розглядати їх незалежно одне від одного, увага приділяється характеру операцій між такими членами, тому умови, що склалися між ними, відрізняються від умов, які можна було б отримати у порівняних

неконтрольованих операціях. Такий аналіз контрольованих та неконтрольованих операцій, який називається «аналіз порівнянності», є основою застосування принципу витягнутої руки. Рекомендації щодо аналізу порівнянності знаходиться у секції D нижче та у розділі III.

1.7. Дуже важливо розглядати питання порівнянності на перспективу для того, щоб наголосити на потребі у підході, який був би збалансований в показниках, з однієї сторони, з точки зору надійності, з іншої – з точки зору тягаря, який він створює для платників податків та податкових органів. Пункт 1 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР є основою для аналізу порівнянності, оскільки ним вводиться необхідність для:

- Порівняння між умовами (у тому числі цінами, але не тільки цінами) створеними або встановленими між асоційованими підприємствами та тими, які були б створені між незалежними підприємствами з метою визначення чи дозволяється, згідно зі статтею 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, переписування рахунків для розрахунку податкових зобов'язань асоційованих підприємств (дивіться пункт 2 Коментарів до статті 9).
- Визначення прибутків, які були б нараховані за принципом витягнутої руки, для того, щоб визначити величину будь-якого переписування рахунків.

1.8. Існує декілька причин, через які країни-члени ОЕСР та інші країни ухвалили принцип витягнутої руки. Основною причиною є те, що такий принцип передбачає певну рівність у податковому ставленні до членів групи ТНК та незалежних підприємств. Оскільки згідно з цим принципом асоційовані і незалежні підприємства розглядаються з метою оподаткування на основі більш рівноправного підходу, це не сприяє створенню для тих чи інших підприємств податкових переваг чи нерівноправних умов, які б за інших обставин призвели до порушень конкурентних позицій і тих, і інших підприємств. Таким чином, принцип витягнутої руки, який не враховує податкові чинники під час прийняття економічних рішень, забезпечує розвиток міжнародної торгівлі та інвестицій.

1.9. Як свідчить практика, принцип витягнутої руки ефективно використовується у більшості випадків. Наприклад, існує багато випадків купівлі та продажу товарів та кредитування коштами, коли можливо з легкістю підібрати звичайну ринкову ціну у порівняній операції, укладеній між порівняними незалежними підприємствами за порівнянних умов. Існує також багато випадків, коли належне порівняння

операцій може бути здійснене на рівні фінансових індикаторів, таких як торговельна надбавка на витрати, валова маржа або індикатори чистого прибутку. Однак, незважаючи на це, існує значна кількість випадків, у яких принцип витягнутої руки застосувати складно, як, наприклад, у групах ТНК з інтегрованим виробництвом вузькоспеціалізованих товарів, з унікальними нематеріальними активами та/або у групах ТНК, які надають спеціалізовані послуги. Для вирішення таких складних випадків були розроблені спеціальні рішення, включаючи використання методу розподілення прибутку від операцій, що описується у розділі II, частині III цих настанов у тих ситуаціях, коли цей метод найбільше підходить, виходячи із обставин випадку.

1.10. Принцип витягнутої руки інколи розглядається як недосконалий по суті, оскільки такий підхід не завжди враховує ефект масштабу та взаємозв'язки між різними видами діяльності, які існують в інтегрованих господарських структурах. Проте не існує загальноприйнятих об'єктивних критеріїв для оцінки ефекту масштабу та переваг інтеграції між асоційованими підприємствами. Питання можливих альтернатив принципу витягнутої руки викладено у секції С нижче.

1.11. Складність застосування цього принципу на практиці полягає у тому, що асоційовані підприємства можуть брати участь в операціях, які не здійснюються незалежними підприємствами. При цьому вказані операції здійснюються необов'язково в цілях ухилення від сплати податків; вони можуть бути спричинені виробничою необхідністю, оскільки члени ТНК стикаються з проблемами комерційного характеру, що відрізняються від проблем, які можуть зустрічатися у незалежних підприємств. Якщо незалежні підприємства рідко укладають угоди, які, зазвичай, укладаються між асоційованими підприємствами, принцип витягнутої руки дуже важко застосувати через відсутність чи невелику кількість прямих підтверджень того, які б умови могли бути встановлені між незалежними підприємствами. Один лише факт неможливості знайти операцію між незалежними сторонами сам по собі не означає, що така операція проведена не за принципом витягнутої руки.

1.12. У деяких випадках у результаті застосування принципу витягнутої руки як для платника податків, так і для податкових органів зростає навантаження щодо адміністративних витрат, пов'язаних з оцінкою значної кількості і видів міжнародних операцій. Хоча асоційовані підприємства визначають умови для операції в момент її проведення, на певному етапі воно може бути зобов'язане продемонструвати, що такі умови відповідають принципу витягнутої руки (дивіться розгляд проблем

відповідності та часових меж у секції В та С розділу III та розділ V про документацію). Податкова служба може взяти участь у процесі перевірки такої відповідності навіть через декілька років після проведення операції. У цьому випадку працівники податкових органів перевірятимуть будь-які супровідні документи, підготовлені платником податків для того, щоб продемонструвати, що операції співвідносяться з принципом витягнутої руки, а також можуть мати потребу у зібранні інформації про порівнянні неконтрольовані операції, ринкові умови, які склалися у період проведення таких операцій, тощо для чисельних та різноманітних операцій. Такі дії з плином часу здійснити складніше.

1.13. Як податкова служба, так і платники податків часто стикаються з труднощами в одержанні адекватної інформації для застосування принципу витягнутої руки. Оскільки його застосування вимагає від платників податків та податкових органів оцінювання неконтрольованих операцій та комерційної діяльності незалежних підприємств, а також порівняння зібраної інформації з операціями та діяльністю асоційованих підприємств, – це може призводити до збирання і обробки великої кількості даних. Доступна інформація може бути неповною та складною для пояснення. Щодо інших видів інформації можуть виникати складності у її отриманні через географічні особливості (місцезнаходження сторін, які мають її надати). Крім того, одержання такої інформації від незалежних підприємств може ускладнюватися через її конфіденційність. В інших випадках потрібна інформація про незалежні підприємства може бути відсутньою або можуть бути відсутніми порівнянні незалежні підприємства, наприклад, якщо промисловість досягла високого рівня вертикальної інтеграції. У такій ситуації важливо не відхилятися від мети знайти прийнятне рішення для оцінювання результату за принципом витягнутої руки, яке ґрунтувалося б на достовірній інформації. Корисно пам'ятати, що трансфертне ціноутворення не є точною наукою, але вимагає від податкових органів і платників податків проведення експертних оцінювань.

В.2. Використання принципу витягнутої руки як загальноприйнятого інструменту міжнародного консенсусу

1.14. Навіть зважаючи на зазначені вище міркування, думка країн-членів ОЕСР залишається такою, що принцип витягнутої руки повинен застосовуватися для оцінювання трансфертних цін між асоційованими підприємствами. У теорії принцип є правильним, оскільки

він дає змогу досягнути найтіснішого наближення до стандартів відкритого ринку у випадках, коли майно (таке як товари, інші види матеріальних або нематеріальних активів) передається або послуги надаються між асоційованими підприємствами. Хоча цей принцип і не дуже легкий у застосуванні на практиці, він загалом дозволяє визначити відповідні рівні прибутків між членами групи ТНК, які є прийнятними для податкових органів. Принцип відображає економічні реалії конкретних фактів і обставин платника податків, що перебувають під контролем, та приймає як базову величину нормальне функціонування ринку.

1.15. Відступ від принципу витягнутої руки означає порушення теоретичних умов, описаних вище, і ставить під сумнів міжнародні домовленості, тим самим істотно підвищуючи подвійне оподаткування. Накопичений досвід із застосування цього принципу достатньо широкий і багатоплановий, щоб забезпечити достатньо високий рівень взаєморозуміння між діловими колами та податковими службами у цьому питанні. Це спільне розуміння має велике практичне значення у досягненні мети щодо забезпечення належної податкової бази у кожній юрисдикції та уникнення подвійного оподаткування. Накопичений досвід слід використовувати для подальшого розвитку і уточнення принципу витягнутої руки, а також удосконалення податкового адміністрування шляхом надання більш чітких рекомендацій платникам податків та проведення своєчасних перевірок. У цілому країни-члени ОЕСР продовжують надавати перевагу цьому принципу. Фактично, за цей час не вдалося створити будь-якої іншої легітимної або реальної альтернативи принципу витягнутої руки. Підхід розподілу загального прибутку за формулою інколи згадується як можлива альтернатива, однак є неприйнятним ні в теорії, ні на практиці (дивіться секцію С нижче, щоб дізнатися більше про розподіл загального прибутку за формулою).

С. Підхід не за принципом витягнутої руки: розподіл загального прибутку за формулою

С.1. Базова проблематика та опис підходу

1.16. Розподіл загального прибутку за формулою іноді пропонували як альтернативу принципу витягнутої руки як засіб визначення належного рівня прибутків у національних податкових юрисдикціях. Цей підхід не застосовували між країнами, хоча деякі місцеві податкові юрисдикції робили такі спроби.

1.17. Розподіл загального прибутку за формулою сукупно розподілятиме загальні прибутки групи ТНК між асоційованими підприємствами у різних країнах на основі заздалегідь визначеної та механістичної формули. Існує три необхідних складових для застосування розподілу загального прибутку за формулою: визначення одиниці, яка має бути оподаткована, тобто які з дочірніх компаній та філій групи ТНК повинні стати загальною одиницею оподаткування; точне визначення загальних прибутків та встановлення формули, яка використовується для розподілу загальних прибутків одиниці. Найвірогідніше, формула буде ґрунтуватися на певній комбінації витрат, активів, фондів заробітної плати та продажів.

1.18. Розподіл загального прибутку за формулою не слід ототожнювати з методами прибутку від операцій, описаними в частині ІІ розділу ІІ. Розподіл загального прибутку за формулою використовує формулу, яка заздалегідь встановлюється для всіх платників податків з метою розподілу прибутку, тоді як методи прибутку від операцій порівнюють, на основі конкретної справи, величину прибутку одного або декількох асоційованих підприємств з величиною прибутку, яка випливає з досвіду, яку порівнянні незалежні підприємства могли б отримати у порівнянних обставинах. Розподіл загального прибутку за формулою не слід також ототожнювати з вибіркоvim застосуванням формули, розробленої податковими службами спільно з конкретним платником податку у складі ТНК після ретельного аналізу розрізнених фактів і обставин, наприклад, у межах процедури взаємного узгодження, договору про (попереднє) ціноутворення або інших двосторонніх або багатосторонніх домовленостей. Така формула розробляється на основі розрізнених фактів і обставин платника податків, що тим самим усуває попередньо визначений і механістичний характер розподілу загального прибутку за формулою.

С.2. Порівняння з принципом витягнутої руки

1.19. Розподіл загального прибутку за формулою пропонується як альтернатива принципу витягнутої руки, причому прихильники цього підходу вважають, що він є більш зручним для податкового адміністрування і забезпечує визначеність платникам податків. Прихильники цього підходу також вважають, що розподіл загального прибутку за формулою більшою мірою враховує економічні реалії. Вони кажуть, що група ТНК повинна розглядатися як єдина група на

консолідованій основі, що дозволяє враховувати реальні бізнес відносини між асоційованими підприємствами у складі групи ТНК. Вони стверджують, що для високоінтегрованих груп підприємств недоцільно застосовувати методи ведення роздільного бухгалтерського обліку, оскільки в такому випадку складно визначити, який внесок вносить кожне асоційоване підприємство у формування загального прибутку групи ТНК.

1.20. Крім зазначених аргументів, прихильники цього підходу вважають, що розподіл загального прибутку за формулою знижує витрати платників податків на дотримання податкового законодавства, оскільки для членів групи для цілей внутрішнього оподаткування група ТНК веде єдину звітність.

1.21. Країни-члени ОЕСР не приймають ці доводи і не вважають розподіл загального прибутку за формулою дієвою альтернативою принципу витягнутої руки на підставах, наведених нижче.

1.22. Найбільш серйозну заклопотаність у зв'язку із розподілом загального прибутку за формулою викликають складності запровадження системи таким чином, щоб уникнути подвійного оподаткування і одночасно забезпечити єдине оподаткування. Для цього потрібна істотна координація зусиль у міжнародному масштабі та домовленість за змістом формул розподілу, а також за складом групи ТНК, яка є предметом розгляду. Наприклад, для того, щоб усунути подвійне оподаткування, слід спочатку укласти загальну угоду щодо вживаного підходу, потім домогтися угоди щодо визначення загальної податкової бази групи ТНК, використання єдиної системи бухгалтерського обліку, факторів, які слід використовувати під час розподілу податкової бази між різними податковими юрисдикціями (включаючи країни, що не входять до ОЕСР), а також способів вимірювання і визначення «ваги» характеристик зазначених факторів. На укладання таких угод витрататиметься багато часу, до того ж це надзвичайно складна справа. Не є очевидним, що країни забажають домовитися про універсальну формулу.

1.23. Навіть якщо деякі країни погодяться прийняти розподіл загального прибутку за формулою, між ними можуть виникнути розбіжності, оскільки кожна країна може віддавати перевагу або включати у формулу різні фактори, виходячи із факторів або видів діяльності, які переважають в її юрисдикції. Кожна країна прагнути розробити формулу або «ваги» у формулі, які максимально збільшать її доходи в бюджет. Крім того, податкові органи повинні будуть спільно вирішити, яким чином враховувати потенційне штучне перенесення виробничих факторів, використовуваних у формулі (наприклад, оборот реалізації,

капіталу), у країни з більш низьким рівнем оподаткування. Можуть існувати і ухилення від сплати податків у тій мірі, в якій можливо маніпулювати з різними компонентами у складі формули, наприклад, через проведення зайвих фінансових операцій, ретельне планування розміщення мобільних активів, виставлення вимог до окремих компаній у складі ТНК зберігати інвентарні запаси, що перевищують звичайні рівні у неконтрольованих компаніях такого ж типу тощо.

1.24. Таким чином, перехід до системи розподілу загального прибутку за формулою пов'язаний з величезними політичними та адміністративними труднощами і вимагає такого рівня міжнародного співробітництва, який абсолютно нереально очікувати у сфері міжнародного оподаткування. Багатостороннє співробітництво вимагатиме участі всіх основних країн, у яких діють члени ТНК. Якщо ж такі країни не домовляться про розподіл загального прибутку за формулою, на ТНК буде покладено тягар дотримання правил двох зовсім різних систем. Іншими словами, щодо одного і того ж набору операцій ТНК доведеться розраховувати прибуток, належний її членам, на основі двох різних стандартів. У результаті в кожному випадку може виникнути небезпека подвійного оподаткування (або зниження оподаткування).

1.25. Крім подвійного оподаткування, існують і інші серйозні побоювання. Одне з них полягає в тому, що заздалегідь встановлені формули носять випадковий характер і не враховують ринкові умови, особливі обставини конкретних підприємств, власний розподіл ресурсів, що призводить до розподілу прибутку, який може не мати жодного справжнього ставлення до конкретних фактів щодо операції. Більше того, формула, заснована на поєднанні витрат, активів, фонду заробітної плати та обсягу реалізації, опосередковано розраховує фіксовану частку прибутку на валютну одиницю (наприклад, долар, євро, єну) від кожного компонента, яка належить кожному члену групи ТНК у кожній податковій юрисдикції, незалежно від відмінностей функцій, активів, ризиків і ефективності управління серед членів групи ТНК. Такий підхід може потенційно віднести прибуток на підприємство, яке вважалося б збитковим, якщо б воно було незалежним підприємством.

1.26. Ще одне питання, яке стоїть перед розподілом загального прибутку за формулою, полягає в тому, як враховувати коливання курсів обміну валют. Хоча такі коливання можуть ускладнити застосування принципу витягнутої руки, наслідки коливань валютних курсів відрізнятимуться від наслідків, викликаних застосуванням розподілу загального прибутку за формулою. Принцип витягнутої руки краще «пристосований» для того, щоб враховувати економічні наслідки коливань

курсів обміну валют, оскільки вимагає аналізувати конкретні факти й обставини платника податків. Якщо ж формула заснована на витратах, результатом застосування розподілу загального прибутку за формулою буде наступне: оскільки валюта однієї країни змінюється відносно валюти іншої країни, у якій асоційоване підприємство веде бухгалтерську звітність, велика частка прибутку буде віднесена на підприємство в першій країні з тим, щоб відобразити витрати на виплату заробітної плати, які номінально зростають у зв'язку з коливанням обмінного валютного курсу. Таким чином, при зазначеному підході коливання обмінного курсу в наведеному прикладі призведе до зростання прибутку асоційованого підприємства, що працює в більш сильній валюті, тоді як у довгостроковій перспективі зміцнення валюти понизить конкурентну спроможність експорту і негативно вплине на величину прибутку.

1.27. Незважаючи на запевнення прихильників, розподіл загального прибутку за формулою може фактично призвести до надзвичайно високих витрат на дотримання податкового законодавства і завищеним вимогам до даних, оскільки необхідно буде зібрати інформацію по всіх членах групи ТНК, представлених у кожній юрисдикції, валюті зазначеної юрисдикції і застосовуваним правилам ведення документації та бухгалтерського обліку. Зазначені вимоги документального обігу та платіжної дисципліни при застосуванні розподілу загального прибутку за формулою, як правило, призводять до більш значного тягаря витрат, ніж при роздільному підході до окремого підприємства відповідно до принципу витягнутої руки. Ці витрати ще більше зростають, якщо залучені країни не зможуть прийти до згоди про компоненти у складі формули або про спосіб вимірювання цих компонентів.

1.28. Проблеми виникнуть і при визначенні обсягів реалізації кожного члена ТНК, і при оцінці активів (наприклад, частка минулих витрат у складі ринкової вартості), особливо при оцінці нематеріального майна. Ці складності зростають у зв'язку з існуванням різних стандартів бухгалтерського обліку в різних податкових юрисдикціях і різних валют. Стандарти бухгалтерського обліку в різних країнах мають бути уніфіковані з тим, щоб забезпечити отримання реального вимірювання прибутку для всієї групи підприємств ТНК. Звичайно, деякі з цих проблем, наприклад, оцінка активів і нематеріального майна, існують і при застосуванні принципу витягнутої руки, хоча відносно цього принципу вже досягнутий значний прогрес, тоді як для розподілу загального прибутку за формулою поки не запропоновано жодних надійних рішень.

1.29. Відповідно до розподілу загального прибутку за формулою, всі підприємства у складі ТНК будуть обкладатися податком на консолідованій основі, що виключає роздільний підхід до кожного підприємства. У результаті розподіл загального прибутку за формулою не може на практиці враховувати найважливіші географічні відмінності, економічну ефективність різних компаній та інші фактори, що характеризують будь-яку компанію або підрозділ ТНК, які можуть легітимним чином відігравати роль у визначенні поділу прибутку між підприємствами, що належать до різних податкових юрисдикцій. Навпаки, принцип витягнутої руки визнає, що асоційоване підприємство може виступати як окремий прибутковий або збитковий центр, що має індивідуальні характеристики і здатний отримувати прибуток навіть тоді, коли всі інші підприємства в складі ТНК несуть збитки. Розподіл загального прибутку за формулою не здатний гнучко та коректно враховувати зазначені можливості.

1.30. Ігноруючи операції всередині групи при розрахунку консолідованого прибутку, розподіл загального прибутку за формулою ставить питання про доречність стягування у джерела податків з міжнародних платежів між членами групи ТНК, що може призвести до відмови від деяких правил, встановлених двосторонніми податковими договорами про уникнення подвійного оподаткування.

1.31. Розподіл загального прибутку за формулою, якщо тільки не передбачає охоплення всіх членів ТНК, повинен зберігати правило окремого підприємства щодо взаємодії між частиною групи, яка охоплюється цим підходом, і рештою членів ТНК. Розподіл загального прибутку за формулою можна застосувати до вартості операцій між групою, яка підпадає під такий розподіл, і рештою членів ТНК. Таким чином, очевидним недоліком цього підходу є те, що підхід не дає повноцінного рішення щодо розподілу прибутку всередині ТНК за винятком випадків, коли він застосовується до групи ТНК у цілому. З урахуванням кількості і масштабів операцій, здійснюваних найбільшими ТНК, а також обсягу необхідної інформації, можливо припустити, що такий захід не під силу для однієї податкової служби. У будь-якому випадку від ТНК вимагатиметься вести роздільний облік з метою оподаткування відповідно до розподілу загального прибутку за формулою щодо тих корпорацій, які не є її членами, але як і раніше є асоційованими підприємствами одного чи кількох підприємств-членів групи ТНК. Фактично багато національних торговельних правил і правил бухгалтерського обліку вимагають встановлювати ціни за принципом витягнутої руки (наприклад, митні правила), тому, незважаючи на

положення податкового законодавства, платникові податків доведеться вести облік кожної операції за прийнятими правилами, використовуючи ціни, сформовані за принципом витягнутої руки.

C.3. Відмова від методів, що суперечать принципу витягнутої руки

1.32. З урахуванням вищевказаних причин країни-члени ОЕСР підтверджують свою відданість принципу витягнутої руки, який був прийнятий до практичного застосування між країнами, що входять і не входять до складу цієї організації, і погоджуються про відмову від розподілу загального прибутку за формулою навіть як теоретичної альтернативи принципу витягнутої руки.

D. Рекомендації для застосування принципу витягнутої руки

D.1. Аналіз порівнянності

D.1.1. Важливість аналізу порівнянності та значення терміна «порівнянний»

1.33. Застосування принципу витягнутої руки загалом ґрунтується на порівнянні умов у контрольованій операції з умовами в операціях між незалежними підприємствами. Для того, щоб таке порівняння стало результативним, необхідно, щоб економічно значимі характеристики ситуацій, що порівнюються, були порівнюваними значною мірою. «Бути порівнянними» означає, що жодна з відмінностей (якщо такі існують) між ситуаціями, що порівнюються, не може суттєво вплинути на умову, яка досліджується за відповідною методологією (наприклад, ціна або маржа), або ж можливе проведення уточнюючих коригувань для усунення впливу будь-яких таких відмінностей у розумних межах. Визначаючи рівень порівнянності, включаючи проведення необхідних коригувань для її досягнення, необхідно мати чітке уявлення того, як саме незалежні підприємства оцінюють потенційні операції. Детальні рекомендації щодо проведення аналізу порівнянності представлені у розділі III.

1.34. Незалежні підприємства при оцінюванні умов потенційних угод порівнюють угоду з іншими варіантами, які їм реально доступні, та укладають таку угоду лише тоді, коли вони не побачать

іншої, більш привабливої альтернативи. Наприклад, одне підприємство більш за все не погодиться на ціну, запроповану за його продукцію незалежним підприємством, якщо воно знає, що інші потенційні клієнти бажають сплатити більше за подібних умов. Цей момент є важливим у питанні порівнянності, оскільки незалежні підприємства, як правило, беруть до уваги будь-які економічно важливі відмінності між варіантами, які дійсно доступні для них (наприклад, це такі відмінності, як рівень ризику або інші фактори порівнянності, які описані нижче) при оцінюванні таких варіантів. Тому, здійснюючи порівняння, пов'язане з принципом витягнутої руки, органи податкової служби повинні також враховувати ці відмінності при встановленні факту порівнянності між ситуаціями, які порівнюються, та можливих коригувань, які можуть бути необхідними для досягнення порівнянності.

1.35. Усі методи застосування принципу витягнутої руки можливо узгодити з концепцією про те, що незалежні підприємства порівнюють альтернативи, що є в наявності, і визначають ті відмінності між ними, які істотно вплинуть на величину їх вартості. Наприклад, перед придбанням продукції за запропованою ціною незалежне підприємство, як правило, поцікавиться, чи не може воно придбати аналогічну продукцію на інших порівняних умовах, але за нижчою ціною в інших постачальників. Тому, як уже йшлося у розділі II, частині II, метод порівнянної неконтрольованої ціни передбачає порівняння контрольованої операції з аналогічними неконтрольованими операціями, у результаті чого визначається ціна, з якою погодилися б сторони, що беруть участь в операції, як би безпосередньо звернулись до ринкового варіанта, який є альтернативним відносно контрольованої операції. Однак у тому випадку, коли порівнюються не всі характеристики цих неконтрольованих операцій, які істотно впливають на рівень ціни між незалежними підприємствами, метод стає менш надійним як метод, що замінює принцип витягнутої руки. Аналогічно метод ціни перепродажу і метод «витрати плюс» порівнюють маржу валового прибутку, отриману в контрольованих операціях, з маржею валового прибутку, отриманого в неконтрольованих операціях. Результат порівняння дає нам величину маржі валового прибутку, яку отримала б одна зі сторін, якби вона виконувала ті самі функції для незалежних підприємств, а також розмір плати, яку б вимагала ця сторона, а інша погодилася б сплатити на основі принципу витягнутої руки, за виконання тих самих функцій. Інші методи, що розглядаються у розділі II, частині III, засновані на порівнянні індикаторів чистого прибутку (такими як маржі прибутку) між незалежними та асоційованими підприємствами, що використовуються як інструмент для визначення прибутку одного чи обох асоційованих

підприємств, який вони б отримали, якби працювали виключно з незалежними підприємствами, а також розмір оплати, який би ці підприємства вимагали на основі принципу витягнутої руки як компенсацію за використання власних ресурсів у контрольованих операціях. Якщо існує різниця між ситуаціями, які порівнюються, яка може істотно вплинути на порівняння, необхідно здійснити коригування порівняльності, де це можливо, для покращання надійності порівняння. Таким чином, не скориговані середні розміри прибутку по галузі ні яким чином самі по собі не мають визначати умови принципу витягнутої руки.

1.36. Як зазначалося вище, при проведенні цих порівнянь повинні братися до уваги істотні відмінності між порівнюваними операціями або підприємствами. Для того, щоб встановити рівень фактичної порівняльності і потім внести відповідні зміни у визначення умов витягнутої руки (чи діапазону значень таких умов), необхідно порівняти характеристики операцій або особливості діяльності підприємств, які могли б вплинути на умови застосування цього принципу. До таких характеристик або «фактів порівняльності», які можуть бути важливими при визначенні порівняльності, відносять: характеристики майна, що передається, або послуг, що надаються, функції, які виконують сторони (з урахуванням активів, що використовуються, та взятих на себе ризиків), умови контрактів, економічні обставини сторін та їх виробничі стратегічні цілі. Ці фактори порівняльності більш детально розглядаються у секції D.1.2 нижче.

1.37. Ступінь впливу кожного такого фактора у встановленні порівняльності буде залежати від характеру контрольованої операції та ухваленого методу ціноутворення. Значимість факторів для застосування конкретних методів ціноутворення описується в розділі II.

D.1.2. Фактори, що визначають порівняльність

1.38. У пункті 1.36 представлені п'ять факторів, які можуть бути важливими при визначенні порівняльності. Будучи частиною процесу порівняння, оцінка п'яти факторів порівняльності є за природою подвійною, тобто вона включає як оцінку факторів, що впливають на контрольовані операції платника податків, так і оцінку факторів, що впливають на неконтрольовані операції. Під час оцінки відносної важливості будь-якої втраченої частини інформації щодо можливих факторів порівняльності, які можуть змінюватися залежно від конкретного

випадку, необхідно брати до уваги як природу контрольованої операції, так і обраний метод трансфертного ціноутворення (дивіться розділ II, у якому представлене обговорення методів трансфертного ціноутворення). Інформація про характеристики товарів може бути більш важливою, якщо метод, що застосовується, є методом порівняної неконтрольованої ціни порівняно з методом чистої маржі від операцій. Якщо можливо обґрунтовано припустити, що не скоригована різниця істотно не вплине на порівнянність, неконтрольовану операцію, що розглядається, не слід відхиляти як потенційно порівняну, незважаючи на те, що деякі частини інформації втрачено.

D.1.2.1. Характеристики майна або послуг

1.39. Відмінності між конкретними характеристиками майна або послуг зазвичай впливають, принаймні частково, на різницю у їх вартості на відкритому ринку. Тому для визначення порівнянності контрольованих і неконтрольованих операцій доречно порівнювати вказані характеристики. До таких найважливіших характеристик відносять: у разі передачі матеріальних активів – фізичні особливості майна, його якість та надійність, доступність та обсяг поставки; у разі надання послуг – характер і обсяг послуг; у разі нематеріальних активів – форму передачі (наприклад, ліцензування чи продаж), тип майна (наприклад, патент, торгова марка чи ноу-хау), тривалість та ступінь захисту, а також очікувані вигоди від користування такими активами.

1.40. Залежно від методу трансфертного ціноутворення цьому фактору потрібно надавати належну вагу. Серед методів, описаних у розділі II цих Настанов, вимога щодо порівнянності майна або послуг є найсуворішою для методу порівняної неконтрольованої ціни. Відповідно до методу порівняної неконтрольованої ціни, будь-яка фізична відмінність у характеристиках майна або послуг може мати вплив на ціну та вимагатиме розгляду відповідних коригувань (дивіться, зокрема, пункт 2.15). Згідно з методом ціни перепродажу та методу «витрати плюс» деякі відмінності у характеристиках майна або послуг матимуть менший фізичний вплив на маржу валового прибутку або на надбавки до витрат (дивіться, зокрема, пункти 2.23 та 2.41). Відмінності у характеристиках майна або послуг також менш чутливі у випадку методів прибутку від операцій ніж у випадку традиційних операційних методів (дивіться, зокрема, пункт 2.69) Тим не менше, це не означає, що питання порівнянності у характеристиках майна або послуг може ігноруватись при

застосуванні цих методів, оскільки може трапитись так, що різниця у продукції спричиняє або відображає різні виконувані функції, використані активи та/або взяті на себе ризики досліджуваною стороною. Дивіться пункти 3.18–3.19 щодо обговорень стосовно поняття досліджуваної сторони.

1.41. На практиці було звернуто увагу на те, що під час проведення аналізів порівнянності для методів, що базуються на індикаторах валового або чистого прибутку, більший наголос робиться на функціональних подібностях, ніж на подібностях самої продукції. Залежно від фактів та обставин випадку може бути прийнятним розширення сфери аналізу порівнянності для того, щоб включити неконтрольовані операції з несхожою продукцією, але з подібними функціями. Однак прийняття такого підходу залежить від впливу, який чинять відмінності продукції на надійність порівняння, та наявності більш надійних даних. Перед тим як розширити пошуки з метою включення більшої кількості потенційно порівнянних неконтрольованих операцій, що засновані на подібних виконуваних функціях, слід приділити увагу тому, чи такі операції у змозі запропонувати надійні порівняння для контрольованої операції.

D.1.2.2. Функціональний аналіз

1.42. В операціях між двома незалежними підприємствами винагорода, як правило, відображає виконані кожним з підприємств функції (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики). Тому при визначенні порівнянності контрольованої та неконтрольованої операцій чи осіб необхідно провести функціональний аналіз. Такий функціональний аналіз спрямований на визначення та порівняння економічно значущої виконаної діяльності та взятої відповідальності, використаних активів та взятих на себе ризиків сторонами операцій. При цьому доречно було б зрозуміти структуру й організацію групи та як це впливає на ситуацію, у якій знаходиться платник податків.

1.43. Обов'язки, які платники податків та податкові органи повинні визначати та порівнювати, включають, наприклад, проектування, виробництво, збирання, дослідження та розробки, обслуговування, купівлю, дистрибуцію, маркетинг, рекламування, перевезення, фінансування та управління. При проведенні дослідження повинні бути визначені основні обов'язки, які виконує кожна із сторін. Якщо під час

порівняння спостерігається істотна відмінність у функціональних видах діяльності, що здійснюються асоційованими підприємствами від функцій, що виконуються незалежними підприємствами (які беруть участь у порівняльному аналізі), слід врахувати ці відмінності шляхом внесення відповідних коригувань. Якщо одна сторона забезпечує виконання багатьох функцій порівняно з другою стороною, що бере участь в операції (угоді), дуже важливо враховувати економічну значимість цих функцій з точки зору їх регулярності, характеру і вартості для відповідних сторін.

1.44. Функціональний аналіз покликаний встановити такі типи активів, як устаткування та обладнання, використання цінних нематеріальних активів, фінансові активи та характер даних активів (наприклад, термін їх експлуатації, ринкову вартість, місце розташування, захист прав власності тощо).

1.45. Контрольовані і неконтрольовані операції та особи не є порівнюваними, якщо їх допустимі ризики істотно відрізняються і не підлягають відповідним коригуванням. Функціональний аналіз не вважається повним, якщо тільки не проведений облік допустимих ризиків кожної сторони, оскільки припущення та розподіл ризиків вплине на умови операцій між асоційованими підприємствами. Зазвичай на відкритому ринку припущення про збільшення ризику також компенсується у вигляді збільшення розміру очікуваного прибутку, хоча фактичний прибуток може збільшитися або не збільшитися залежно від ступеня фактичної реалізації ризиків.

1.46. Здійснюється облік таких видів ризиків: ринкового – у вигляді коливань виробничих витрат та відпускних цін; ризику, пов'язаного зі збитками від інвестування у майнові активи, та з їх використанням; ризику успішного чи неуспішного інвестування у дослідження і розробки; фінансових ризиків, наприклад спричинених зміною курсів обміну валют чи процентної ставки, кредитні ризики тощо.

1.47. Залежно від виконуваних обов'язків (з урахуванням використовуваних активів та очікуваних ризиків) можливо визначити до певної міри порядок розподілу ризиків між сторонами, а отже, і умови застосування принципу витягнутої руки, які кожна зі сторін очікуватиме побачити. Наприклад, якщо дистриб'ютор бере на себе відповідальність за маркетинг та рекламування, ризикуючи власними ресурсами, його очікуваний дохід від такої діяльності зазвичай буде відповідно більший, а умови операції зазвичай відрізнятимуться від умов, за яких дистриб'ютор діє лише як агент, який одержує відшкодування витрат та прибуток відповідно до такого виду діяльності. Оскільки ризики компанії-

виробника, що виконує роботи за контрактом, або компанії, що займається дослідженнями за контрактом, не значні, вказані компанії зазвичай очікують отримати обмежений прибуток.

1.48. Відповідно до нижченаведених зауважень щодо контрактних умов можна визначити, чи відповідає розподіл ризиків, що припускається, економічній суті. У цьому аспекті поведінка сторін вважається найкращим доказом справжнього розподілу ризиків. Якщо, наприклад, виробник продає майно асоційованому дистриб'ютору в іншій країні, а контракт платника податків вказує на те, що дистриб'ютор бере на себе усі ризики, пов'язані з коливанням курсу валют стосовно контрольованої операції, але при цьому трансфертна ціна виглядає фактично скоригованою таким чином, щоб забезпечити дистриб'ютора від коливань курсу валют, то податкові органи можуть поставити під сумнів розподіл ризиків, що припускається, щодо коливання курсів валют, для цієї окремої контрольованої операції.

1.49. Додатковим фактором, який слід брати до уваги при дослідженні економічної природи передбачуваного розподілу ризиків, є наслідки такого розподілу в операціях за принципом витягнутої руки. У таких операціях зазвичай для сторін має значення розподіл більшої кількості таких ризиків, над якими вони мають відносно більший контроль. Наприклад, компанія А укладає договір про виробництво і поставку товарів для компанії В, та обсяги виробництва і поставки товарів залишаються на розсуд компанії В. У такому разі компанія А навряд чи погодиться взяти на себе ризик знецінення запасів, оскільки у неї немає жодного контролю над рівнем знецінення запасів, тоді як компанія В такий контроль має. Звісно, існує багато ризиків, такі як ризики, пов'язані зі звичайною циклічністю виробництва, які фактично не контролюються ні однією із сторін і які під час операцій за принципом витягнутої руки можуть бути приписані одній із вказаних сторін по операції. У цьому випадку слід провести аналіз для того, щоб визначити, яка сторона і якою мірою бере на себе такий ризик на практиці.

1.50. Під час визначення ступеня ризику, пов'язаного з обміном валют та/або процентною ставкою, який бере на себе одна із сторін, зазвичай необхідно визначити наявність у платника податків та/або групи ТНК бізнес-стратегії (якщо така є), спрямованої на мінімізацію або управління вказаними ризиками. З цією метою в сучасних умовах широко використовуються: хеджування, форвардні контракти, подвійні опціони, свопи тощо як позабіржових, так і тих, що мають спеціальне призначення. Члени ТНК можуть також застосовувати хеджування з іншими асоційованими підприємствами, особливо у

фінансовому секторі. Якщо сторона, що бере на себе істотні ринкові ризики, відмовляється їх хеджувати, це може свідчити про її рішення взяти на себе ризик, або це може свідчити про те, що ризик буде хеджований іншим підприємством із групи ТНК. Ці або інші стратегії щодо хеджування або нехеджування ризиків, якщо вони не враховуються для аналізу трансфертного ціноутворення, можуть призвести до неточного визначення прибутків у конкретній юрисдикції.

1.51. У деяких випадках було доведено, що відносний брак точності функціонального аналізу можливих внутрішніх факторів порівнянності (як визначено у пункті 3.24) може бути врівноважений розміром вибірки даних третьої сторони; однак кількість не компенсує погану якість даних під час підготовки дійсно надійного аналізу. Дивіться пункти 3.2, 3.38 та 3.46.

D.1.2.3. Договірні умови

1.52. Під час укладання угод за принципом витягнутої руки договірні умови угоди, зазвичай, безпосередньо чи опосередковано обумовлюють розподіл відповідальності, ризиків і вигід між сторонами. Саме з цієї причини аналіз умов договору є частиною функціонального аналізу, описаного вище. Поряд з письмовою угодою умови операції також можуть обумовлюватись у переписці чи інших засобах зв'язку між сторонами. У разі відсутності домовленостей у письмовій формі договірні відносини сторін повинні виходити з їх поведінки та економічних засад, які, зазвичай, регулюють відносини між незалежними підприємствами.

1.53. Якщо угоди укладаються між незалежними підприємствами, відмінність інтересів між сторонами, зазвичай, гарантує те, що, як правило, сторони будуть дотримуватись умов контракту і будь-яка зміна або ігнорування умов контрактів відбувається тоді, коли це відповідає інтересам обох сторін. У випадку асоційованих підприємств таких розбіжностей інтересів може не спостерігатися, тому дуже важливо перевірити, чи відповідає поведінка сторін умовам контракту або їх поведінка говорить про те, що умови контракту порушуються чи контракт слугує як прикриття. У таких випадках потрібен подальший аналіз для визначення справжніх умов операції.

1.54. На практиці інформація щодо договірних умов потенційно порівняних неконтрольованих операцій може бути або обмеженою, або недоступною, зокрема, якщо внутрішні фактори

порівнянності становлять основу для аналізу. Вплив недостатності інформації при встановленні порівнянності відрізнятиметься залежно від типу операції, що є предметом оцінки та методу застосованого трансфертного ціноутворення, дивіться пункт 1.38. Наприклад, якщо контрольованою операцією є ліцензійна угода на використання прав інтелектуального майна і методом трансфертного ціноутворення є метод порівняної неконтрольованої ціни, інформація щодо ключових контрактних умов неконтрольованих ліцензій, таких як термін дії ліцензії, географічна територія, ексклюзивність тощо, може вважатися критичною для оцінювання чи такі неконтрольовані ліцензії забезпечують надійні фактори порівнянності для контрольованої операції.

D.1.2.4. Економічні обставини

1.55. На різних ринках можуть бути різні ціни, що відповідають принципу витягнутої руки, причому навіть у відношенні операцій з одним і тим самим майном та послугами. Тому для досягнення порівнянності потрібно, щоб ринки, на яких незалежні та асоційовані підприємства здійснюють свою діяльність, не мали відмінностей, що суттєво впливають на ціну, або щоб можливо було зробити належні коригування. Першим кроком має бути необхідність визначення відповідного ринку чи ринків з урахуванням доступності товарів або послуг – замінників. Економічні обставини, які можуть бути важливими для визначення порівнянності ринку, включають: географічне розташування, розмір ринків, ступінь конкуренції на ринках та щодо конкурентоспроможності позиції покупців та продавців; доступність (ризик їх наявності) товарів та послуг – замінників; рівні попиту та пропозиції на ринку в цілому та по регіонах зокрема, купівельна спроможність споживачів; характер та обсяг урядового регулювання ринку, виробничі витрати, включаючи вартість землі, праці та капіталу; транспортні витрати; рівень ринку (наприклад, оптовий чи роздрібний); дата та час операції тощо. Факти та обставини конкретного випадку визначатимуть, чи відмінності в економічних обставинах суттєво впливають на ціни та чи можуть бути зроблені достатньо точні коригування з метою усунення впливів таких відмінностей, дивіться пункт 1.38.

1.56. Існування циклу (економічного, бізнесового чи життєвого циклу товару) є однією із економічних обставин, що може вплинути на порівнянність. Дивіться пункт 3.77, зокрема щодо використання

багаторічних даних про цикли.

1.57. Географічний ринок є іншою економічною обставиною, яка може вплинути на порівнянність. Визначення відповідного ринку є фактичним питанням. Для ряду галузей великі регіональні ринки, які охоплюють більше ніж одну країну, можуть бути визнані достатньо однорідними, водночас для інших відмінності серед національних ринків (або навіть у межах національних ринків) є дуже суттєвими.

1.58. У випадках, коли подібні контрольовані операції здійснюються групою ТНК у декількох країнах, і якщо економічні обставини у цих країнах є в дійсності достатньо однорідними, може бути доречним для цієї групи ТНК покластися на аналіз порівнянності, що охоплює багато країн для підтримки своєї політики трансфертного ціноутворення щодо цієї групи країн. Разом з тим трапляються багато ситуацій, коли група ТНК пропонує істотно різні номенклатури продукції або послуг у кожній країні та/або виконує істотно різні функції у кожній з цих країн (використовуючи істотно відмінні активи та беручи на себе істотно відмінні ризики) та/або якщо її бізнес стратегії та/або економічні обставини є істотно різними. У останніх ситуаціях посилення на підхід, що охоплює багато країн, може зменшити надійність.

D.1.2.5. Стратегії ведення бізнесу

1.59. Для визначення порівнянності трансфертного ціноутворення слід також дослідити стратегії ведення бізнесу. Ці стратегії можуть включати велику кількість аспектів діяльності певного підприємства, зокрема, інновації та розвиток нової продукції, ступінь диверсифікації, захищеність від ризиків, оцінювання політичних змін, вплив існуючого і оцінка змін, що плануються до законодавства про працю, термін дії домовленостей та інші фактори, які обумовлюють щоденну діяльність певного підприємства. Урахування таких бізнес-стратегій може знадобитися при визначенні порівнянності контрольованих і неконтрольованих операцій та підприємств.

1.60. Стратегії ведення бізнесу також можуть включати схеми проникнення на ринок. Намагання платника податків увійти на ринок або збільшити свою участь на ринку може тимчасово впливати на зміну ціни його продукції у бік пониження щодо іншої порівнянної продукції на тому ж ринку. Крім того, платник податків, який намагається проникнути на новий ринок чи завоювати (або ж відстояти) свої позиції на ринку,

може тимчасово нести більші витрати (наприклад, первинні витрати або заходи на стимулювання споживчого попиту), а отже, може досягнути меншої прибутковості ніж інші платники податків, які працюють на тому ж ринку.

1.61. Податкові органи, які мають оцінити, чи платник податків дотримується бізнес-стратегії, яка відрізняє його від потенційних порівнянних платників податків, повинні брати до уваги фактор часу, що може створювати додаткові труднощі. Деякі бізнес-стратегії як, наприклад, такі, що включають проникнення на ринок чи завоювання частини ринку, спричиняють зменшення поточних прибутків платника податків та очікування зростання прибутків у майбутньому. Якщо в майбутньому очікуване зростання прибутку не буде реалізоване через те, що платник податків не дотримувався передбачуваної бізнес-стратегії, існуючі правові обмеження можуть не дозволити податковим органам здійснити переоцінку податків за попередні податкові роки. На цій підставі, принаймні, частково податкові органи можуть піддати питання дотримання бізнес-стратегій особливо ретельній перевірці.

1.62. При оцінюванні того, чи платник податків дотримувався бізнес-стратегії, що призвело до тимчасового зниження прибутків на користь збільшення прибутків у майбутньому, слід враховувати кілька факторів. Податкові органи повинні досліджувати поведінку сторін для визначення того, наскільки послідовно здійснюється дотримання заявленої бізнес стратегії. Наприклад, якщо виробник назначає асоційованому дистриб'ютору ціну, яка є нижче ринкової, як елемент стратегії проникнення на ринок, зниження витрат для дистриб'ютора має відобразитися у ціні, за якою дистриб'ютор відпускає продукцію своїм споживачам, або на більших витратах дистриб'ютора у зв'язку з проникненням на ринок. Стратегія проникнення на ринок групи ТНК може реалізовуватися виробником чи дистриб'ютором, який діє окремо від виробника, причому витрати, які виникають у зв'язку з цим, несе та чи інша компанія. Далі дуже часто стратегія завоювання ринку або розширення ринкової частки супроводжується незвично інтенсивною маркетинговою та рекламною діяльністю. Наступний фактор для розгляду – чи відповідає характер відносин між сторонами контрольованої операції тому, що платник несе витрати з реалізації бізнес-стратегії. Наприклад, компанія у випадку операції за принципом витягнутої руки, яка є лише агентом з продажу і не несе ніякої (або незначну) відповідальності за довгостроковий розвиток ринку, зазвичай, не бере на себе і витрати, пов'язані з реалізацією стратегії виходу на ринок. У тих випадках, коли компанія на свій ризик бере участь у заходах з розвитку ринку та збільшує

вартість продукції за рахунок використання торговельної марки чи торговельної назви, або підвищує ціну «гудвіл» («невідчутний» накопичений капітал – репутація) щодо цієї продукції, це повинно бути відображено в аналізі функцій з метою встановлення порівнянності.

1.63. Як додаткове міркування, встановлюється наявність реального очікування того, що реалізація бізнес-стратегії принесе обсяг прибутку, достатній для покриття витрат протягом періоду, прийнятного для домовленостей на основі принципу витягнутої руки. Загальновизнано, що бізнес-стратегія, така як проникнення на ринок, може бути неуспішною, та сама лише невдача стратегії не означає, що її не слід враховувати для потреб трансфертного ціноутворення. Однак, якщо очікуваний результат не відчутний в момент здійснення операції або бізнес-стратегія виявилася неуспішною, але її реалізація продовжується і виходить за межі того, що було б прийнятно для незалежного підприємства, відповідність бізнес-стратегії принципу витягнутої руки може виявитися сумнівною. Для визначення періоду, прийнятного для незалежного платника податків, податкові органи можуть прийняти рішення розглянути відомості про комерційні стратегії у тій країні, де реалізується бізнес-стратегія. Найважливіше у кінцевому підсумку визначити, чи принесе дана стратегія, відповідно до очікувань, прибуток у межах доступного для прогнозу майбутнього (одночасно визнаючи, що стратегія може бути невдалою), а також, чи буде готова сторона, що діє за принципом витягнутої руки, пожертвувати прибутковістю за аналогічний період у таких самих економічних обставинах та конкурентних умовах.

D.2. Визнання фактично здійсненої операції

1.64. Дослідження податковими органами контрольованої операції повинно ґрунтуватися на операції, фактично здійсненій асоційованими підприємствами, у тому вигляді, в якому вона була ними запланована, з використанням методів, які були застосовані платником податків, наскільки це все відповідає методам, описаним у розділі II. В усіх випадках, крім виняткових, податкові органи не повинні ігнорувати фактичні операції або замінювати їх іншими операціями. Реструктуризація підприємницьких операцій, що здійснюються у межах правового поля, повинна розглядатися як повністю довільний процес, несправедливість якого може бути посилена подвійним оподаткуванням, яке виникатиме у тих випадках, коли одна з податкових служб двох країн не поділяє думки про те, яким саме чином операція має бути організована.

1.65. У двох конкретних обставинах, як виняток, але при цьому цілком на законних підставах, податкова служба може повністю проігнорувати схвалене платником податків структурування контрольованої операції. Перша обставина виникає тоді, коли економічний зміст операції відрізняється від форми. У такому випадку податкова служба може проігнорувати опис операції її сторонами та повторно охарактеризувати операцію відповідно до її суті. Прикладом цього може бути інвестиція до асоційованого підприємства у формі позики під проценти, коли за звичайних ринкових умов з урахуванням економічних обставин компанії-позичальника така інвестиція не була б структурована таким чином. У такому випадку податковій службі слід характеризувати інвестицію відповідно до її економічної сутності, отже, така позика буде розглядатися як внесок капіталу. Друга обставина виникає, коли форма та зміст операції залишаються такими ж, але домовленості, укладені щодо операції і які розглядаються в цілому, відрізняються від домовленостей, які б уклали незалежні підприємства, діючі відповідно до комерційної логіки, та існуюча структура заважає податковій службі визначити відповідну трансфертну ціну. Прикладом цього може слугувати продаж за довгостроковим договором, за разову плату, необмеженого права на використання інтелектуальної власності, що виникає у результаті майбутніх досліджень на строк дії договору (як було зазначено у пункті 1.11). Тоді як в цьому випадку можливо правильним кроком було б визначити операцію як дійсну передачу комерційної власності, але податкова служба разом з тим повинна отримати підтвердження того, що умови такої передачі у всій повноті (а не просто у вигляді посилання на ціни) відповідають умовам, які можливо очікувати під час передачі власності в межах операції між незалежними підприємствами. Таким чином, у вищенаведеному випадку доцільно очікувати, що податкова служба, наприклад, скорегує умови угоди відповідно до комерційної логіки, і розглядатиме його як діючу угоду про виконання науково-дослідних робіт.

1.66. В обох обставинах, описаних вище, зміст операції може визначатися швидше відносинами між сторонами, ніж звичайними комерційними умовами, при цьому цілком ймовірно, що платник податків структурно організовує операцію з метою або ухилення від сплати податку, або його мінімізації. У таких випадках оцінка сукупності усіх умов надасть можливість виявити умову, яка б не існувала, якби сторони уклали угоду за принципом витягнутої руки. Тому стаття 9 дозволяє коригувати умови таким чином, щоб вони відображали умови угоди, яку б уклали сторони, якби операція була організована відповідно до економічної та комерційної діяльності цих сторін, що діють на основі

принципу витягнутої руки.

1.67. Асоційовані підприємства можуть укладати значно більшу кількість різних договорів та угод, ніж незалежні підприємства, оскільки звичайний конфлікт інтересів, який існує між незалежними сторонами, у них, зазвичай, відсутній. Асоційовані підприємства можуть та часто укладають угоди особливого характеру, які між незалежними підприємствами укладаються дуже рідко. Це може здійснюватися з різних економічних, правових чи фіскальних причин залежно від обставин кожного конкретного випадку. Крім того, договори у межах ТНК можуть легко змінюватися, призупинятися, розширюватися чи припинятися відповідно до загальних стратегій ТНК як єдиного цілого, при чому такі зміни можуть навіть вноситися заднім числом. У таких випадках задля застосування принципу витягнутої руки податкові служби повинні визначити, що в дійсності стоїть за договірними домовленостями.

1.68. Крім того, податкові органи можуть, вважаючи це доцільним, посылатися на операції з альтернативною структурою між незалежними підприємствами з тим, щоб визначити відповідність структури контрольованої операції принципу витягнутої руки. Питання в тому, чи можливо використовувати докази будь-якої конкретної альтернативної операції залежатиме від факторів та обставин конкретної справи, включаючи кількість і точність коригувань, що вносяться, необхідних для врахування розбіжностей між контрольованою та альтернативною операціями, а також якості будь-яких інших свідчень, які є в наявності.

1.69. Відмінність між реструктуризацією досліджуваної контрольованої операції, зазначеної вище, яка, зазвичай, є неприйнятною, та використанням угод з альтернативною організаційною структурою як порівнянних неконтрольованих операцій можна продемонструвати таким прикладом. Припустимо, що виробник продає товари контрольованому дистриб'ютору, який знаходиться в іншій країні, та дистриб'ютор приймає будь-які валютні ризики, пов'язані з цими операціями. Припустимо також, що подібні операції між незалежними виробниками та дистриб'юторами мають іншу структуру, яка полягає у тому, що виробник, а не дистриб'ютор, несе усі валютні ризики. В цьому випадку податкові органи не повинні ігнорувати розподіл ризиків щодо контрольованого платника податків, крім випадків, коли є усі підстави сумніватися в економічній доцільності дії дистриб'ютора зі взяття на себе валютних ризиків. Той факт, що незалежні підприємства не вибудовують свої операції визначеним чином, може слугувати причиною для більш ретельного дослідження економічної логіки структури операції, однак це

не обов'язково. Неконтрольовані операції, структура (будова) яких передбачає інакший розподіл валютних ризиків, можуть бути використані при визначенні цін контрольованої операції; в даному разі, вірогідно, можливо використовувати метод порівняної неконтрольованої ціни, якщо в ціни можливо внести точні коригування, які будуть відображати відмінності в структурі операцій.

D.3. Збитки

1.70. Якщо асоційоване підприємство постійно зазнає збитків, тоді як група ТНК загалом є прибутковою, ці факти говорять про те, що питання трансфертного ціноутворення повинні аналізуватися дуже ретельно. Звісно, асоційовані підприємства, як і незалежні підприємства, можуть нести реальні збитки, спричинені або серйозними витратами на освоєння нового виробництва (продукції), несприятливими економічними умовами, неефективністю або іншими загальноприйнятими причинами ведення підприємницької діяльності. Однак незалежне підприємство ніколи не погодиться нести постійні збитки протягом тривалого періоду. Якщо це відбувається, незалежне підприємство перестає працювати на таких умовах. На противагу цьому асоційоване підприємство, яке зазнає збитків, може продовжувати вести ці види діяльності, якщо така діяльність є вигідною для групи ТНК у цілому.

1.71. Той факт, що збиткове підприємство співпрацює з прибутковими членами своєї групи ТНК, може вказати платнику податків та податковим органам на необхідність ретельного дослідження трансфертного ціноутворення. Збиткове підприємство може не одержувати відповідну компенсацію від групи ТНК, куди воно входить, пропорційно прибутку, який отримує ТНК. Наприклад, група ТНК може потребувати виробництва повного спектру продукції та/або надання послуг для того, щоб залишатися конкурентоспроможною та одержувати загальну прибутковість, але певні індивідуальні лінії виробництва можуть регулярно зазнавати втрати доходу. Один член групи ТНК може зазнавати постійних збитків, оскільки він виробляє усю збиткову продукцію, тоді як інші члени виробляють прибуткову продукцію. Незалежне підприємство надаватиме подібну послугу лише у разі отримання відповідної компенсації. Отже, однин з підходів до вирішення цієї проблеми трансфертного ціноутворення – це вважати, що збиткове підприємство одержує таку ж величину компенсації за послуги, що й незалежне підприємство, якщо застосувати принцип витягнутої руки.

1.72. При аналізі збитків слід враховувати також той фактор, що бізнес-стратегії у різних групах ТНК можуть відрізнятися через історичні, економічні та культурні причини. Виникнення збитків у певному періоді може обґрунтовуватися, у певних випадках, стратегією встановлення низьких цін з метою проникнення на ринок. Наприклад, виробник може знизити ціни на свої товари аж до виникнення тимчасових збитків для виходу на нові ринки, збільшення своєї присутності на існуючому ринку, представлення нової продукції чи послуг або для боротьби з потенційними конкурентами. Хоча дуже низькі ціни можуть встановлюватися лише на обмежений період з метою одержання прибутків у майбутньому. Однак спеціально занижені ціни можуть бути прийнятними лише протягом обмеженого періоду, з конкретною метою підвищення прибутку у довгостроковій перспективі. Якщо така цінова політика продовжується протягом періоду, що виходить за межі розумного, доцільно проводити коригування трансфертних цін, особливо, коли порівняні ціни протягом декількох років показують, що збитки продовжувались протягом більш тривалого періоду порівняно з періодом, що чинить вплив на незалежне порівняне підприємство. Більше того, податкові органи не повинні приймати спеціально занижені ціни як ціни, що встановлені за принципом витягнутої руки (наприклад, ціноутворення з урахуванням граничних витрат недозавантажених виробничих потужностей за винятком випадків, коли незалежні підприємства визначили ціни порівняним методом.

D.4. Наслідки державного втручання

1.73. Існують обставини, в яких платник податків буде вимагати коригування ціни за принципом витягнутої руки з врахуванням втручання державних органів у вигляді контролю над цінами (включаючи зниження цін), процентними ставками, оплатою послуг чи виплатою гонорарів за управління, платежами роялті, субсидій у конкретні сектори, валютного контролю, антидемпінгових мит чи політики обміну валют. Таке втручання держави, як правило, повинно розглядатися як ринкові умови у конкретній країні, і в звичайній ситуації їх необхідно враховувати при оцінці трансфертної ціни платника податків на цьому ринку. Постає питання, чи відповідають операції між контрольованими сторонами операціям між незалежними підприємствами.

1.74. Наступне питання виникає у зв'язку з визначенням етапу, на якому ціновий контроль впливає на ціну товару чи послуги. Зазвичай,

прямий вплив позначається на остаточній ціні для споживача, але незважаючи на це може існувати вплив на ціни, які сплачуються на попередніх стадіях постачання продукції на ринок. На практиці ТНК може не коригувати свої трансфертні ціни з урахуванням цінового контролю, перекладаючи при цьому можливі обмеження прибутку на кінцевого продавця, або встановлювати ціни, які деякою мірою розподіляють тягар між кінцевим продавцем та постачальником – посередником. Слід також враховувати, чи ніс би незалежний постачальник частину таких витрат у зв'язку із контролем над цінами, та чи незалежне підприємство прагнуло б залучати альтернативні виробничі лінії та ділові можливості. У цьому зв'язку слід зауважити, що незалежне підприємство навряд чи було б готове виробляти, постачати чи надавати продукцію чи послуги на умовах, які б не приносили жодного прибутку. Абсолютно очевидно, що країна, в якій існує державний контроль над цінами, повинна враховувати, що такий контроль вплине на прибуток, який можуть реалізувати підприємства, що продають товари, та що підпадають під такий контроль.

1.75. Окремі проблеми виникають, коли країна перешкоджає чи «блокує» перекази грошових коштів, які одне асоційоване підприємство позичило іншому, або які відповідно до угоди, укладеної за принципом витягнутої руки, були б сплачені одним асоційованим підприємством іншому. Наприклад, валютний контроль може ефективно запобігати переказу сплати процентів закордон асоційованим підприємством за позикою, наданою іншим асоційованим підприємством, яке розташоване в іншій країні. Дві задіяні країни можуть розглядати цю обставину по-різному: країна позичальника може або не може вважати непереведену суму процентів як сплачену, а країна кредитора може або не може вважати, що кредитор отримав ці проценти. Як правило, в тих випадках, коли втручання держави рівнозначно стосується операцій між асоційованими підприємствами і операцій між незалежними підприємствами (згідно з законодавством та фактично), підхід до вирішення цієї проблеми у випадку асоційованих підприємств повинен бути таким же, що і у випадку незалежних підприємств. Якщо урядове втручання застосовується лише до операцій між асоційованим підприємствами, то простого вирішення проблеми не існує. Для вирішення цього питання слід застосовувати принцип витягнутої руки з урахуванням втручання як умови, яка впливає на умови операції. При укладанні міждержавних угод про уникнення подвійного оподаткування необхідно приділяти особливу увагу підходам, які можуть використовуватися партнерами за такими угодами в таких обставинах.

1.76. Складність такого аналізу полягає у тому, що часто

незалежні підприємства просто не братимуть участь у операціях, при яких платежі можуть блокуватися. Незалежне підприємство може потрапляти в такі умови переважно через те, що урядове втручання було запроваджено після початку дії відповідних угод. Однак навряд чи незалежне підприємство уклало б угоду, яка ставить під ризик сплату за поставлені товари чи надані послуги, коли вже існують урядові втручання, крім випадків, прогнозований прибуток чи норма дохідності, що очікується, як результат пропонованої бізнес-стратегії, цілком достатні для забезпечення прийняттого рівня прибутку, не дивлячись на те, що державне втручання може вплинути на платежі.

1.77. Оскільки незалежні підприємства можуть відмовлятися укладати угоди, які можуть бути об'єктом втручання держави, незрозуміло, яким чином у таких випадках застосовувати принцип витягнутої руки. Одна із можливостей полягає у тому, щоб розглядати платежі як вже здійснені між асоційованими підприємствами, припускаючи, що незалежне підприємство в аналогічних обставинах наполягло б на сплаті якими-небудь іншими способами. При такому підході сторона, на користь якої повинен бути проведений відповідний платіж, розглядається як така, що виконує послугу групі підприємств ТНК. Альтернативний підхід у деяких країнах полягає у наданні відстрочки з виплати доходу і обліку відповідних витрат платника податків. Іншими словами, стороні, якій належить заблокований платіж, не дозволяється відносити на валові витрати такі витрати, як витрати на додаткове фінансування до моменту розблокування та здійснення платежу. У даному випадку податкові органи в основному цікавляться формуванням відповідної бази. Якщо асоційоване підприємство при розрахунку податків здійснює вирахування суми заблокованого платежу з податкової бази, це означає відповідний дохід на користь іншої сторони. У будь-якому випадку платнику податків не дозволяється враховувати заблоковані платежі від асоційованого підприємства способом, що відрізняється від способу обліку заблокованих платежів від незалежного підприємства.

D.5. Використання митних оцінювань

1.78. Принцип витягнутої руки застосовується багатьма митними органами як принцип порівняння між вартістю товарів, імпортованих асоційованими підприємствами, які можуть мати спеціальні зв'язки між собою, та вартістю подібних творів, які імпортуються

незалежними підприємствами. Методи оцінки для митних цілей разом з тим можуть не покладатися на визнані методи трансфертного ціноутворення ОЕСР. Митні оцінки можуть бути корисними для податкових служб під час оцінки відповідності принципу витягнутої руки трансфертної ціни контрольованої операції і навпаки. Зокрема, посадовці митних органів можуть мати актуальну інформацію щодо операції, яка може бути в нагоді для цілей трансфертного ціноутворення, особливо якщо вона підготовлена платником податків, водночас податкові органи можуть мати документацію щодо трансфертного ціноутворення, в якій міститься детальна інформація про обставини операції.

1.79. Платники податків можуть формувати вартість для митних і податкових цілей під впливом різних факторів. Загалом, платник податків, який імпортує товари, може бути зацікавлений у встановленні низької ціни операції для митних потреб, щоб таким чином не сплачувати високе мито. (Подібні міркування можуть виникати і щодо податку на доданку вартість, податку з продажів та акцизного збору). Для податкових цілей більш висока ціна на ті ж самі товари збільшить витрати, які відносять на валові витрати у країні, що імпортує (хоча це також збільшить надходження від продажів продавця у країні, що експортує). Співпраця між податковими та митними органами у межах країни щодо оцінювання трансфертних цін усе більше стає звичайною практикою, що повинно сприяти зменшенню числа випадків, коли митна оцінка виявляється неприйнятною для податкових цілей і навпаки. Особливо корисним вважається більш тісне співробітництво щодо обміну інформацією; забезпечити таке співробітництво нескладно в тих країнах, в яких вже проведено об'єднання податкових та митних органів. Країни, в яких ці служби існують окремо, можуть поміркувати над тим, як змінити правила обміну інформацією і забезпечити безперешкодний обмін відомостями між різними адміністраціями.

РОЗДІЛ II

Методи трансфертного ціноутворення

Частина I. Вибір методу трансфертного ціноутворення

А. Вибір найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення відповідно до обставин випадку

2.1. Частини II і III цього розділу відповідно описують «традиційні операційні методи», які можуть бути застосовані для встановлення відповідності принципу витягнутої руки умовам, що склалися між асоційованими підприємствами у їх комерційних і фінансових відносинах. До традиційних операційних методів відносять: метод порівнянної неконтрольованої ціни або метод ПНЦ, метод ціни перепродажу і метод «витрати плюс». До методів прибутку від операцій відносять: метод чистої маржі від операцій та метод розподілення прибутку від операцій.

2.2. Вибір методу трансфертного ціноутворення завжди націлений на визначення найбільш доречного методу для кожного окремого випадку. З цією метою у процесі відбору необхідно брати до уваги відповідні сильні і слабкі сторони методів, визнаних ОЕСР; доречність методу з точки зору природи контрольованої операції, визначеної, зокрема, за допомогою функціонального аналізу; наявність надійної інформації (зокрема щодо неконтрольованих ознак порівнянності), необхідної для застосування обраного методу та/або інших методів; та ступеня порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань щодо порівнянності, які можуть знадобитися для усунення істотних різниць між ними. Як жоден метод не може підходити до кожної можливої ситуації, так і немає потреби доводити, що окремий метод не є доречним відповідно до обставин.

2.3. Традиційні операційні методи вважаються найбільш прямими способами встановлення відповідності умов комерційних та

фінансових відносин між асоційованими підприємствами принципу витягнутої руки. Зазначене підтверджується тим, що будь-яку різницю в цінах між контрольованою і порівнянною неконтрольованою операціями зазвичай можливо безпосередньо прослідкувати за допомогою інформації щодо комерційних і фінансових відносин, що склалися між підприємствами, а відповідність принципу витягнутої руки може бути встановлена шляхом безпосередньої заміни ціни у порівнянній неконтрольованій операції на ціну контрольованої операції. Таким чином, з урахуванням критеріїв, описаним у пункті 2.2, традиційні операційні методи та методи прибутку від операцій можуть вважатися рівноцінними та надійними щодо застосування, разом з тим, першим методам надається більша перевага порівняно з останніми. Крім того, якщо брати до уваги вищезазначені критерії, то метод порівнянної неконтрольованої ціни (ПНЦ) та інші методи трансфертного ціноутворення можуть також вважатися рівнозначно надійними методами щодо застосування, разом з тим більша перевага надається методу ПНЦ. Дивіться пункти 2.13 – 2.20 щодо обговорення методу ПНЦ.

2.4. У деяких ситуаціях вважається, що методи прибутку від операцій є більш доречними ніж традиційні операційні методи. Наприклад, у випадках, коли кожна із сторін вносить цінний та унікальний внесок у контрольовану операцію, або якщо сторони залучено до високоінтегрованої діяльності, метод розподілення прибутку від операцій може бути більш доречним, ніж будь-який односторонній метод. За допомогою іншого прикладу можна побачити, що в умовах відсутності або обмеженої доступності надійної інформації щодо валової маржі третіх сторін традиційні операційні методи дуже складно застосовувати, за винятком випадків існування внутрішніх ознак порівнянності, коли метод прибутку від операцій є найбільш доречним методом з точки зору наявності інформації.

2.5. Однак не слід застосовувати метод прибутку від операцій лише тому, що дані стосовно неконтрольованих операцій важко отримати, або вони є неповними в тому чи іншому відношенні. Необхідно під час оцінки традиційних операційних методів розглянути ті ж самі критерії, перелічені у пункті 2.2, що використовувались з метою формулювання попереднього висновку про неможливість надійного застосування методу прибутку від операцій у відповідних обставинах.

2.6. Методи, засновані на прибутку, можуть застосовуватися лише в тому випадку, коли вони не суперечать положенням статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, особливо, положенням щодо порівнянності. Це досягається за рахунок застосування методів у спосіб,

який наближає до ціноутворення за принципом витягнутої руки. Застосування принципу витягнутої руки зазвичай базується на порівнянні ціни, маржі або прибутків від окремих контрольованих операцій з ціною, маржею або прибутками від порівнянних операцій між незалежними підприємствами. У випадку застосування методу розподілення прибутку від операцій принцип витягнутої руки заснований на наближенні розподілу прибутків, які б незалежні підприємства очікували отримати від участі у операції(ях) (дивіться пункт 2.108).

2.7. Ні в якому випадку не можна використовувати методи прибутку від операцій для завищення податкових зобов'язань підприємств в разі, якщо їх прибуток нижче середнього, або заниження зобов'язань у разі, якщо їх прибуток перевищує середній. Відповідно до принципу витягнутої руки, абсолютно необґрунтованими є додаткові нарахування податків на підприємства, ефективність яких нижче середнього рівня або, навпаки, для підприємств, у яких занижуються податкові зобов'язання, які є більш успішними ніж у середньому, і коли причина такої низької або високої ефективності викликана комерційними факторами.

2.8. Твердження, що міститься у пункті 2.2, про те, що вибір методу трансфертного ціноутворення завжди націлений на застосування найбільш доречного методу для кожного окремого випадку, не означає, що для цього необхідно ретельно аналізувати або перевіряти всі методи трансфертного ціноутворення у кожному конкретному випадку. Як свідчить усталена практика, вибір найбільш доречного методу та ознак порівнянності повинен бути аргументованим і може бути частиною типового процесу пошуку, як це запропоновано у пункті 3.4.

2.9. Крім того, групи ТНК є вільними у виборі методів, які не описані у цих Настановах (далі «інші методи»), для встановлення цін, за умови дотримання ними принципу витягнутої руки відповідно до рекомендацій, викладених у цьому документі. Такі методи, однак, не повинні використовуватись у ситуаціях, у яких можливо застосовувати методи, визнані ОЕСР, якщо останні є більш доречними фактам та обставинам випадку. У разі використання інших методів, їх вибір повинен підкріплюватися поясненням, чому методи, рекомендовані ОЕСР, були визнані менш надійними або непридатними в обставинах випадку та причини того, чому обраний інший метод розглядається таким, що забезпечить кращий результат. Платник податків повинен зберігати та надавати документацію, пов'язану з встановленням трансфертних цін. Це питання розглядається більш докладно у розділі V.

2.10. Неможливо розробити спеціальні правила для кожного конкретного випадку. Органи податкової служби зазвичай не повинні проводити незначні або неістотні коригування. У цілому сторони повинні прагнути до досягнення прийнятної домовленості, з урахуванням неточності різних методів і переваг, що надаються більш високому ступеню порівняльності і більш безпосередньому і тісному зв'язку з операцією. Не слід відмовлятися від цінної інформації, яка може бути отримана у неконтрольованих операціях, не ідентичних контрольованим, тільки тому, що вони не відповідають жорстко встановленим стандартам порівняльності. Аналогічним чином, дані від підприємств, що беруть участь у контрольованих операціях з асоційованими підприємствами, можуть сприяти розумінню операції, що розглядається, або використовуватися як відправна точка для подальшого аналізу. Більше того, дозволяється застосовувати будь-який метод, якщо його застосування погоджено між усіма членами групи ТНК, задіяних в операції або операціях, до яких застосовується методологія, а також з податковими органами юрисдикцій зазначених членів групи ТНК.

В. Використання більш ніж одного методу

2.11. Принцип витягнутої руки не вимагає застосування більш ніж одного методу для конкретної операції (або ряду операцій, які належно об'єднані відповідно до стандартів, викладених у пункті 3.9); та в дійсності, в результаті надмірного покладання на такий підхід платники податків можуть зіткнутися з додатковими труднощами. У цьому документі не обумовлюється необхідність проведення аналізу більш ніж одним методом ні для платника податків, ні для органів податкової служби. Оскільки в деяких випадках вибір методу не є прямолінійним, і спочатку можуть розглядатися декілька методів, цілком імовірно вибрати з них один метод, здатний дати найбільш точне визначення ціни за принципом витягнутої руки. У складних випадках, де застосування одного методу не є вичерпним, слід підходити до цього питання більш гнучко і використовувати в поєднанні докази різних методів. У такому разі рекомендується прагнути прийти до висновку, що не суперечить принципу витягнутої руки і одночасно задовольняє всі задіяні сторони з практичної точки зору, з урахуванням всіх фактів і обставин справи, поєднання всіх наявних відомостей і відносної надійності різних розглянутих методів. Дивіться пункти 3.58 – 3.59 щодо обговорення випадків, у яких діапазон значень одержується завдяки використанню

більш ніж одного методу.

Частина II. Традиційні операційні методи

А. Вступ

2.12. У цій частині представлено детальний опис традиційних операційних методів, які використовуються для застосування принципу витягнутої руки. До цих методів відносять: метод порівнянної неконтрольованої ціни або метод ПНЦ, метод ціни перепродажу та метод «витрати плюс».

В. Метод порівнянної неконтрольованої ціни

В.1. Загальне

2.13. Метод ПНЦ порівнює ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час контрольованої операції, та ціну, нараховану за майно чи послуги, передані під час неконтрольованої операції за порівнянних обставин. Якщо між двома цінами існує будь-яка відмінність, це може свідчити про те, що умови комерційних та фінансових взаємовідносин асоційованих підприємств не задовольняють принципу витягнутої руки, та може виникнути необхідність замінити ціну у контрольованій операції на ціну з неконтрольованої операції.

2.14. Згідно з принципами, представленими у розділі I, неконтрольована операція є порівнянною з контрольованою (тобто вона є порівнянною неконтрольованою операцією) для потреб методу ПНЦ, якщо задоволено одну з двох умов: а) жодна з відмінностей (якщо такі є) між операціями, які порівнюються, або між підприємствами, які проводять такі операції, не може суттєвим чином вплинути на ціну на відкритому ринку; або б) можуть бути зроблені розумні коригування для усунення суттєвого впливу таких відмінностей. Якщо можливо встановити порівнянні неконтрольовані операції, метод ПНЦ є найбільш прямим та надійним способом застосування принципу витягнутої руки. Отже, у таких випадках метод ПНЦ є найкращим з усіх інших випадків.

2.15. Можливо буде складно знайти таку операцію між незалежними підприємствами, яка є достатньо подібною до контрольованої операції такою мірою, що ніякі відмінності між ними не вплинуть істотно на ціну. Наприклад, незначна відмінність майна, яке

передається за контрольованою і неконтрольованою операціями, може суттєвим чином впливати на ціну, навіть якщо характер здійснюваної підприємницької діяльності може бути досить подібним для створення такої ж загальної прибутковості. Якщо зустрічається саме такий випадок, то певні коригування будуть доречними. У пункті 2.16 нижче буде описано обсяги та надійність таких коригувань, і їх вплив на відносну достовірність аналізу за методом ПНЦ.

2.16. При визначенні порівнянності контрольованої та неконтрольованої операцій слід приділяти увагу тому, як впливає на ціну значна кількість комерційних обов'язків, окрім однієї лише порівнянності продукції (тобто фактори, які є важливими для визначення порівнянності відповідно до розділу I). У тих випадках, коли між контрольованими і неконтрольованими операціями або між підприємствами, що здійснюють ці операції, існують відмінності, досить складно визначити з розумною точністю коригування, які усунуть вплив на ціну. Відмінності, які постають при намаганні зробити обґрунтовані точні коригування, не повинні робити неможливим потенційне застосування методу ПНЦ. Практичні міркування підштовхують до більш гнучкого підходу, який дозволяє використовувати метод ПНЦ та доповнювати його у разі потреби іншими доречними методами, які повинні оцінюватися відповідно до їх відносної точності. Слід прикласти всі зусилля для коригування даних таким чином, щоб вони могли використовуватися для аналізу методом ПНЦ. Як і в будь-якого методу, відносна достовірність методу ПНЦ залежить від ступеня точності, з якою здійснювалися коригування для досягнення порівнянності.

В.2. Приклади застосування методу ПНЦ

2.17. Наведені приклади ілюструють застосування методу ПНЦ, включаючи ситуації, у яких може виникати потреба у коригуваннях неконтрольованих операцій для того, щоб трансформувати їх у порівнянні неконтрольовані операції.

2.18. Метод ПНЦ є надзвичайно достовірним методом, якщо говорити про випадок, коли незалежне підприємство продає таку ж продукцію, як і та, що реалізується між двома асоційованими підприємствами. Наприклад, незалежне підприємство продає небрендовані боби колумбійської кави подібного виду, якості та кількості, як і ті, які продаються між асоційованими підприємствами, при чому

допускається, що вказані контрольована і неконтрольована операції відбуваються приблизно в однаковий час, на однаковій стадії ланцюга виробництва/дистрибуції, та за подібних умов. Якщо ж доступна неконтрольована операція стосується небрендованих бобів бразильської кави, необхідно буде дізнатися, чи відмінність між кавовими бобами не впливає на ціну суттєво. Наприклад, слід дізнатися на відкритому ринку, чи спричиняє походження кавових бобів до підвищення або зниження їх ціни. Така інформація може бути одержана з товарних ринків, або ж може бути визначена на підставі дилерських цін. Якщо ця відмінність має суттєвий вплив на ціну, може бути доречним проведення певних коригувань. Якщо обґрунтоване точне коригування зробити неможливо, достовірність методу ПНЦ знижується та може виникнути необхідність обрати натомість інший менш прямий метод.

2.19. Для ілюстрації розглянемо коригування, необхідні у випадку, коли обставини контрольованого та неконтрольованого продажів ідентичні, за винятком якщо ціна контрольованого продажу є ціною з доставкою, а неконтрольований продаж здійснено на умовах франко-заводу. Відмінності в умовах перевезення та страхування зазвичай мають визначений та обґрунтований чіткий вплив на ціну. Крім того, для визначення ціни неконтрольованого продажу потрібно зробити коригування ціни на різницю умов доставки.

2.20. Як інший приклад, припустимо, що платник податків продає 1000 тонн продукції по 80 доларів США за тонну асоційованому підприємству в його групі ТНК, та у той же час продає 500 тонн такої ж продукції по 100 доларів США за тонну незалежному підприємству. У цьому випадку потрібно оцінити, чи впливатимуть різні обсяги поставки на коливання ціни. Слід провести дослідження відповідного ринку для аналізу операцій з подібною продукцією для визначення типових знижок залежно від обсягів поставки.

С. Метод ціни перепродажу

С.1. Загальне

2.21. Метод ціни перепродажу починається з ціни, за якою придбана в асоційованого підприємства продукція перепродається незалежному підприємству. Ця ціна (ціна перепродажу) потім зменшується на відповідну валову маржу цієї ціни («маржа ціни перепродажу»), що становить суму, завдяки якій перепродавач намагався

б покрити витрати на продаж та інші операційні витрати, та у світлі виконаних обов'язків (з урахуванням використаних активів і взятих на себе ризиків) одержати відповідний прибуток. Решта після віднімання валового прибутку та коригування на інші витрати, пов'язані з придбанням продукції (наприклад, митні збори), розглядається як ціна за принципом витягнутої руки первинної передачі права власності на майно між асоційованими підприємствами. Цей метод є найбільш придатним до використання щодо збутових (торговельних) операцій.

2.22. Маржа ціни перепродажу перепродавця у контрольованій операції має визначатися за зверненням до маржі ціни перепродажу, яку той самий перепродавч заробляє на товарах, придбаних та проданих у порівнянних неконтрольованих операціях («внутрішні ознаки порівнянності»). Також маржа ціни перепродажу, одержана незалежним підприємством у порівнянних неконтрольованих операціях, може слугувати вказівником («зовнішні ознаки порівнянності»). Якщо перепродавч займається загальною брокерською діяльністю, то маржа ціни перепродажу має спиратися на брокерську комісію, яка зазвичай розраховується на основі відсотків від ціни продажу реалізованої продукції. Визначення маржі ціни перепродажу у такому випадку має враховувати функцію брокера, а саме як агента чи як принципала.

2.23. Згідно з принципами, описаними у розділі I, неконтрольована операція є порівнянною щодо контрольованої операції (тобто вона є порівнянною неконтрольованою операцією) для потреб методу ціни перепродажу за умови задоволення однієї з двох умов: а) жодна з відмінностей (у разі наявності) між порівнюваними операціями чи між підприємствами, які проводять такі операції, не може суттєвим чином вплинути на маржу ціни перепродажу на відкритому ринку; або б) можливо зробити розумні коригування для усунення таких відмінностей. При проведенні порівнянь у рамках методу ціни перепродажу вимагається менша кількість коригувань, що враховують відмінності в товарах, ніж у рамках методу ПНЦ, оскільки незначні відмінності в товарах навряд чи призведуть до істотної зміни маржі порівняно з їх впливом на ціну.

2.24. У ринковій економіці компенсація за виконання подібних функцій серед різних видів діяльності тяжіє до вирівнювання. На противагу, ціни за різну продукцію тяжіють до вирівнювання лише до тієї міри, до якої така продукція може замінювати іншу. Оскільки маржа валового прибутку представляє валову компенсацію, після вирахування витрат на продаж за виконані особливі функції (з урахуванням використаних активів та взятих на себе ризиків), відмінності в товарах є

менш значущими. Наприклад, існують факти щодо того, що компанія-дистриб'ютор здійснює такі ж функції (з урахуванням використаних активів та взятих на себе ризиків) при продажі тостерів, як і при продажі блендерів, а отже, у ринковій економіці обидва види діяльності повинні мати подібний рівень компенсації. Однак споживачі навряд чи розглядатимуть тостери та блендери взаємозамінними товарами, а тому немає підстав очікувати однакової ціни на них.

2.25. Хоча для методу ціни перепродажу можна допустити більш широку відмінність продукції, передача майна за контрольованою операцією повинна порівнюватися з передачею майна за неконтрольованою операцією. Більш широкі відмінності швидше за все будуть відображені у відмінностях функцій, які здійснюються між сторонами контрольованих і неконтрольованих операцій. Незважаючи на те, що для методу ціни перепродажу може вимагатися менша порівнянність продукції, більший ступінь порівнянності продукції надаватиме кращий результат. Наприклад, якщо до операції залучено цінні або унікальні нематеріальні активи, необхідно приділяти більше уваги до подібності продукції з тим, щоб забезпечити належне порівняння.

2.26. Рекомендується надавати більшого значення іншим атрибутам порівнянності, які розглядались у розділі I (тобто, здійснювані функції, економічні обставини тощо), коли маржа прибутку забезпечена, в основному, такими іншими атрибутами і меншою мірою належать до конкретного продукту, що передається в рамках операції. Подібна ситуація складається, коли маржа прибутку визначається для асоційованого підприємства, яке для створення значної додаткової вартості продукції, що передається, не використало унікальні активи (наприклад, цінні унікальні нематеріальні активи). Отже, якщо неконтрольована та контрольована операції є порівнянними за всіма характеристиками, окрім самої продукції, метод ціни перепродажу може бути більш надійним способом визначення умов за принципом витягнутої руки, ніж метод ПНЦ, за винятком випадків, коли можливо здійснити розумні коригування відмінностей продукції, яка передається. Цей пункт також є дійсним і для методу «витрати плюс», описаного нижче.

2.27. При використанні маржі ціни перепродажу незалежного підприємства, що бере участь у порівнянній операції, надійність методу ціни перепродажу може бути низькою у разі існування істотної різниці у способах ведення бізнесу асоційованими та незалежними підприємствами. Серед таких відмінностей можуть бути такі, які впливають на рівень взятих до уваги витрат (наприклад, відмінності можуть включати вплив

ефективності управління на рівні та діапазони витрачання матеріальних активів), які можуть мати суттєвий вплив на прибутковість підприємства, але які не обов'язково впливатимуть на ціну, за якою воно купує чи продає товари чи послуги на відкритому ринку. Такі види характеристик слід аналізувати при визначенні порівнянності неконтрольованої операції для потреб застосування методу ціни перепродажу.

2.28. Метод ціни перепродажу також залежить від порівнянності виконуваних функцій (з урахуванням використаних активів та взятих на себе ризиків). Метод може ставати менш надійним, якщо існують відмінності між контрольованою і неконтрольованою операціями та сторонами – учасниками цих операцій. Такі відмінності мають значний вплив на ознаки, які використовуються для визначення умов за принципом витягнутої руки у випадку використання маржі ціни перепродажу. Якщо існують суттєві відмінності, які впливають на валову маржу, одержану у контрольованій і неконтрольованій операціях (наприклад, у характері виконаних функцій сторонами в операціях), потрібно зробити відповідні коригування для врахування таких відмінностей. У кожному окремому випадку такі коригування до певної міри впливатимуть на відносну надійність аналізу згідно з методом ціни перепродажу.

2.29. Найбільш легко визначити відповідну маржу ціни перепродажу в тих випадках, коли перепродувач не додає значну вартість до вартості товару. І навпаки, там, де до перепродажу товари проходять подальшу обробку чи використовуються для виробництва більш складної продукції, і при цьому втрачається або змінюється їх ідентичність (наприклад, коли компоненти об'єднуються у кінцевій продукції чи напівфабрикаті), досить складно використати метод ціни перепродажу для того, щоб отримати ціну за принципом витягнутої руки. Іншим випадком, у якому до маржі ціни перепродажу слід підходити з особливою обережністю, є випадок, коли перепродувач робить значний внесок у створення чи підтримку нематеріального майна, пов'язаного з продукцією (наприклад, торговельні марки чи торговельні назви), якими володіє асоційоване підприємство. У таких випадках безпосередній товарний внесок у вартість кінцевої продукції оцінити досить складно.

2.30. Маржа ціни перепродажу є більш точною, якщо вона використовується протягом короткого періоду часу після придбання товарів перепродувачем. Чим більше часу минає між початковою купівлею та перепродажем, тим більшою стає імовірність урахування більшої кількості факторів при будь-якому порівнянні (зміни на ринку, зміни курсів валют, зміни у структурі витрат тощо).

2.31. Відповідно до очікувань, на маржу ціни перепродажу чинитиме вплив рівень діяльності, яку здійснює перепродувач. Цей рівень діяльності може мати широкий діапазон від випадків, коли перепродувач надає мінімальні послуги як експедитор, до випадків, коли перепродувач бере на себе усі ризики, пов'язані з правом власності, з повною відповідальністю та ризиками, які включають рекламування, маркетинг, дистрибуцію та гарантійне обслуговування товарів та інші пов'язані послуги. Якщо перепродувач у контрольованій операції не здійснює будь-якої істотної комерційної діяльності та лише передає товари третій стороні, маржа ціни перепродажу може, у світлі виконаних функцій, бути невеликою. Маржа ціни перепродажу може збільшуватися, якщо перепродувач має певний досвід у маркетингу такої продукції, і в дійсності несе певні ризики чи робить значний внесок у створення чи розвиток нематеріального майна, пов'язаного з продукцією. Однак рівень діяльності перепродувача, чи є він мінімальним чи значним, повинен бути підтверджений відповідними доказами. Сюди належить обґрунтування витрат на маркетинг, які можуть вважатися невинуватими завищеними; наприклад, коли частина чи більша частина витрат на просування товару на ринок була понесена як послуга, виконана на користь юридичного власника торговельної марки. У цьому разі метод ціни перепродажу може бути добре доповнений методом «витрати плюс».

2.32. У тих випадках, коли очевидно, що перепродувач у додаток до перепродажу здійснює значну комерційну діяльність, можливо очікувати значну маржу ціни перепродажу. Якщо перепродувач використовує у своїй діяльності цінне і, можливо, унікальне майно (наприклад, власне нематеріальне майно, таке як організація маркетингу), недоцільно оцінювати умови принципу витягнутої руки в контрольованій операції, використовуючи невідкориговану маржу ціни перепродажу, отриману від неконтрольованих операцій, у яких неконтрольований перепродувач не використовує аналогічне майно. Якщо перепродувач володіє цінним маркетинговим нематеріальним майном, маржа ціни перепродажу в неконтрольованій операції може недооцінити прибуток, який отримає перепродувач в контрольованій операції, крім випадків, коли в порівнянній неконтрольованій операції бере участь той самий перепродувач або перепродувач з нематеріальним майном, що має аналогічну цінність.

2.33. Якщо ланцюг дистрибуції товарів проходить через посередницьку компанію, податковим органам варто звертати увагу не лише на ціну перепродажу товарів, які були придбані у посередницькій компанії, а й на ціну, яку така компанія сплачує своєму постачальнику, та

виконані посередницькою компанією функції. Можуть існувати практичні труднощі в одержанні такої інформації, складно також визначити справжні функції посередницької компанії. Якщо не вдається підтвердити, що посередницька компанія або несе реальний ризик, або виконує економічну функцію у ланцюгу, чим збільшується вартість товарів, тоді будь-який елемент ціни, що повинен відноситися на діяльність компанії-посередника, може бути віднесений на будь-яку компанію у складі ТНК, оскільки незалежні компанії, як правило, перешкоджали б такій компанії брати участь у прибутках від подібної операції.

2.34. Маржа ціни перепродажу може значно змінюватися залежно від того, чи має перепродувач ексклюзивне право на такий перепродаж. Такі домовленості зустрічаються в операціях між незалежними підприємствами та можуть впливати на величину маржі. Отже, такий вид ексклюзивного права слід враховувати під час проведення будь-якого порівняння. Вартість, яка складається на таке ексклюзивне право, певним чином залежить від географії розповсюдження, а також наявності і відносної конкурентної здатності можливих товарів-замінників. Існування такого права може приносити вигоду як постачальнику, так і перепродувачу при укладанні угод відповідно до принципу витягнутої руки. Наприклад, це може стимулювати перепродувача докладати більше зусиль для продажу певного асортименту товарів постачальника. З іншого боку, такі заходи можуть надавати перепродувачу певну монополію, що дозволить йому реалізувати значний обіг продукції без докладання значних зусиль. Оскільки цей фактор впливає на маржу ціни перепродажу, він повинен ретельно вивчатися у кожному випадку.

2.35. Коли практика бухгалтерського обліку контрольованої операції відрізняється від обліку неконтрольованої операції, в дані, що використовуються для визначення маржі ціни перепродажу, вносяться відповідні коригування, для того щоб упевнитися, що в кожному випадку для розрахунку валової маржі використовуються одні й ті самі види витрат. Наприклад, витрати на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи можуть відображатися в операційних витратах або у витратах на реалізацію. Тому без внесення необхідних коригувань неможливо зіставляти відповідні величини валової маржі.

С.2. Приклади застосування методу ціни перепродажу

2.36. Припустимо, що є два дистриб'ютори, які продають однакову продукцію на одному ринку під одним брендом. Дистриб'ютор А пропонує гарантію; дистриб'ютор В не пропонує нічого. Дистриб'ютор А не включає вартість гарантії в ціну відповідно до своєї політики ціноутворення та реалізує продукцію за вищою ціною, що призводить до одержання більшої маржі валового прибутку (якщо не враховувати витрати на гарантійне обслуговування), ніж дистриб'ютором В, який продає товар за нижчою ціною. Обидві маржі не є порівняними, доки не буде проведено достатньо точне коригування з урахуванням зазначеної різниці.

2.37. Припускаємо, що гарантія надається на всю продукцію, тому ціна стає уніфікованою по всьому збутовому ланцюгу. Дистриб'ютор С виконує функцію з гарантійного обслуговування, але, фактично, вона компенсується постачальником шляхом зниження ціни. Дистриб'ютор D не виконує гарантійного обслуговування, натомість цим займається постачальник (продукція надсилається назад на фабрику). Однак постачальник дистриб'ютора D бере з нього вищу ціну, ніж з дистриб'ютора С. Якщо дистриб'ютор С включає витрати на гарантійне обслуговування до витрат на продаж товарів, тоді коригування маржі валового прибутку відбувається автоматично. Проте якщо витрати на гарантійне обслуговування включаються до операційних витрат, відбувається викривлення величини маржі, яке слід врахувати за допомогою внесення коригуючих поправок. Хід міркувань у цьому випадку буде таким: якщо б D здійснював гарантійне обслуговування самостійно, його постачальник зменшив би трансфертну ціну, а тому маржа валового прибутку D була б більшою.

2.38. Компанія продає продукцію через незалежного дистриб'ютора у п'яти країнах, у яких у неї немає дочірніх компаній. Дистриб'ютори просто реалізують продукцію на ринку і не здійснюють жодної додаткової роботи. У одній країні компанія засновує дочірню компанію. Оскільки ринок у цій країні становить для компанії стратегічний інтерес, компанія через дочірню компанію здійснює продаж лише власної продукції та впроваджує технічне обслуговування клієнтів. Навіть якщо усі факти та обставини однакові, якщо маржа одержується від незалежних підприємств, що не мають прав ексклюзивних продажів чи проведення технічного обслуговування, як тих, що здійснюються дочірнім підприємством, слід розглянути можливість внесення

коригувань, щоб забезпечити порівнянність.

D. Метод «витрати плюс»

D.1. Загальне

2.39. Метод «витрати плюс» починається з витрат, які виникли у постачальника майна (чи послуг) у контрольованій операції за передане майно чи надані послуги асоційованому покупцю. До цих витрат потім додається відповідна надбавка «витрати плюс», що забезпечує прибуток з урахуванням виконаних функцій та ринкових умов. Одержана після додавання таких витрат сума становить звичайну комерційну ціну початкової контрольованої операції. Цей метод вважається найбільш доцільним для використання в тих випадках, коли асоційовані сторони реалізують один одному напівфабрикати, коли асоційовані сторони уклали між собою договори про спільне використання виробничих потужностей або довгострокові договори купівлі-постачання або коли предметом контрольованої операції є надання послуг.

2.40. В ідеалі надбавка «витрати плюс» постачальника у контрольованій операції повинна визначатися на основі величини надбавки «витрати плюс», яку той самий постачальник одержав би у порівнянній неконтрольованій операції («внутрішні ознаки порівнянності»). Крім цього, певним критерієм може слугувати величина надбавки «витрати плюс», яку б отримало незалежне підприємство у порівнянних операціях («зовнішні ознаки порівнянності»).

2.41. Згідно з принципами, описаними у розділі I, неконтрольована операція є порівняною щодо контрольованої операції (тобто вона є порівняною неконтрольованою операцією) для потреб методу «витрати плюс», якщо задовольняється одна з умов: а) жодна з відмінностей (у разі наявності) між порівнюваними операціями чи між підприємствами, які здійснюють такі операції, не може суттєвим чином вплинути на надбавку «витрати плюс» на відкритому ринку або б) можливо зробити розумні коригування для усунення таких відмінностей. При визначенні порівнянності операції щодо неконтрольованої операції для потреб методу «витрати плюс», застосовуються такі ж принципи, які описані у пунктах 2.23 – 2.28 щодо методу ціни перепродажу. При порівняннях для потреб методу «витрати плюс» зазвичай потрібно зробити менше коригувань щодо відмінностей продукції, ніж для методу ПНЦ, а також можливо приділити більше уваги іншим факторам

порівнянності, описаним у розділі I, деякі з яких можуть мати більш суттєвий вплив на надбавку «витрати плюс», ніж на величину ціни. Як і в методі ціни перепродажу (дивіться пункт 2.28), якщо існують суттєві відмінності, які впливають на одержану надбавку «витрати плюс» при контрольованій і неконтрольованій операціях (наприклад, у характері виконаних функцій сторонами у операціях), для врахування таких відмінностей потрібно зробити відповідні достатньо точні коригування. У кожному окремому випадку такі коригування певною мірою впливатимуть на відносну надійність аналізу згідно з методом «витрати плюс».

2.42. Наприклад, компанія А виробляє та продає тостери дистриб'ютору, який є асоційованим підприємством, а компанія В виробляє та продає праски дистриб'ютору, який є незалежним підприємством. Маржа прибутку від виробництва звичайних тостерів та прасок зазвичай однакова в умовах невеликої галузі з виробництва побутових електроприладів. (Використання методу «витрати плюс» у даному випадку передбачає відсутність незалежних виробників тостерів, що мають високий рівень порівнянності). Якщо застосовувати метод «витрати плюс», надбавки, які порівнюються у контрольованих та неконтрольованих операціях, становитимуть різницю між ціною продажу виробника дистриб'ютору та витратами на виробництво цієї продукції, поділені на витрати, пов'язані з виробництвом продукції. Проте компанія А може здійснювати виробничий процес більш ефективно порівняно з компанією В та відповідно мати більш низькі виробничі витрати. Унаслідок цього навіть якщо компанія А вироблятиме праски замість тостерів та встановлюватиме таку ж ціну, як і компанія В встановлює на свої праски (тобто, за відсутності жодних особливих умов), – рівень прибутку компанії А буде більшим, ніж у компанії В. Таким чином, за винятком випадків, коли можливо вносити коригування, що враховують вплив вказаної відмінності на прибуток, застосування методу «витрати плюс» є менш надійним у цьому контексті.

2.43. Застосування методу «витрати плюс» іноді має певні труднощі, особливо при визначенні витрат. Хоча насправді підприємство повинно покривати свої витрати протягом усього періоду ведення бізнесу, такі витрати не мають бути основним фактором при визначенні відповідного прибутку у окремому випадку у будь-якому році. У багатьох випадках конкуренція змушує компанії знижувати ціни щодо витрат на створення відповідних товарів чи надання послуг; проте існують також інші обставини, в яких не можна чітко прослідкувати зв'язок між величиною витрат і ринковою ціною (наприклад, коли зроблено цінне

відкриття, і витрати власника становлять лише незначні витрати на проведення досліджень, що передують відкриттю).

2.44. Крім того, коли застосовується метод «витрати плюс», слід приділяти увагу застосуванню порівняної надбавки до порівняної базової вартості. Наприклад, якщо постачальник, якого взято для порівняння щодо застосування методу «витрати плюс», під час ведення своєї діяльності використовує орендовані основні засоби, базова вартість може бути непридатною для порівняння без внесення відповідних коригувань, якщо постачальник у контрольованій операції володіє цими основними засобами. Метод «витрати плюс» заснований на порівнянні надбавки до витрат, встановленої у контрольованій операції, та надбавки до витрат, встановленої у одній чи більше порівняних неkontrolьованих операціях. До того ж відмінності між контрольованою і неkontrolьованою операціями, які впливають на розмір надбавки, слід проаналізувати для визначення того, які коригування необхідно провести щодо відповідної надбавки неkontrolьованої операції.

2.45. З цією метою особливо важливо враховувати відмінності за рівнем та видами витрат – операційні та постійні витрати, які включають фінансові витрати – пов'язані з виконуваними функціями і ризиками сторін, що беруть участь в операціях, або порівняними операціями. Враховуючи такі відмінності, можливо таке:

- a) якщо витрати відображають функціональну відмінність (з урахуванням використаних активів та взятих на себе ризиків), які не бралися до уваги при застосуванні методу, необхідне коригування надбавки «витрати плюс»;
- b) якщо витрати відображають додаткові функції, які відрізняються від видів діяльності, перевічених цим методом, необхідно визначити окремі компенсації для таких функцій. Такі функції можуть, наприклад, полягати у наданні послуг, за які можливо визначити відповідну винагороду. Аналогічно може існувати необхідність внесення окремих коригувань у витрати, які є результатом структурування капіталу, що не відображають домовленості за принципом «витягнутої руки»;
- c) якщо відмінності у витратах сторін, що порівнюються, лише відображають ефективну чи неефективну роботу підприємств, що, як правило, стосується загальних, адміністративних витрат і витрат на здійснення контролю, тоді валова маржа не потребує коригувань.

За будь-якої обставини, описаної вище, необхідно доповнювати методи «витрати плюс» та ціни перепродажу результатами, одержаними від застосування інших методів (дивіться пункт 2.11).

2.46. Інший важливий аспект порівнянності полягає у сумісності бухгалтерської звітності. Там де правила бухгалтерського обліку у контрольованій операції відрізняються від правил обліку в неконтрольованій операції, слід вносити коригування в дані, що використовуються, для того, щоб у кожному випадку використовувались однакові види витрат, що забезпечить сумісність їх обліку. Надбавки валового прибутку повинні вимірюватися однаково як для асоційованих підприємств, так і для незалежних. Крім того, між підприємствами можуть існувати відмінності у способах віднесення витрат, що впливають на розмір надбавки валового прибутку, які слід враховувати для отримання надійності порівнянності. У певних випадках може бути необхідним урахувати певні операційні витрати для досягнення сумісності та порівнянності; за таких обставин метод «витрати плюс» починає визначати аналіз швидше чистого, а не валового прибутку. Врахування операційних витрат під час проведення аналізу може чинити зворотний вплив на його результати з причин, описаних в пунктах 2.64–2.67. Таким чином, критерії, описані в пунктах 2.68–2.75, можуть використовуватися для оцінки надійності такого аналізу.

2.47. Тоді як стандарти бухгалтерського обліку можуть відрізнитися, вартісні витрати та витрати підприємства можна поділити на три великі категорії. По-перше, існують прямі витрати, пов'язані з виробництвом товару чи послуги, наприклад вартість сировини. По-друге, існують непрямі виробничі витрати, які хоча і тісно пов'язані з виробничим процесом, можуть бути загальними для декількох товарів чи послуг (наприклад, витрати ремонтного підрозділу, що обслуговує обладнання, яке використовується для виробництва різних товарів). Також, існують операційні витрати підприємства в цілому, зокрема загальні, адміністративні та витрати на здійснення контролю.

2.48. Відмінність між аналізом валового і чистого прибутку може бути представлена в наступному вигляді. Загалом метод «витрати плюс» використовує надбавки, розраховані після віднімання прямих і непрямих витрат виробництва, тоді як метод чистого прибутку використовує прибутки після віднімання всіх операційних витрат підприємства. Слід визнати, що з урахуванням різноманітних практик в різних країнах дуже важко провести чіткі межі між цими категоріями. Наприклад, у певному конкретному випадку при застосуванні методу «витрати плюс» можуть враховуватись деякі види витрат, які відносяться

до операційних витрат, як показано в пункті 2.46. Проте проблема встановлення меж між цими трьома категоріями з математичною точністю, як показано вище, не впливає на основний практичний поділ підходів, що розглядають валовий і чистий прибуток.

2.49. Витрати минулого періоду повинні відноситися на конкретні виробничі підрозділи, хоча, безперечно, метод «витрати плюс» може приділяти велику увагу таким витратам. Деякі витрати, наприклад вартість матеріалів, праці та транспортні витрати, будуть змінюватися з часом і в такому випадку доцільно усереднювати витрати протягом певного періоду. Усереднення також може бути доречним, розглядаючи групи товарів або окремих асортимент виробництва. Усереднення витрат може бути доцільним щодо вартості основних фондів, коли виробництво чи обробка різних видів продукції відбувається одночасно і обсяг діяльності змінюється. Такі витрати, як витрати, на відновлення вартості і граничні витрати також повинні враховуватися в тих випадках, коли їх можливо виміряти, що призводить до більш точної оцінки відповідного прибутку.

2.50. Витрати, які розглядаються при застосуванні методу «витрати плюс», обмежуються витратами постачальника товарів чи послуг. Це обмеження може викликати проблему щодо способу розподілу певних витрат між постачальниками і покупцями. Цілком ймовірно, що витрати може брати на себе покупець, щоб зменшити вартісну базу постачальника, на основі якої розраховується надбавка. На практиці це відбувається так: відповідна частка накладних витрат та інші витрати покупця (зазвичай материнської компанії) не переносяться на постачальника (зазвичай дочірню компанію). Розподіл здійснюється на основі аналізу виконаних функцій (з урахуванням використаних активів та взятих на себе ризиків) відповідними сторонами згідно з розділом I. У зв'язку з цим виникає проблема, – як повинні розподілятися накладні витрати: чи відповідно до товарообігу, кількості працівників, чи вартості робочої сили, чи інших критеріїв. Питання розподілу витрат також обговорюється у розділі VIII щодо домовленостей про покриття витрат.

2.51. У певних випадках може існувати основа для використання лише змінних або прирістних (наприклад, граничних) витрат, оскільки операції являють собою реалізацію граничного виробництва. Такі вимоги можуть бути виправдані, якщо товари не можуть бути реалізовані за вищою ціною на відповідному іноземному ринку (дивіться також обговорення завоювання ринку у розділі I). Фактори, які слід брати до уваги при оцінюванні таких вимог, включають інформацію про те, чи має платник податків будь-які інші продажі такої

самой чи подібної продукції на окремому іноземному ринку, відсоткове співвідношення виробництва платника податків (як кількісне, так і вартісне), яке заявляється, як «граничне виробництво», умови угоди, подробиці маркетингового аналізу, який було проведено платником податків чи групою ТНК, що привів до висновку про те, що товари не можуть реалізовуватися за вищою ціною на цьому іноземному ринку.

2.52. Неможливо розробити загальне правило для усіх випадків. Застосовуючи різні методи визначення витрат, необхідно дотримуватись принципу сумісності щодо контрольованих і неконтрольованих операцій, а також відносно конкретних підприємств протягом деякого періоду. Наприклад, визначаючи відповідну надбавку «витрати плюс», необхідно врахувати можливість поставки продукції з різних джерел за різними цінами. Асоційовані підприємства можуть обрати розрахунок бази «витрати плюс» на стандартизованій основі. Незалежна сторона, швидше, не захоче платити більш високу ціну, яка складається у результаті неефективної діяльності другої сторони за операцією. З іншого боку, якщо друга сторона у звичайних обставинах показує більш високу ефективність, ніж від неї очікують, інша особа може використовувати цю перевагу з користю для себе. Асоційоване підприємство може погодити заздалегідь, які витрати будуть прийнятними як основа методу «витрати плюс».

D.2. Приклади застосування методу «витрати плюс»

2.53. А – місцевий виробник часових механізмів для годинників серійного виробництва для кількох ринків. А реалізує цю продукцію своїй іноземній дочірній компанії В. А заробляє п'ять відсотків надбавки валового прибутку щодо виробничої операції. Х, Y та Z – непов'язані місцеві виробники часових механізмів для наручних годинників серійного виробництва для кількох ринків. Х, Y та Z реалізують свою продукцію незалежним іноземним постачальникам. Х, Y та Z заробляють надбавку валового прибутку щодо своїх виробничих операцій у діапазоні між 3 та 5 відсотками. А розраховує адміністративні, управлінські та загальні витрати як операційні витрати, а отже, не враховує ці витрати у вартості реалізованих товарів. Водночас надбавки валових прибутків Х, Y та Z враховують адміністративні, управлінські та загальні витрати у вартості реалізованих товарів. Таким чином, надбавки валового прибутку Х, Y та Z повинні бути скориговані для забезпечення сумісності бухгалтерської звітності.

2.54. Компанія С у країні D є 100% дочірнім підприємством компанії Е, яка розташована у країні F. Порівняно з країною F, у країні D заробітні плати дуже низькі. За рахунок та на ризик компанії Е, компанією С здійснюється збирання телевізорів. Усі необхідні компоненти, ноу-хау тощо надаються компанією Е. Придбання зібраної продукції гарантується компанією Е, навіть якщо телевізори не задовольнятимуть певних стандартів якості. Після перевірки якості телевізори доставляються – за рахунок та на ризик компанії Е – до центрів дистрибуції компанії Е, які компанія Е має у кількох країнах. Функція компанії С може бути описана як суто виробнича за контрактом. Ризики, які компанія С може нести, це імовірні відхилення від погодженого рівня якості та обсягу виробництва. Базис, до якого буде застосований метод «витрати плюс», включає усі витрати, пов'язані зі збиранням продукції.

2.55. Компанія А групи ТНК домовляється з компанією В тієї ж групи ТНК про виконання за контрактом дослідження для компанії В. Усі ризики, пов'язані з неуспішністю досліджень, покладаються на компанію В. Ця компанія також володіє усіма нематеріальними активами, розробленими під час дослідних робіт, а отже, одержує прибуток від дослідження. Така ситуація є типовою для застосування методу «витрати плюс». Усі витрати на дослідження, які асоційовані сторони погодили заздалегідь, підлягають компенсації. Додаткові «витрати плюс» можуть відображати, наскільки інноваційною та складною є проведена дослідницька робота.

Частина III. Методи прибутку від операцій

A. Вступ

2.56. У цій частині подано обговорення методів прибутку від операцій, які можуть використовуватися для наближення до умов, що відповідають принципу витягнутої руки у випадках, де такі методи є найбільш доречними (дивіться пункти 2.1–2.11). Методи прибутку від операцій вивчають прибутки, які виникають у конкретних операціях між асоційованими підприємствами. Як було зазначено, лише методи, засновані на прибутку, які задовольняють принцип витягнутої руки, є такими, що відповідають статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та вимозі для аналізу порівнянності. Зокрема, так звані «методи порівнянних прибутків» або «модифіковані методи «витрати плюс»/ціни перепродажу» прийнятні лише у межах їх відповідності цим настановам.

2.57. Методи прибутку від операцій вивчають прибуток, що виникає в результаті конкретних контрольованих операцій. Такі методи включають: метод розподілення прибутку від операцій і метод чистої маржі від операцій. Прибуток, що виникає у результаті контрольованої операції, може бути відповідним показником того, що на операцію вплинули умови, відмінні від умов, які незалежні підприємства могли б мати в порівнянних обставинах.

B. Метод чистої маржі від операцій

B.1. Загальне

2.58. Метод чистої маржі від операцій вивчає чистий прибуток щодо відповідної бази (наприклад, відносно витрат, продажів, активів), який отримує платник податку у контрольованій операції (або операцій, які можна об'єднати за принципами, описаними у пунктах 3.9–3.12). Таким чином, метод чистої маржі від операцій діє аналогічно методам «витрати плюс» і ціни перепродажу. Це означає, що для надійного застосування метод чистої маржі від операцій повинен використовуватися аналогічно до того, як використовуються метод ціни перепродажу і метод «витрати плюс», зокрема, індикатор чистого прибутку платника податків від контрольованої операції (або операцій, які можна об'єднати за

принципами, описаними у пунктах 3.9–3.12) повинен в ідеалі встановлюватися з посиланням на індикатор чистого прибутку, що одержуваний тим же платником податків у порівняних неконтрольованих операціях, тобто з посиланням на «внутрішні ознаки порівнянності» (дивіться пункти 3.27–3.28). Де це неможливо, слід керуватися чистою маржею (дивіться пункти 3.29–3.35), яку могло б отримати в порівнянних операціях незалежне підприємство («зовнішні ознаки порівнянності»). При визначенні порівнянності операцій і коригувань, необхідних для одержання надійних результатів, потрібно провести функціональний аналіз контрольованих та неконтрольованих операцій. Потім застосовуються інші критерії порівнянності, зокрема описані в пунктах 2.68–2.75.

2.59. Метод чистої маржі від операцій навряд чи буде надійним, якщо кожна сторона операції здійснює цінні та унікальні внески (дивіться пункт 2.4). У такому випадку метод розподілення прибутку від операцій буде найбільш доречним методом (дивіться пункт 2.109). Однак односторонній метод (традиційний операційний метод або метод чистої маржі від операцій) може бути застосований у випадках, коли одна зі сторін здійснює усі унікальні внески у контрольованій операції, тоді як інша сторона не здійснює жодного. У такому випадку досліджувана сторона повинна бути менш складною (дивіться пункти 3.18–3.19 щодо обговорення поняття «досліджуваної сторони»).

2.60. Існує також багато випадків, коли сторона операції здійснює внесок, який не є унікальним, наприклад неунікальні нематеріальні активи, такі як неунікальні бізнес-процеси або неунікальні знання про ринок. У таких випадках для досягнення вимог порівнянності можна використовувати порівняння неунікальних внесків з метою застосування традиційного операційного методу або методу чистої маржі від операцій.

2.61. Відсутність цінних та унікальних внесків у конкретній операції автоматично не означає, що метод чистої маржі від операцій є найбільш доречним методом.

В.2. Сильні і слабкі сторони¹

2.62. Однією з переваг методу чистої маржі від операцій є те, що індикатор чистого прибутку (наприклад, рентабельність активів, операційний дохід від реалізації та, можливо, інші коефіцієнти чистого прибутку) меншою мірою залежить від відмінностей між операціями ніж у випадку з ціною, що використовується в методі ПНЦ. Індикатори чистого прибутку можуть також з більшою толерантністю ставитися до деяких функціональних відмінностей між контрольованою і неконтрольованою операціями, ніж маржа валового прибутку. Відмінності у функціях, що виконуються між підприємствами, дуже часто відбиваються у відмінностях між операційними (експлуатаційними) витратами. Відповідно, це може призвести до широкого діапазону значень маржі валового прибутку, який не виходитиме за межі рівнів індикаторів операційного чистого прибутку. До того ж у деяких країнах у загальнодоступних джерелах відсутні дані стосовно класифікації витрат у валових чи операційних прибутках, що може створити труднощі при оцінці порівнянності валової маржі, тоді як використання індикаторів чистого прибутку може уникнути цю проблему.

2.63. Ще одна практична перевага методу чистої маржі від операцій полягає в тому, що, як і у випадку з будь-яким одностороннім методом, необхідно вивчити фінансовий індикатор лише для одного з асоційованих підприємств («досліджувана сторона»). Аналогічним чином, не обов'язково вести бухгалтерський облік всіх учасників діяльності на єдиній основі або розподіляти витрати між усіма учасниками, як у випадку з методом розподілення прибутку від операцій. Ця практична перевага проявляється у тому випадку, коли один з учасників угоди являє собою складне підприємство з багатьма взаємопов'язаними видами діяльності або коли складно отримати інформацію про одну зі сторін. Однак аналіз порівнянності (включаючи функціональний) повинен завжди проводитися з метою відповідного охарактеризування операції між сторонами та обрання найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення. Для проведення такого аналізу, зазвичай, необхідно зібрати деяку інформацію щодо п'яти факторів порівнянності контрольованої операції як щодо досліджуваної, так і не досліджуваної сторін. Дивіться пункти 3.20–3.23

¹Приклад, що ілюструє чутливість індикаторів валової та чистої маржі прибутку, подано у додатку I до розділу II.

2.64. Метод чистої маржі від операцій одночасно має і ряд недоліків. Індикатор чистого прибутку платника податків складається під впливом деяких факторів, які не впливають або мають менш значний чи безпосередній вплив на ціну або валову маржу між незалежними підприємствами. Це може ускладнити точну і надійну оцінку індикаторів чистого прибутку за принципом витягнутої руки. Таким чином, метод чистої маржі від операцій вимагає розробки докладних рекомендацій зі встановлення порівнянності, як викладено в пунктах 2.68–2.75 нижче.

2.65. Застосування будь-якого методу за принципом витягнутої руки передбачає використання інформації про неконтрольовані операції, причому така інформація може бути відсутньою у момент здійснення контрольованої операції. У зв'язку з цим платники податків можуть відчувати проблеми із застосуванням методу чистої маржі від операцій у момент здійснення контрольованих операцій (тут може допомогти використання даних за багаторічний період, як це обговорюється у пунктах 3.75–3.79). Крім того, платники податків, не маючи доступу до конкретної інформації про прибуток, що відносять до порівнянних неконтрольованих операцій, не можуть правильно застосовувати зазначений метод. Аналогічні труднощі можуть виникати з отриманням даних про доходи і експлуатаційні витрати в контрольованих операціях з тим, щоб встановити індикатор чистого прибутку, який використовується для вимірювання величини прибутку в операціях. Органи податкової служби можуть мати набагато більший обсяг інформації, яку вони отримують у результаті податкових перевірок інших платників податків. Дивіться пункт 3.36 щодо обговорення інформації, що є у розпорядженні податкових органів, яка не може бути розголошена платникові податків, та пункти 3.67–3.79 щодо обговорення питань стосовно часових обмежень.

2.66. Як у випадку застосування методів ціни перепродажу та «витрати плюс», метод чистої маржі від операцій застосовується лише до одного з асоційованих підприємств. У зв'язку із односторонньою природою здійснюваного аналізу, відповідно до цього методу, багато факторів, що не пов'язані із трансфертними цінами, можуть вплинути на чисті прибутки. Це також може вплинути на загальну надійність методу чистої маржі від операцій у випадку застосування неналежного стандарту порівнянності. Детальні рекомендації щодо встановлення порівнянності для методу чистої маржі від операцій представлено у секції В.3.1 нижче.

2.67. При застосуванні методу чистої маржі від операцій можуть виникати серйозні труднощі з визначенням величини відповідного коригування, особливо в тих випадках, коли неможливо

простежити шлях назад до формування трансфертної ціни. Це може відбутися, наприклад, коли платник податків взаємодіє з асоційованими підприємствами як покупець і продавець у контрольованій операції. У такому випадку, якщо метод чистої маржі від операцій показує, що прибуток платника податків повинен бути скоригованим у бік збільшення, може виникнути деяка невизначеність щодо того, який саме прибуток асоційованих підприємств слід зменшити.

В.3. Рекомендації до застосування

В.3.1. Стандарт порівнянності, який необхідно застосовувати до методу чистої маржі від операції

2.68. Аналіз порівнянності слід проводити у всіх випадках для того, щоб обрати та застосувати найбільш доречний метод трансфертного ціноутворення, а процес вибору та застосування методу чистої маржі від операцій не повинен бути менш надійним ніж у випадку інших методів. Як свідчить усталена практика, з метою забезпечення надійності аналізу під час застосування методу чистої маржі від операцій, так само як і будь-якого іншого методу, необхідно провести типовий процес ідентифікації порівняних операцій та використання інформації отриманої таким чином, як описано у пункті 3.4. Як вже зазначалося, на практиці рівень доступності інформації щодо факторів, які впливають на внутрішні порівнянні операції, в багатьох випадках є обмеженим. Визначення надійної оцінки результату, що відповідає принципу витягнутої руки, вимагає гнучкості та застосування правильних суджень, дивіться пункт 1.13.

2.69. Цілком імовірно, що на ціни впливають відмінності товарів, а на валову маржу – різниця у функціях, однак на індикатори чистого прибутку вказані відмінності навряд чи впливають негативним чином. Як і у випадку з методом ціни перепродажу і методом «витрати плюс», які схожі на метод чистої маржі від операцій, проста аналогія (схожість) функцій між двома підприємствами не обов'язково призведе до надійної порівнянності. Припустивши, що аналогічні функції можна ізолювати від великого діапазону функцій, які можуть виконувати підприємства, з тим, щоб застосувати цей метод, індикатори чистого прибутку, пов'язані з такими функціями, тим не менш, не можуть порівнюватися автоматично в тих випадках, коли, наприклад, підприємства виконують зазначені функції в різних секторах економіки

або на ринках з різними рівнями прибутковості. Якщо використовуються порівнянні неконтрольовані операції незалежного підприємства, для досягнення порівнянності необхідно, щоб таке незалежне підприємство і асоційоване підприємство мали високий рівень подібності за рядом аспектів; існує безліч факторів, крім товарів та функцій, які можуть істотно вплинути на індикатори чистого прибутку.

2.70. Є дві причини, з яких при визначенні трансфертних цін використання індикаторів чистого прибутку може потенційно внести більш сильний елемент непередбачуваності. По-перше, індикатори чистого прибутку складаються під впливом деяких факторів, які не впливають (або мають менш істотний або більш опосередкований вплив) на валову маржу і ціни, оскільки існує потенційний діапазон змін експлуатаційних (операційних) витрат серед різних підприємств. По-друге, на індикатори чистого прибутку впливають і ті ж самі фактори, які впливають на ціни та валову маржу, наприклад, конкурентне положення, однак усунути наслідки такого впливу не так вже легко. При використанні традиційних операційних методів наслідки зазначених факторів усуваються як природний результат отримання більш високого ступеня тотожності товарів і функцій. Залежно від фактів та обставин випадку індикатори чистого прибутку можуть бути менш чутливими до впливу функціональних відмінностей у структурі витрат та доходів потенційних порівнянних операцій, ніж валова маржа до відмінностей у переліку та складностях функцій та до відмінностей у рівнях ризиків (припускаючи, що розподіл ризиків за контрактом здійснюється за принципом витягнутої руки). З іншої сторони залежно від фактів та обставин випадку, і зокрема кількісного співвідношення постійних та змінних витрат, метод чистої маржі від операцій може бути більш чутливим, ніж методи «витрати плюс» та ціни перепродажу до відмінностей у завантаженні виробничих потужностей, оскільки відмінності у рівнях розподілу непрямих постійних витрат (наприклад, постійні виробничі витрати або постійні витрати пов'язані із збутом) впливають на індикатор чистого прибутку, але не можуть вплинути на валову маржу або валову надбавку на витрати, якщо не відображені у різниці в ціні. Дивіться додаток I до розділу II «Чутливість індикаторів валового та чистого прибутку».

2.71. На індикатори чистого прибутку безпосередньо впливають такі сили, що діють у галузі: загроза появи на ринку нових конкурентів, конкурентне положення, ефективність управління та індивідуальні стратегії, загроза заміненості товарів, структура витрат, що змінюється (яка відображається, наприклад, у «віці» машин і устаткування), різниці у вартості капіталу (наприклад, самофінансування

або позиковий капітал) і ступінь ділового досвіду (наприклад, початок ділової активності або розвинений, «зрілий» бізнес). Кожен із зазначених факторів у свою чергу може відчувати вплив безлічі інших елементів. Наприклад, ступінь загрози появи нових гравців на ринку визначається такими елементами, як диференціація продукції, потреби в капіталі, наявність державних субсидій і регулювання. Деякі такі елементи можуть впливати і на застосування традиційних операційних методів.

2.72. Припустимо, наприклад, що платник податків продає асоційованому підприємству високоякісні аудіоплеєри, а єдина наявна інформація про прибуток за порівнянними видами діяльності стосується продажів таких аудіоплеєрів середнього рівня якості. Припустимо також, що на ринку високоякісних аудіоплеєрів зростає обсяг реалізації, цей ринок має кращу ступінь захищеності («бар'єр проникнення»), менше число конкурентів і більш широкі можливості щодо диференціації продукції. Усі ці відмінності можуть істотно впливати на прибутковість розглянутих і порівнюваних видів діяльності, і в цьому випадку буде потрібно внести відповідні коригування. Як і з іншими методами, точність внесених коригувань вплине на точність аналізу. Слід зазначити, що навіть якщо два підприємства працюють у тій же самій галузі, їх прибутковість може відрізнитися залежно від їх часток на ринку, конкурентного положення та інших факторів.

2.73. Може бути спірним той факт, що потенційні неточності, які виникають у результаті розглянутих вище типів факторів, відображаються через діапазон значень, встановлений за принципом витягнутої руки. Використання діапазону до деякої міри знижує рівень неточності, проте сам діапазон не завжди враховує ситуації, коли прибуток платника податків збільшується або зменшується у результаті фактора, унікального для цього платника податку. У цьому випадку діапазон значень може не включати точки, що являють собою прибуток незалежних підприємств, які аналогічним чином відчувають вплив унікального фактора. Тим не менш, застосування діапазону не завжди здатне вирішити вищезазначені проблеми. Дивіться обговорення діапазонів, що відповідають принципу витягнутої руки, в пунктах 3.55–3.66.

2.74. Метод чистої маржі від операцій, якщо використовувати його розумним чином і з відповідними коригуваннями, що враховують види зазначених вище відмінностей, надає практичний спосіб вирішення проблем трансфертного ціноутворення, які не можна вирішити ніяким іншим способом. Метод чистої маржі від операцій використовується тільки тоді, коли індикатори чистого прибутку визначаються у відношенні

неконтрольованих операцій одного і того ж платника податків у порівнянних обставинах або коли порівнянні неконтрольовані операції належать незалежному підприємству, і коли відповідним чином враховуються відмінності між асоційованими підприємствами та незалежними підприємствами, що чинять істотний вплив на індикатори чистого прибутку. Багато країн стурбовані тим, що при застосуванні методу чистої маржі від операцій гарантії, встановлені для традиційних операційних методів, можуть не дотримуватися. Таким чином, коли відмінності в порівнюваних характеристиках підприємств справляють істотний вплив на використовувані індикатори чистої маржі, рекомендується застосовувати метод чистої маржі від операцій без внесення коригувань, що враховують ці відмінності. Величина і точність зазначених коригувань впливає на точність аналізу, що проводиться у межах методу чистої маржі від операцій. Дивіться обговорення коригувань порівнянності у пунктах 3.47–3.54.

2.75. Іншим найважливішим аспектом порівнянності є послідовність вимірювань. Індикатори чистого прибутку вимірюються послідовно між асоційованим і незалежним підприємствами. Крім того, на різних підприємствах може вестися різний облік операційних і не операційних витрат, що впливають на величину чистого прибутку, таких як амортизаційні відрахування, нерозподілений прибуток, які слід враховувати в процесі встановлення надійної порівнянності.

В.3.2. Вибір індикатора чистого прибутку

2.76. Під час застосування методу чистої маржі від операцій при виборі найбільш доречного індикатора чистого прибутку необхідно дотримуватися рекомендацій, викладених у пунктах 2.2 та 2.8 щодо вибору найбільш доречного методу відповідно до обставин випадку. Необхідно брати до уваги відповідні сильні і слабкі сторони різних можливих індикаторів; доречність індикатора, розглянута з точки зору природи контрольованої операції, визначеної, зокрема, за допомогою функціонального аналізу; наявність надійної інформації (зокрема неконтрольованих ознак порівнянності), яка необхідна для застосування методу чистої маржі від операцій, що ґрунтуються на цьому індикаторі; та рівень порівнянності між контрольованими та неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань порівнянності, які можуть знадобитися для усунення різниць між ними, під час застосування методу чистої маржі від операцій, що базується на цьому індикаторі. Ці фактори

обговорюються нижче як до визначення чистого прибутку, так і його зважування.

В.3.3. Визначення чистого прибутку

2.77. У принципі, лише ті статті, що (а) безпосередньо або опосередковано пов'язані з контрольованою операцією, що розглядається, та (б) є за природою операційними, повинні бути взяті до уваги при визначенні індикатора чистого прибутку для застосування методу чистої маржі від операцій.

2.78. Витрати та надходження, які не пов'язані з контрольованою операцією, яка розглядається, повинні бути вилучені, якщо вони істотно впливають на порівнянність з неконтрольованими операціями. Необхідно мати належний рівень сегментації фінансових даних платника податків під час визначення або перевірки чистого прибутку, який він отримує від контрольованої операції (або від операцій, які належним чином об'єднані відповідно до рекомендацій, зазначених у пунктах 3.9–3.12). Тому буде недоречним застосовувати метод чистої маржі від операцій на базі всієї компанії, якщо компанія здійснює багато різних контрольованих операцій, які не можна належним чином порівняти на об'єднаній основі з операціями незалежного підприємства.

2.79. При проведенні аналізу операцій між незалежними підприємствами в необхідному обсязі прибутки від тих операцій, які не є подібними до контрольованих операцій, що вивчаються, повинні бути вилучені з порівняння. Коли використовуються індикатори чистого прибутку незалежного підприємства, прибутки від операцій цього незалежного підприємства не повинні бути викривлені його контрольованими операціями. Дивіться пункти 3.9–3.12 щодо оцінки окремих та спільних об'єднаних операцій і пункт 3.37 щодо використання даних, не пов'язаних з операціями від третіх осіб.

2.80. Неопераційні статті, такі як процентні доходи та витрати, а також податки на прибуток, повинні бути вилучені з визначення індикатора чистого прибутку. Виняткові та надзвичайні статті неперіодичного характеру, зазвичай, також повинні вилучатись. Однак інколи бувають ситуації, коли їх доречно включати залежно від обставин випадку, виконуваних функцій та взятих на себе ризиків досліджуваною стороною. Навіть, якщо виняткові та надзвичайні статті не беруться до уваги при визначенні індикатора чистого прибутку, їх все одно корисно

переглянути, оскільки вони можуть нести цінну інформацію для цілей аналізу порівнянності (наприклад, шляхом відображення того, що досліджувана сторона, несе обумовлений ризик).

2.81. У тих випадках, коли існує зв'язок між кредитними умовами та цінами реалізації, може бути доречним відобразити процентні доходи у відношенні короткострокового оборотного капіталу при розрахунку індикатора чистого прибутку та/або продовжити коригування оборотного капіталу, дивіться пункти 3.47–3.54. Як приклад, можна навести випадок, коли великий бізнес, що займається роздрібною торгівлею, отримує вигоди від умов довгострокового кредитування у стосунках із своїми постачальниками та від умов короткострокового кредитування у стосунках зі своїми споживачами, таким чином отримуючи можливість одержувати надмірну виручку, що, у свою чергу, може надати можливість виставляти нижчі ціни реалізації для споживачів, ніж у разі відсутності таких вигідних кредитних умов.

2.82. Питання необхідності включення або вилучення з визначення індикатора чистого прибутку прибутків або збитків від курсових різниць, піднімає ряд серйозних проблем з порівнянністю. По-перше, слід в'яснити чи мають торговельне підґрунтя прибутки або збитки від курсових різниць (наприклад, чи є прибутки або збитки від курсових різниць дебіторською чи кредиторською заборгованістю) і чи досліджувана сторона відповідальна за них. По-друге, будь-яке хеджування ризиків, пов'язаних з курсовими різницями, також слід розглянути та тлумачити таким саме чином при визначенні чистого прибутку. В дійсності, якщо чиста маржа від операцій застосовується до операції, в якій ризики щодо курсових різниць несе досліджувана сторона, необхідно отримати додатковий звіт про прибутки або збитки від курсових різниць (або у формі розрахунку індикатора чистого прибутку або окремо).

2.83. У випадку фінансових видів діяльності, якщо надання або отримання авансів є звичайним бізнесом платника податків, буде доречним розглянути вплив процентів та сум, які прирівнюються до них, при визначенні індикатора чистого прибутку.

2.84. Можуть виникнути складні питання щодо порівнянності, якщо бухгалтерська обробка деяких статей за допомогою ознак порівнянності потенційної третьої сторони є непрозорою або такою, що не дозволяє надійного вимірювання або коригування (дивіться пункт 2.75). Це відносять зокрема до амортизації, фондового опціону та пенсійних витрат. Рішення щодо включення таких статей у визначення індикатора

чистого прибутку для застосування методу чистої маржі від операцій залежатиме від зважування їх можливих впливів на доречність індикатора чистого прибутку обставинам операції та на надійність порівняння (дивіться пункт 3.50).

2.85. Чи потрібно включати у визначення індикатора чистого прибутку витрати, пов'язані із початком діяльності та її завершенням, залежить від факторів та обставин випадку і чи у порівнянних обставинах незалежні сторони погодилися б на те, щоб сторона, яка виконує функції, або взяла на себе витрати, пов'язані із початком діяльності, та можливі витрати, пов'язані із можливим завершенням діяльності; або частина, або всі ці витрати були б відшкодовані без надбавки, наприклад, споживачу або принципалу; або частина, або всі ці витрати були б відшкодовані з надбавкою, наприклад, шляхом включення їх у розрахунок індикатора чистого прибутку сторони, що виконує функції. Дивіться розділ IX частину II секцію E щодо обговорення витрат, пов'язаних із завершенням діяльності у контексті реструктуризації бізнесу.

В.3.4. Зважування чистого прибутку

2.86. Вибір мірила повинен співвідноситися із аналізом порівнянності (включаючи функціональний аналіз) контрольованої операції і, зокрема, воно повинно відображати розподіл ризиків між сторонами (за умови, що зазначений розподіл ризиків відбувається за принципом витягнутої руки, дивіться пункти 1.47–1.50). Наприклад, капіталомісткі види діяльності, такі як деякі види виробничої діяльності, можуть мати істотні інвестиційні ризики, навіть у тих випадках, коли операційні ризики (такі як ринковий ризик або ризики, пов'язані з товарно-матеріальними запасами) можуть бути обмежені. Якщо метод чистої маржі від операції застосовується до таких випадків, пов'язаних з інвестиційними ризиками відображаються у індикаторі чистого прибутку, якщо він представлений через рентабельність інвестицій (наприклад, рентабельність активів або рентабельність інвестиційного капіталу). Може виникнути потреба у коригуванні такого індикатора (або вибору іншого індикатора чистого прибутку) залежно від того, яка сторона контрольованої операції бере на себе ризики, а також рівня відмінностей у ризиках, які можуть існувати у контрольованій операції платника податків та у ознаках порівнянності. Дивіться пункти 3.47–3.54, в яких обговорюється коригування порівнянності.

2.87. Мірило повинно бути зосереджено на відповідному(их) індикаторі(ах) вартості виконаних функцій досліджуваної сторони в операції, що розглядається, беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики. За звичайних обставин та при умові перегляду фактів та обставин випадку обсяги реалізації або поточні витрати на збут (дистрибуцію) можуть бути доречною основою для діяльності зі збуту (дистриб'юторської діяльності), повні витрати або поточні витрати можуть бути доречною основою для діяльності, пов'язаної з наданням послуг або виробництвом, та поточні оборотні активи можуть бути доречною основою для капіталомістких видів діяльності, таких як деякі виробничі види діяльності або діяльність з надання комунальних послуг. Інші основи також можуть бути доречними залежно від обставин випадку.

2.88. Мірило повинно бути достатньо незалежним від контрольованих операцій, в іншому випадку не існуватиме об'єктивної відправної точки. Наприклад, під час проведення аналізу операції, яка складається з покупки товарів дистриб'ютором у асоційованого підприємства з метою перепродажу незалежним споживачам, не можна зіставляти індикатор чистого прибутку з вартістю реалізованих товарів, оскільки ця вартість є контрольованою вартістю, відповідність якої принципу витягнутої руки є предметом перевірки. Таким чином, для контрольованих операцій, які складаються з надання послуг асоційованим підприємствам, не можна зіставляти індикатор чистого прибутку з надходженнями від реалізації послуг, оскільки вони є контрольованими продажами, для яких відповідність принципу витягнутої руки є предметом перевірки. Якщо на мірило істотно впливали витрати контрольованих операцій, які не є об'єктом перевірки (такі як виплати головним офісам, орендна плата або роялті, сплачені асоційованим підприємствам), необхідно проявити обережність для того, щоб гарантувати, що витрати контрольованої операції принципово не викривлюють аналіз та, зокрема, що вони відповідають принципу витягнутої руки.

2.89. Мірило повинно бути таким, що б його можна було виміряти надійним та послідовним способом на рівні контрольованої операції платника податків. Також належна база повинна бути такою, щоб її можливо було виміряти у надійний та послідовний спосіб на рівні порівнянної неконтрольованої операції. Це на практиці обмежує можливість використання деяких індикаторів, про що йдеться у пункті 2.99 нижче. Більше того, розподіл непрямих витрат по операції платника податків повинен бути належним та послідовним протягом тривалого періоду.

В.3.4.1. Випадки, коли чистий прибуток співвідноситься з продажами

2.90. Індикатор чистого прибутку, тобто чистий прибуток поділений на виручку від реалізації або, по-іншому, маржа чистого прибутку часто використовуються для визначення цін закупок у асоційованих підприємств, що відповідають принципу витягнутої руки, для подальшого перепродажу незалежним споживачам. У тих випадках мірило обсягу продажу повинно бути представлено у вигляді обсягу продажу товарів, придбаних у контрольованій операції, що розглядається. Надходження від продажів від неконтрольованої діяльності (купівля у незалежних сторін для перепродажу незалежним сторонам) не слід включати у визначення або перевірку виплат у контрольованих операціях, крім випадків, коли неконтрольовані операції істотно не впливають на порівняння; та/або контрольовані і неконтрольовані операції так тісно пов'язані між собою, що їх не можна по одинці адекватно оцінити. Один із прикладів останньої ситуації іноді можна привести щодо неконтрольованих після продажних послуг або продажів запасних частин, що поставляються дистриб'ютором незалежним кінцевим споживачам, коли вони тісно зв'язані з операціями контрольованих закупівель, здійснюваних дистриб'ютором для перепродажу таким же незалежним кінцевим споживачам, наприклад, тому що діяльність з надання послуги здійснюється з використанням прав або інших активів, які надаються відповідно до угоди про збут (дистрибуцію) продукції. Дивіться також обговорення портфельних підходів у пункті 3.10.

2.91. При зіставленні індикатора чистого прибутку з обсягом реалізації питання виникає щодо того, яким чином взяти до уваги скидки та уступки, які можуть надаватися споживачам платником податків або у порівнянних випадках. Залежно від бухгалтерських стандартів скидки та уступки можуть тлумачитись як зменшення надходжень від реалізації або як витрати. Подібні труднощі можуть виникнути щодо прибутків або збитків від курсових різниць. Якщо такі речі істотно впливають на порівняння, вирішенням цієї ситуації є проведення порівняння із застосуванням тих самих принципів бухгалтерського обліку.

В 3.4.2. Випадки, коли чистий прибуток зіставляється з витратами

2.92. Індикатори, що ґрунтуються на витратах, повинні використовуватись лише в тих випадках, в яких витрати є доречним індикатором вартості виконаних функцій, використаних активів та взятих на себе ризиків досліджуваною стороною. До того ж визначення того, які витрати повинні бути включені у витратну базу, необхідно виводити шляхом ретельного огляду фактів та обставин випадку. Якщо індикатор чистого прибутку зіставляється з витратами, лише ті витрати, що безпосередньо або опосередковано пов'язані з контрольованою операцією, яка розглядається (або операції об'єднані відповідно до принципу, представленого у пунктах 3.9–3.12), повинні бути взяті до уваги. Відповідно, необхідно мати відповідний рівень сегментації звітності платника податків для того, щоб вилучити із мірила витрати, які пов'язані з іншими видами діяльності або операціями та істотно впливають на порівнянність з контрольованими операціями. Крім того, у більшості випадків необхідно включати до мірила лише ті витрати, які за своєю природою є операційними. Обговорення у пунктах 2.80–2.85 також застосовуються до витрат, як мірила.

2.93. При застосуванні методу чистої маржі від операцій, заснованого на витратах, зазвичай, використовуються повністю всі витрати, включаючи всі прямі та непрямі витрати, що відносять до виду діяльності або операції разом з належним розподілом накладних витрат бізнесу. Постає питання, до якого ступеня є прийнятним принцип витягнутої руки для того, щоб вважати істотну частину витрат платника податків, як витрати, що відшкодовуються, до яких не додається надбавка (тобто витрати які потенційно підлягають вилученню із мірила індикатора чистого прибутку). Це залежить від ступеня, до якого незалежна сторона у порівнянних обставинах погодилася б не отримати надбавку за частину витрат, які вона несе. Відповідь не повинна ґрунтуватися на класифікації витрат як внутрішні або зовнішні витрати, а на аналізі порівнянності (включаючи функціональний). Дивіться пункт 7.36.

2.94. Якщо витрати, які розцінюються, як витрати, що відшкодовуються, визнаються такими, що відповідають принципу витягнутої руки, виникає друге питання про наслідки щодо порівнянності та визначення діапазону відповідності принципу витягнутої руки. Оскільки це необхідно для порівняння, якщо витрати, що відшкодовуються, вилучені із мірила індикатора чистого прибутку платника податків, порівнянні витрати також мають бути вилучені із

мірила порівнянного індикатора чистого прибутку. На практиці питання порівнянності можуть виникати, якщо доступна лише обмежена інформація щодо розбивки витрат порівнянних випадків.

2.95. Залежно від фактів та обставин випадку фактичні витрати, а також стандартні та кошторисні витрати можуть бути доречними для використання як витратна база. При використанні фактичних витрат може виникнути проблема, оскільки досліджувана сторона може не мати потреби ретельно займатися моніторингом витрат. В угодах між незалежними сторонами не рідко мета зниження собівартості враховується у компенсаційному методі. У домовленостях про виробництво між незалежними сторонами може також часто траплятися, що ціни встановлюються на основі стандартних витрат, і будь-яке збільшення або зменшення фактичних витрат у порівнянні зі стандартними витратами відноситься на виробника. Якщо вони відображають домовленості, які були б досягнуті між незалежними сторонами, то подібні механізми могли б бути взяті до уваги при застосуванні методу чистої маржі від операцій, що заснований на витратах. Дивіться пункт 2.52 щодо обговорень саме таких питань щодо методу «витрати плюс».

2.96. Використання кошторисних витрат може також породити ряд питань у випадку існування чисельних відмінностей між фактичними та кошторисними витратами. Незалежні сторони зазвичай не встановлюють ціни на базі кошторисних витрат без погодження факторів, які слід взяти до уваги під час складання кошторису, без з'ясування того, яким чином кошторисні витрати порівняні з фактичними витратами у попередні роки та без досягнення домовленості, яким чином тлумачити непередбачувані витрати.

В. 3.4.3. Випадки, коли чистий прибуток співвідноситься з активами

2.97. Рентабельність активів (або капіталу) може бути доречною основою у випадках, коли активи (а не витрати або обсяги реалізації) є кращим індикатором доданої вартості досліджуваної сторони, наприклад, у певних виробничих або інших фондомістких видах діяльності та у капіталомістких видах фінансової діяльності. Якщо індикатором є чистий прибуток, який співвідноситься з активами, необхідно використовувати лише поточні оборотні (операційні) активи. Поточні оборотні (операційні) активи включають матеріальні операційні

основні активи, зокрема землю та будівлі, заводи, обладнання, операційні нематеріальні активи, що використовуються під час підприємницької діяльності, такі як патенти та ноу-хау, оборотні капітальні активи, такі як матеріально-виробничі запаси та дебіторська заборгованість (мінус кредиторська заборгованість). Інвестиції та касові залишки зазвичай не вважаються операційними активами поза межами галузі фінансового сектору.

2.98. У випадку, коли чистий прибуток зіставляється з активами, виникає питання: яким чином оцінювати активи, наприклад, за балансовою вартістю чи за ринковою вартістю. Використання балансової вартості може викривити порівняння, наприклад, між тими підприємствами, активи яких амортизовані, та тими, які мають недавно введені активи, амортизація яких триває, та між підприємствами, які використовують придбані нематеріальні активи, та тими, які використовують нематеріальні активи власної розробки. Використання ринкової вартості може пом'якшити це побоювання, хоча вона може створити інші проблеми надійності, наприклад, у разі сумнівної оцінки активів. Цей підхід може також бути дуже витратним та обтяжливим, особливо щодо нематеріальних активів. Залежно від фактів та обставин випадку можливо провести коригування з метою покращання надійності порівняння. Вибір між балансовою вартістю, відкоригованою балансовою вартістю, ринковою вартістю та іншими можливо доступними альтернативами повинен бути зроблений з метою отримання найбільш надійного критерію, беручи до уваги розмір та складність операції, понесених витрат та пов'язаного з цим тягаря, дивіться розділ III, секцію C.

В. 3.4.4. Інші можливі індикатори чистого прибутку

2.99. Інші індикатори чистого прибутку можуть бути доречними залежно від фактів та обставин операції. Наприклад, залежно від галузі промисловості та контрольованої операції, що переглядається, може бути корисним звернути увагу на інші мірила, в яких можуть існувати незалежні дані, такі як загальна площа орендованих одиниць, питома вага перевезених товарів, кількість найманих працівників, часові рамки, відстані тощо. Водночас якщо немає підстав виключати використання таких основ, якщо вони забезпечують прийнятий показник доданої вартості досліджуваної сторони контрольованої операції, їх необхідно використовувати лише там, де це можливо, з метою отримання

надійної порівнянної інформації для підтвердження застосування методу з таким індикатором чистого прибутку.

В. 3.5. Коефіцієнти рентабельності

2.100. Коефіцієнти рентабельності визначаються як відношення валового прибутку до поточних витрат. Доходи у вигляді процентів та зовнішні доходи зазвичай вилучаються із визначення валового прибутку; амортизація може включатись, а може і не включатись в поточні витрати, зокрема, в залежності від можливої невизначеності, яку вона може створити у відношенні оцінювання та порівняння.

2.101. Вибір доречного фінансового індикатора залежить від фактів та обставин випадку, дивіться пункт 2.76. Висловлювались побоювання, що коефіцієнти рентабельності іноді використовуються у випадках, в яких вони не є доречними без обережності, яку необхідно проявляти під час вибору та визначення будь-якого методу трансфертного ціноутворення та фінансового індикатора. Дивіться пункт 2.92 щодо загального використання індикаторів, заснованих на витратах. Одна загальна складність у визначенні коефіцієнтів рентабельності полягає у тому, що вони дуже чутливі до класифікації витрат, а тому можуть створювати проблеми порівнянності. До того ж, питання, підняті у пунктах 2.93–2.94 стосовно витрат, що відшкодовуються, в рівному ступені з'являються при застосуванні коефіцієнтів рентабельності. Для того, щоб коефіцієнт рентабельності був доречним для перевірки винагороди за контрольованою операцією (наприклад, що полягає у збуті товарів), важливо, щоб:

- вартість виконаних функцій у контрольованій операції (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики) була пропорційною до поточних витрат;
- на вартість виконаних функцій у контрольованій операції (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики) істотно не впливала вартість товарів, що є предметом збуту, тобто вона не була пропорційною до продажів та;
- платник податків не виконував у контрольованих операціях будь-яку іншу істотну функцію (наприклад, виробничу функцію), за яку потрібно платити винагороду, використовуючи інший метод або фінансовий індикатор.

2.102. Коефіцієнти рентабельності можуть бути корисними у ситуації, пов'язаній з посередницькою діяльністю, коли платник податків закупає продукцію у асоційованого підприємства і перепродає її іншому асоційованому підприємству. У таких випадках метод ціни перепродажу не може бути застосований з причин відсутності неконтрольованих продажів, а метод «витрати плюс», який передбачає надбавку щодо вартості реалізованої продукції, не може також бути застосований, якщо вартість реалізованої продукції складається з контрольованих закупівель. На відміну від цього, поточні витрати у випадку посередницької діяльності можуть бути достатньо незалежними від формування трансфертного ціноутворення, якщо на них істотно не впливають витрати контрольованих операцій, такі як платежі головному офісу, орендна плата або роялті, сплачені асоційованому підприємству для того, щоб, залежно від фактів та обставин випадку, коефіцієнт рентабельності міг бути доречним індикатором, за умови зазначених вище коментарів.

В. 3.6. Інші рекомендації

2.103. В той час як використання неопераційних даних третіх сторін не є проблемним для методу чистої маржі від операцій, питання використання таких даних на практиці стає більш гострим під час застосування цього методу з дуже сильним покладанням на внутрішні ознаки порівнянності. Проблема зазвичай виникає через неможливість отримання достатнього об'єму інформації з відкритих джерел для того, щоб мати можливість визначити індикатор чистого прибутку третьої сторони на рівні операції. Для цього і необхідна істотна порівнянність між контрольованою операцією та порівнянними неконтрольованими операціями. Оскільки зазвичай третім особам доступні лише загальні дані, функції, виконані третьою стороною у всіх її операціях, повинні бути тісно орієнтовані на ті функції, що виконані досліджуваною стороною у контрольованих операціях, для того, щоб першу сторону можна було використати для визначення результату, що відповідає принципу витягнутої руки для останньої сторони. Загальною метою є визначення рівня сегментації, що надає надійні ознаки порівнянності для контрольованої операції, що базуються на фактах та обставинах окремого випадку. Якщо неможливо на практиці досягти рівня операції, встановленого як ідеал у цих настановах, все одно важливо спробувати знайти найбільш надійні ознаки порівнянності, як це викладено у пункті

3.2, завдяки проведенню відповідних коригувань, що базуються на доказах, які є в наявності.

2.104. Дивіться, зокрема, пункти 3.18–3.19 щодо рекомендацій стосовно досліджуваної сторони, пункти 3.55–3.66 щодо рекомендацій стосовно діапазону, що відповідає принципу витягнутої руки, та пункти 3.75–3.79 щодо рекомендацій стосовно багаторічних даних.

В. 4. Приклади практичного використання методу чистої маржі від операцій

2.105. Приклад методу «витрати плюс» (пункт 2.53) говорить про необхідність коригування валової надбавки, одержуваної від операцій, щоб отримати послідовну і точну порівнянність. Якщо відповідні витрати можна легко проаналізувати, внесення зазначених коригувань не є складним. У тих випадках, коли існує необхідність внесення коригувань, але конкретні витрати, щодо яких вноситься коригування, визначити складно, тим не менш, є можливість визначити чистий прибуток операції і тим самим забезпечити послідовність способу виміру. Наприклад, якщо неможливо визначити загальні, адміністративні витрати і витрати на здійснення контролю, які розглядаються як частина собівартості реалізованих товарів незалежних підприємств X, Y, Z, щоб скорегувати величину надбавки за методом «витрати плюс», необхідно вивчити індикатори чистого прибутку, навіть якщо більш точні порівнянності відсутні.

2.106. Аналогічний підхід використовується в тих випадках, коли існують відмінності у функціях порівнянних сторін. Припустимо, що ми маємо справу з такими ж фактами, які описані в пункті 2.38, за винятком того, що підприємствами, що виконують додаткові функції технічного забезпечення, є порівнянні незалежні підприємства, а не асоційоване підприємство, і відповідні витрати включені у вартість товарів і не можуть бути ідентифіковані окремо. Оскільки є відмінності в товарах і ринках, неможливо знайти порівнянну неконтрольовану операцію; ненадійними будуть і методи ПНЦ та ціни перепродажу, оскільки валова маржа незалежних підприємств повинна бути вище, ніж маржа асоційованого підприємства, оскільки вона відображає здійснення додаткової функції і покриває невідомі додаткові витрати. У нашому прикладі можливо більш надійно аналізувати чисту маржу, щоб оцінити

відмінність у трансфертній ціні, що відображає відмінність у функціях. У цьому випадку при використанні чистої маржі слід враховувати порівнянність; якщо в результаті здійснення додаткової функції або ринкових відмінностей величина чистої маржі істотно зміниться, використання чистої маржі перестане бути надійним способом.

2.107. Факти, аналогічні фактам, наведеним у пункті 2.36. Однак, оскільки обсяг витрат на гарантійне обслуговування дистриб'юторської компанії А встановити неможливо, неможливо і точно скоригувати валовий прибуток компанії А, щоб маржа валового прибутку компанії А могла б бути порівнянною з маржею валового прибутку компанії В. Тим не менше, якщо між компаніями А та В не існує інших істотних функціональних відмінностей, і чистий прибуток компанії А щодо її продажів відомий, цілком можна застосувати метод чистої маржі від операцій до компанії В шляхом порівняння маржі, отриманої компанією А від обсягу продажів А, діленого на чистий прибуток, з величиною маржі компанії В, розрахованої на тій же основі.

С. Метод розподілення прибутку від операцій

С.1. Загальне

2.108. Метод розподілення прибутку від операцій прагне усунути вплив на прибуток особливих умов, що створюються, або встановлюються контрольованою операцією (або у контрольованих операціях, які можна об'єднати на основі принципів, обумовлених у пунктах 3.9–3.12), шляхом розподілу прибутку, який незалежні підприємства могли б отримати від операції або операцій. Метод розподілення прибутку від операцій, по-перше, визначає прибуток, який асоційовані підприємства отримують від здійснення контрольованих операцій і який повинен бути розподілений між ними (спільні прибутки). Посилання на прибутки повинні робитися під час такого ж застосування і до збитків. Дивіться пункти 2.124–2.131 щодо обговорення способів виміру прибутків, які підлягають розподілу. Потім цей спільний прибуток розподіляється між асоційованими підприємствами на економічно прийнятній основі якнайближче до розподілу прибутку, очікуваного і відображеного в угоді, заснований на принципі витягнутої руки. Дивіться пункти 2.132–2.145 щодо обговорення способів розподілення спільних прибутків.

С.2. Переваги та недоліки

2.109. Головною перевагою методу розподілення прибутку від операцій є те, що він може запропонувати рішення для високоінтегрованих операцій, для яких односторонній метод не може бути доречним. Наприклад, дивіться обговорення доречності та застосування методів розподілення прибутку до світової торгівлі фінансовими інструментами між асоційованими підприємствами у частині III секції С Звіту «Про віднесення прибутків постійним представництвам²». Метод розподілення прибутку від операцій може також бути найбільш доречним методом у випадках, коли обидві сторони операції вносять унікальні та коштовні внески (наприклад, внесення унікальних нематеріальних активів) в операцію, оскільки в такому випадку незалежні сторони можуть забажати розподілити прибутки від операцій пропорційно їх відповідним внескам і двосторонній метод може бути більш доречним у цих обставинах, ніж односторонній метод. Також за наявності унікальних та коштовних внесків може бути недостатньо надійної інформації щодо ознак порівнянності для застосування іншого методу. З іншої сторони метод розподілення прибутку від операцій зазвичай не використовується у випадках, коли одна сторона – учасник операції виконує лише прості функції та не робить будь-яких істотних унікальних внесків (наприклад, виробництво продукції за контрактом або надання послуг за контрактом у відповідних обставинах), оскільки у таких випадках метод розподілення прибутку від операцій зазвичай не є доречним, беручи до уваги функціональний аналіз цієї сторони. Дивіться пункти 3.38–3.39 щодо обговорення обмежень у ознаках порівнянності, що є в наявності.

2.110. Якщо дані щодо ознак порівнянності є доступними, вони можуть стати у нагоді під час проведення аналізу про розподілення прибутку для того, щоб підтвердити розподілення прибутків, яке було б здійснено між незалежними сторонами у порівнянних обставинах. Дані щодо порівнянностей можуть також стати у нагоді під час проведення

²Дивіться Звіт «Про віднесення прибутків постійним представництвам», схвалений Комітетом з фіскальних питань 24 червня 2008 року і Радою для опублікування 17 липня 2008 року, та оновлену редакцію Звіту 2010 року «Про віднесення прибутків постійним представництвам», схвалений Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2010 року та Радою для опублікування 22 липня 2010 року.

аналізу про розподілення прибутку з метою оцінювання вартості внесків, які кожне асоційоване підприємство здійснює в операції. У дійсності припущенням є те, що незалежні сторони розподілили б спільні прибутки у пропорції відповідно до вартості їх відповідних внесків в операції. З іншої сторони дані щодо внутрішнього ринку, розглянуті під час оцінювання внесків кожного асоційованого підприємства, здійснених у контрольованій операції, будуть менш тісно пов'язані з такими операціями, ніж у випадку з іншими доступними методами.

2.111. Однак у тих випадках, коли не існує більш прямого підтвердження того, яким чином незалежні сторони у порівнянних обставинах розподілили б прибуток, розподіл прибутків може бути заснований на розподілі функцій (беручи до уваги використані активи та взяті на себе ризики) між самими асоційованими підприємствами.

2.112. Іншою сильною стороною методу розподілення прибутку від операцій є те, що він дозволяє гнучко враховувати особливі, можливо, унікальні факти і обставини асоційованих підприємств, які відсутні у незалежних підприємств, але тим не менш відповідають принципу витягнутої руки тією мірою, в якій відображають дії незалежних підприємств, які вони б здійснили в тих самих обставинах.

2.113. Ще одна сильна сторона методу полягає в тому, що при його застосуванні навряд чи будь-яка сторона контрольованої операції отримає екстремальний і неймовірний за величиною прибуток, оскільки оцінюються обидві сторони операції. Цей аспект може мати особливу значимість при аналізі внесків сторін у відношенні нематеріального майна, використовуваного в контрольованій операції. Такий двосторонній підхід може також використовуватися для розподілу прибутку від масштабної економічної діяльності або інших видів спільної діяльності, яка задовольняє як платника податків, так і органи податкової служби.

2.114. Недолік методу розподілення прибутку від операцій пов'язаний із труднощами його практичного застосування. На перший погляд метод розподілення прибутку від операцій може здатися доволі прийнятним як для платників податків, так і податкових органів, оскільки він меншою мірою спирається на інформацію про незалежні підприємства. Однак асоційовані підприємства і податкові органи можуть зазнавати труднощів з отриманням інформації від іноземних філій. До того ж, вимірювання спільних доходів і витрат усіх асоційованих підприємств, що беруть участь у контрольованих операціях, може викликати певні труднощі, оскільки вимагатиме ведення бухгалтерського обліку на єдиній основі і внесення коригувань у бухгалтерські правила і

валюти. У тому випадку, коли метод розподілення прибутку від операцій застосовується до операційного прибутку, можуть виникнути труднощі з визначенням відповідних операційних (експлуатаційних) витрат, пов'язаних з операціями, і розподілом цих витрат між операціями та видами діяльності асоційованих підприємств.

С. 3. Рекомендації щодо застосування

С.3.1. Загальне

2.115. Ці настанови не прагнуть дати вичерпний перелік способів застосування методу розподілення прибутку від операцій. Застосування методу залежить від обставин кожної конкретної справи та наявності інформації, однак основоположна мета – максимально наблизити розподіл прибутку до розподілу прибутку, який був би здійснений між незалежними підприємствами за принципом витягнутої руки.

2.116. Відповідно до методу розподілення прибутку від операцій спільні прибутки необхідно розподіляти між асоційованими підприємствами на економічно обґрунтованій основі, яка наближує розподіл прибутків, які були б очікуваними та відображеними в угодах, укладених за принципом витягнутої руки. Зазвичай визначення спільних прибутків, які підлягають розподілу, та факторів розподілення повинні:

- узгоджуватись з функціональним аналізом контрольованої операції, яка розглядається, та зокрема відображати розподіл ризиків серед сторін;
- узгоджуватись з визначенням спільних прибутків, які підлягають розподілу, та факторами розподілу, які були б погоджені між незалежними сторонами;
- узгоджуватись з типом підходу розподілення прибутку (наприклад, аналіз внесків, залишковий аналіз або інше; підхід, заснований на використанні очікуваних або фактичних величин, як зазначено в пунктах 2.118–2.145 нижче);
- піддаватись вимірюванню у надійний спосіб.

2.117. Крім того:

- якщо метод розподілення прибутку від операцій використовується для встановлення трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях (підхід, заснований на використанні очікуваних величин), було б доречно очікувати визначення терміну дії домовленості та критерії або ключі розподілу, які необхідно погодити заздалегідь до проведення операції;
- особа, що використовує метод розподілення прибутку від

операцій (платник податків або орган податкової служби), повинна бути готова до того, щоб пояснити, чому цей метод розцінюється як найбільш доречний відповідно до обставин випадку, а також шляхи його застосування та, зокрема, критерії або «ключі» розподілу, використані для розподілення спільних прибутків;

- визначення спільних прибутків, які підлягають розподілу, та фактори розподілення повинні зазвичай бути використані послідовно протягом терміну дії домовленості, зокрема протягом збиткових років, якщо незалежні сторони у порівнянних обставинах не погодили б інше та причина для використання інших критеріїв або «ключів» розподілу є задокументованою, або якщо особливі обставини виправдали б перегляд умов між незалежними сторонами.

С. 3.2. Різноміснї підходи до розподілення прибутку

2.118. Існує декілька підходів для розподілу прибутку на основі або розрахункових, або фактичних показників, які дозволяють визначити розподілення прибутку, на який погодилися б незалежні підприємства. Два з них обговорюються нижче. Ці підходи – аналіз внеску та аналіз залишкового прибутку – не обов'язково вичерпні або такі, що взаємно виключають один одного.

С. 3.2.1. Аналіз внесків

2.119. Відповідно до методу аналізу внесків спільний прибуток від контрольованої операції ділиться між асоційованими підприємствами на основі коректного наближення розподілу прибутків, який би здійснили незалежні підприємства, задіяні у порівнянних операціях. У разі наявності розподілення може бути підкріплене даними щодо ознак порівнянності. При відсутності зазначеного цей процес зазвичай здійснюється на основі відносної вартості функцій, виконаних кожним асоційованим підприємством, що бере участь у контрольованих операціях, беручи до уваги їх використані активи та взяті на себе ризики. У тих випадках, коли відносну вартість вкладів можна виміряти безпосереднім чином, не обов'язково визначати фактичну ринкову вартість внеску кожного

учасника.

2.120. Досить складно іноді визначити відносну вартість вкладу кожного асоційованого учасника в контрольованій операції, і використовуваний підхід дуже часто залежить від фактів і обставин кожного конкретного випадку. Визначення відносної вартості може проводитися шляхом порівняння характеру і рівня різних внесків кожної сторони (наприклад, у вигляді надання послуг, витрат на розробки, інвестованого капіталу) і присвоєння процентної частки таким вкладам за результатами відносного порівняльного аналізу та з урахуванням відомостей про зовнішній ринок. Дивіться пункти 2.132–2.145 щодо обговорення способів розподілення спільних прибутків.

С. 3.2.2. Залишковий аналіз³

2.121. Залишковий аналіз передбачає розподілення спільного прибутку від контрольованих операцій у два етапи. На першому етапі кожному учаснику виділяється винагорода, що відповідає принципу витягнутої руки за неунікальні внески у контрольовані операції, в яких задіяний цей учасник. Як правило, така винагорода визначається шляхом застосування одного з традиційних операційних методів або методу чистої маржі від операцій з посиланням на винагороду у порівнянних операціях між незалежними підприємствами. До складу базового доходу, як правило, не входить дохід від унікального і коштовного внеску учасників. На другому етапі будь-який залишковий прибуток (або збиток) після першого етапу розподілу прибутку розподіляється між сторонами за результатами аналізу фактів і обставин, слідуючи рекомендаціям, викладеним у пунктах 2.132–2.145 щодо розподілу спільних прибутків.

2.122. Згідно з альтернативним підходом до залишкового аналізу копіюється результат переговорів між незалежними підприємствами на вільному ринку. У цьому контексті на першій стадії початкова винагорода, забезпечена кожному учаснику, буде відповідати найнижчій ціні, прийнятній для незалежного продавця в цих умовах, і найвищій ціні, яку готовий платити покупець. Розбіжність між цими двома величинами може дати нам залишковий прибуток, який може бути

³Приклад, що ілюструє застосування розподілу залишкового прибутку, представлений у додатку II до розділу II.

предметом переговорів між незалежними підприємствами. На другій стадії залишковий аналіз припускає розподіл цього сумарного прибутку з урахуванням аналізу всіх факторів, що належать до асоційованих підприємств, які вказують на те, яким чином незалежні підприємства могли б розділити різницю між мінімальною ціною продавця та максимальною ціною покупця.

2.123. У деяких випадках аналіз можна провести в рамках розподілу залишкового прибутку або методом розподілу прибутку шляхом врахування дисконтованих грошових потоків учасників від контрольованих операцій у рахунок очікуваного терміну ведення діяльності. Однією з ситуацій, в якій такий метод міг би виявитися ефективним, це, коли присутні початкові організаційні витрати (на становлення підприємства), розрахунки грошових потоків проводились як частина оцінки життєздатності проекту, і капітальні інвестиції, і реалізація можуть бути визначені з розумним ступенем визначеності. Надійність цього підходу, тим не менш, повинна визначатися з урахуванням ринкових орієнтирів. У цьому відношенні слід зазначити, що премії за ризик у рамках галузі, використовувані для розрахунку дисконту, не розрізняються між конкретними компаніями, не кажучи вже про сегменти виробничої діяльності, і, відповідно, розрахунок відносних строків отримання доходів може бути проблематичною справою. Тому такий підхід слід застосовувати з обережністю і, за можливості, доповнювати його інформацією, отриманою в результаті застосування інших методів.

С. 3.3. Визначення спільних прибутків, належних до розподілу

2.124. Спільні прибутки, належні до розподілу, згідно з методом розподілення прибутку від операцій, є прибутками асоційованих підприємств від контрольованих операцій, в яких задіяні асоційовані підприємства. Спільними прибутками, що підлягають розподілу, повинні вважатися лише ті, що виникають від реалізації контрольованих(ої) операцій(ї), які розглядаються. При визначенні цих прибутків необхідно спочатку визначити відповідні операції, які повинні бути охоплені розподілом прибутку від операції. Також важливо визначити рівень концентрації, дивіться пункти 3.9–3.12. Якщо платник податків має контрольовані операції з більш ніж одним підприємством, також необхідно визначити сторони, які мають відношення до цих операцій та прибутки, які мають бути розподілені між ними.

2.125. Для визначення спільних прибутків, належних до розподілення, необхідно привести до загальної бази бухгалтерську звітність сторін операції стосовно практики бухгалтерського обліку та валюти, до якої застосовується метод розподілення прибутку від операцій. Оскільки стандарти бухгалтерського обліку можуть мати істотний вплив на визначення прибутків, належних до розподілу, стандарти бухгалтерської звітності повинні бути обрані заздалегідь до застосування методу та застосовуватися послідовно протягом дії домовленості. Дивіться пункти 2.115–2.117 щодо загальних рекомендацій стосовно послідовності визначення спільних прибутків, належних до розподілу.

2.126. Фінансова звітність може надати вихідні дані для визначення прибутку, належного до розподілу, за відсутності гармонізованих стандартів податкової звітності. Використання інших фінансових даних (наприклад, облік витрат) повинно бути дозволено, якщо такий облік існує, є надійним, який можливо перевірити та який безпосередньо відноситься до операції. У цьому контексті звіти про фінансові результати товарів однієї виробничої лінії або звітність окремих підрозділів можуть стати найбільш корисними матеріалами бухгалтерської звітності.

С. 3.3.1. Фактичні або розрахункові прибутки

2.127. Якщо метод розподілення прибутку використовується асоційованими підприємствами для встановлення трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях, тоді кожне таке підприємство буде прагнути до такого розподілу прибутку, який прагнули б зробити незалежні підприємства, що беруть участь у порівнянних операціях. На практиці, залежно від фактів та обставин, розподіл прибутків відбувається за допомогою фактичних або розрахункових прибутків.

2.128. Коли органи податкової служби аналізують застосування методу з тим, щоб з'ясувати, наскільки точно метод, що заснований на очікуваннях, дозволив наблизитися до умов трансфертного ціноутворення за принципом витягнутої руки, досить важливо для них визнати, що платник податків не мав уявлення про те, яким буде фактичний прибуток від його діяльності в момент встановлення умов контрольованої операції. Якщо податкові органи не визнають цей факт, то в результаті застосування методу розподілення прибутку від операцій платник податку може виграти або програти, оскільки податкові органи будуть пильно

аналізувати обставини, які платник податків не міг розумно передбачити. Однак таке застосування методу суперечить принципу витягнутої руки, оскільки незалежні підприємства в аналогічних умовах виходили б тільки з розрахункових показників і на той момент не могли знати фактичну величину прибутку. Дивіться також пункт 3.74.

2.129. Використовуючи метод розподілення прибутку від операцій для встановлення умов контрольованих операцій, асоційовані підприємства будуть прагнути до розподілу прибутку, який був би встановлений між незалежними підприємствами. Оцінка умов контрольованих операцій асоційованого підприємства, що використовує метод розподілення прибутку від операцій, не додасть роботи податковим органам у тих випадках, коли асоційовані підприємства спочатку визначили ці умови на тій же самій основі. У цьому випадку податкові органи при перевірці того, чи відповідає розподіл фактичного прибутку принципу витягнутої руки, будуть виходити з цієї ж основи.

2.130. Там, де асоційовані підприємства визначили умови своїх контрольованих операцій на іншій основі, ніж основа для застосування методу розподілення прибутку від операцій, органи податкової служби будуть оцінювати ці умови, виходячи з фактичного прибутку підприємства. Однак варто вжити особливі зусилля для того, щоб гарантувати застосування методу розподілення прибутку від операцій в умовах, аналогічних умовам, які б були встановлені асоційованими підприємствами, тобто на основі інформації вже відомої або розумно прогнозованої асоційованими підприємствами в момент укладання угоди. Дивіться пункти 2.11 та 3.74.

С. 3.3.2. Різні показники прибутку⁴

2.131. Як правило, спільний прибуток, який підлягає розподілу відповідно до методу розподілення прибутку від операцій, є операційним прибутком. Таке застосування методу розподілення прибутку від операцій гарантує, що і прибуток, і витрати ТНК послідовно відносяться на відповідне асоційоване підприємство. Проте іноді буває доцільно

⁴Приклад, що ілюструє різні показники прибутку при застосуванні методу розподілення прибутку від операцій, представлений у додатку III до розділу II.

розподіляти валовий прибуток і потім віднімати витрати, понесені або віднесені на кожне задіяне підприємство (за винятком витрат, що враховуються при розрахунку валового прибутку). У таких випадках, коли для поділу валового доходу і вирахувань між асоційованими підприємствами всередині ТНК використовуються різні види аналізу, потрібна обережність, щоб витрати, понесені або віднесені на кожне підприємство, відповідали б діяльності цих підприємств і взятим ними ризикам, а розподіл валового прибутку відповідав би розподілу видів діяльності і ризиків. Наприклад, у випадку ТНК, яка займається високоінтегрованими зовнішньоторговельними операціями в міжнародному масштабі і використовує різні види активів, можливо визначити підприємства, які понесли витрати (або витрати були віднесені на ці підприємства), але майже неможливо – конкретні види торговельних операцій, з якими ці витрати пов'язані. Тут доцільно розділити валовий прибуток від кожної торговельної операції і потім відняти із решти величини валового прибутку витрати, понесені або віднесені на кожне підприємство, з урахуванням запобіжних заходів, зазначених вище.

С.3.4. Як розподілити спільні прибутки

С.3.4.1. Загальне

2.132. Доречність порівнянних неконтрольованих операцій або внутрішніх даних та критеріїв, що використовуються для досягнення відповідності розподілу прибутків принципу витягнутої руки, залежить від фактів та обставин випадку. Тому не бажано встановлювати директивний список критеріїв або ключів розподілу. Дивіться пункти 2.115–2.117 щодо загальних рекомендацій стосовно послідовності визначення факторів розподілу. Крім того, критерії або ключі розподілу, що використовуються для розподілення прибутку повинні:

- бути достатньо незалежними від формування політики трансфертного ціноутворення, тобто вони повинні будуватись на об'єктивній інформації (наприклад, на продажах незалежним сторонам), а не на даних, пов'язаних з винагородами контрольованих операцій (наприклад, продажі асоційованим підприємствам);
- підтверджуватися порівнянними даними, внутрішніми даними або і тим і тим.

С. 3.4.2. Довіра до даних від порівнянних неконтрольованих операцій.

2.133. Один можливий підхід полягає у тому, щоб розділити спільні прибутки, що засновані на розподілі прибутків, як це фактично відбувається під час порівнянних неконтрольованих операцій. Приклади можливих джерел інформації про неконтрольовані операції, які могли б корисно допомогти визначити критерії для розподілення прибутків, залежно від фактів та обставин випадку, включають домовленості щодо спільної діяльності між незалежними сторонами, за якими розподіляються прибутки, такі як проекти щодо розробки родовищ у нафтовій та газовій промисловості; спільні роботи у фармацевтичній галузі, угоди про спільну діяльність у сфері маркетингу та просування продукції; домовленості між незалежними рекординговими компаніями та музикантами; неконтрольовані домовленості у секторі фінансових послуг тощо.

С. 3.4.3. «Ключі» розподілу.

2.134. На практиці розподіл спільних прибутків, відповідно до методу розподілення прибутку від операцій, зазвичай досягається завдяки використанню одного або декількох «ключів» розподілу. Залежно від фактів та обставин випадку, «ключ» розподілу може бути представлений у вигляді цифри (наприклад, 30% – 70% розподіл, що заснований на даних подібного розподілу між незалежними сторонами у порівнянних операціях) або у вигляді змінної величини (наприклад, порівняння вартість маркетингових витрат учасника або інші можливі «ключі», як обговорюється нижче). Якщо використовується більше ніж один «ключ» розподілу, необхідно буде також зважити «ключі» розподілу, використані для визначення порівнянного внеску, що представляє кожен «ключ» розподілу щодо заробляння спільних прибутків.

2.135. На практиці зазвичай використовуються «ключі» розподілу, що базуються на активах/капіталі (поточні, оборотні активи, основні фонди, нематеріальні активи, задіяний капітал) або витратах (порівнянні витрати та/або інвестиції у ключові сфери, такі як наукові дослідження та дослідно-конструкторські розробки, інжиніринг, маркетинг). Інші «ключі» розподілу засновані, наприклад, на продажах, що збільшуються поступово, загальних кількостях (кількості фізичних

осіб, що залучені до виконання ключових функцій, що створюють вартість операції), час витрачений визначеною групою найманих працівників, якщо існує сильний зв'язок між витраченим часом та створенням спільних прибутків, кількості серверів, сховище даних, загальна площа приміщень, що орендуються тощо, можуть бути доречними залежно від фактів та обставин операцій.

«Ключі» розподілу, що засновані на активах

2.136. «Ключі» розподілу, що засновані на активах або капіталі, можуть бути використані, якщо існує сильний зв'язок між матеріальними і нематеріальними активами або задіяним капіталом та створенням вартості у контексті контрольованої операції. Дивіться пункт 2.145 щодо стислого обговорення розподілення спільних прибутків з посиланням на задіяний капітал. Для того щоб «ключ» розподілу став виразним, його необхідно використовувати послідовно до всіх сторін операції. Дивіться пункт 2.98 щодо обговорення питань порівнянності стосовно оцінки активів у контексті методу чистої маржі від операцій, який також правомірний у контексті методу розподілення прибутку від операцій.

2.137. Однією особливою обставиною, завдяки якій метод розподілення прибутку від операцій може бути визнаний найбільш доречним методом, є випадок, коли кожна сторона операції здійснює внесок у вигляді цінного і унікального нематеріального майна. Нематеріальні активи створюють складні проблеми як для їх ідентифікації, так і їх оцінки. Ідентифікація нематеріального майна може бути складним процесом, оскільки не всі цінні нематеріальні активи є юридично захищеними та зареєстрованими та не всі цінні нематеріальні активи можуть бути враховані у бухгалтерському обліку. Істотна частина аналізу розподілення прибутку від операцій присвячується визначенню того, які нематеріальні активи вносяться кожною стороною у контрольовану операцію та їх порівнянної вартості. Рекомендації щодо нематеріального майна містяться у розділі VI цих настанов. Дивіться також приклади у додатку до розділу VI «Приклади для ілюстрування рекомендацій щодо нематеріальних активів та вкрай невизначеної оцінки».

«Ключі» розподілу, що засновані на витратах

2.138. «Ключі» розподілу, що засновані на витратах, можуть бути доречними у випадках, коли можливо визначити сильний зв'язок між понесеними порівнянними витратами та порівнянною доданою вартістю. Наприклад, маркетингові витрати можуть бути доречним «ключем» для дистриб'юторів-маркетологів, якщо реклама створює важливі маркетингові нематеріальні активи, наприклад у сфері побутових товарів, де реклама безпосередньо впливає на вартість маркетингового нематеріального майна. Витрати, пов'язані з науково-дослідними та дослідно-конструкторськими роботами можуть бути доречними для підприємств, що займаються виробництвом продукції, якщо вони пов'язані з розробкою істотних торговельних нематеріальних активів, таких як патенти. Однак, якщо, наприклад, кожна сторона вносить різні за вартістю нематеріальні активи, тоді використання «ключа» розподілу, заснованого на витратах, не є доречним, якщо тільки вартість є надійним способом вимірювання порівнянної вартості цих нематеріальних активів. Компенсація часто використовується у ситуаціях, коли людські функції є першочерговим фактором у створенні спільних прибутків.

2.139. «Ключі» розподілу, засновані на вартості, мають перевагу у вигляді простоти. Однак не завжди трапляється так, що існує сильний зв'язок між порівнянними витратами та порівнянною вартістю, про що розповідатиметься у пункті 6.27. Однією можливою проблемою з «ключами» розподілу, заснованих на вартості, є те, що вони можуть бути досить чутливими до класифікації витрат у бухгалтерській звітності. Тому необхідно прояснити та визначити наперед, які витрати будуть взяті до уваги при визначенні «ключів» розподілу, та послідовно визначити «ключі» розподілу серед сторін (між сторонами).

Питання щодо часових обмежень

2.140. Іншим важливим питанням є визначення належного періоду часу, з якого елементи, що використовуються при визначенні «ключів» розподілу (активи, витрати або інше), повинні бути взяті до уваги. Складність виникає через те, що можуть існувати часові ознаки між часом понесення витрат та часом створення вартості, та іноді важко вирішити, витрати якого періоду необхідно використовувати. Наприклад, у випадку «ключів» розподілу, заснованих на витратах, що використовують витрати на однорічній основі, можуть бути доречними для деяких випадків, у той час як для деяких інших випадків може бути більш доречним використання акумульованих витрат (до яких не входять амортизаційні відрахування, відповідно до обставин, де це доречно), понесених у попередніх, а також поточному роках. Залежно від фактів та обставин випадку це визначення може мати істотний вплив на розподіл прибутків серед учасників. Як зазначено у пунктах 2.116–2.117 вище, вибір ключа розподілу повинен бути доречним до конкретних особливостей випадку та забезпечити надійне наближення до розподілу прибутків, який був би погоджений між незалежними сторонами.

С. 3.4.4. Довіра до даних, отриманих від власних операцій платника податків («внутрішні дані»)

2.141. Якщо надзвичайно надійні порівнянні операції не в змозі підтвердити розподіл спільних прибутків, слід звернутися до внутрішніх даних, які можуть надати надійні засоби для встановлення або перевірки відповідності принципу витягнутої руки розподілу прибутку. Типи таких внутрішніх даних, які є доречними, будуть залежати від фактів та обставин випадку та повинні задовольняти умови, описані у цій секції та зокрема у пунктах 2.116–2.117 та 2.132. Вони часто будуть вилучатися з бухгалтерського або фінансового обліку витрат платника податків.

2.142. Наприклад, якщо використовується «ключ» розподілу, заснований на активах, він може базуватися на даних, взятих з балансів сторін операції. Зазвичай буває так, що не всі активи платників податків пов'язані з операцією, що розглядається і відповідно необхідно буде провести деяку аналітичну роботу платником податків з метою підготовки балансу операції, який буде використаний для застосування методу розподілення прибутку від операцій. Подібним чином, якщо

використовуються «ключі» розподілу, засновані на витратах, які базуються на даних, взятих із звітності про прибутки та збитки платника податків, може бути необхідним скласти звітність про операції, яка буде визначати витрати, які пов'язані з контрольованою операцією, що розглядається, та витрати, які повинні бути вилучені із визначення «ключа» розподілу. Типи витрат, які беруться до уваги (наприклад, заробітна плата, амортизація тощо), а також критерії, використані для визначення чи пов'язані дані витрати з операцією, що розглядається або з іншими операціями платника податків (наприклад, з іншими товарами однієї виробничої лінії, які не пов'язані з цим визначенням розподілення прибутку), повинні застосовуватись послідовно до всіх сторін операції. Дивіться також пункт 2.98 щодо обговорення оцінки активів у контексті методу чистої маржі від операцій, де чистий прибуток співвідноситься з активами, який також стосується оцінки активів у контексті розподілу прибутку від операцій, якщо використовується «ключ» розподілу, заснований на активах.

2.143. Внутрішні дані можуть також бути у нагоді, якщо «ключ» розподілу заснований на системі звітності про витрати, наприклад кількість осіб, залучених на тих чи інших стадіях операції, час, витрачений визначеною кількістю найманих працівників на визначені завдання, кількість серверів, сховище даних, загальна площа приміщень, що орендується тощо.

2.144. Внутрішні дані є найважливішими для оцінки вартості відповідних внесків сторін у контрольовану операцію. Визначення такої вартості повинно покладатися на функціональний аналіз, який бере до уваги всі економічно важливі функції, активи та ризики, внесені сторонами у контрольовану операцію. У тих випадках, коли прибуток розподіляється на основі оцінювання порівнянної важливості функцій активів та ризиків до доданої вартості контрольованої операції, таке оцінювання повинне бути підтверджене надійними об'єктивними даними з метою обмеження необґрунтованості. Особливу увагу слід приділяти ідентифікації відповідних внесків цінних нематеріальних активів, припущенню істотних ризиків та важливості, відповідності та вимірюванності факторів, які обумовлюють таку високу цінність нематеріальних активів та істотні ризики.

2.145. Є ще один метод, який не розглядався вище. Це – поділ (розподіл) підсумованого прибутку так, щоб кожне асоційоване підприємство, що бере участь у контрольованих операціях, отримало однакову норму прибутку на капітал, який воно використовувало в операції. Цей метод передбачає, що капітал, інвестований кожним

учасником у операцію, піддається аналогічному рівню ризику, тому можна припустити, що кожен учасник отримає аналогічну норму прибутку за умови здійснення діяльності на відкритому ринку. Однак таке припущення може виявитися нереальним. Наприклад, воно не враховує умови ринків капіталу і може проігнорувати інші доречні аспекти, які будуть визначені в результаті функціонального аналізу та використані при розподілі прибутку.

D. Висновки стосовно методів прибутку від операцій

2.146. У пунктах 2.1–2.11 надаються рекомендації щодо вибору найбільш доречного до обставин випадку методу трансфертного ціноутворення.

2.147. Як уже обговорювалося раніше, існують серйозні побоювання відносно використання методу чистої маржі від операцій, зокрема, з приводу того, що цей метод інколи застосовується без урахування відповідних відмінностей між порівнюваними контрольованими та неконтрольованими операціями. Багато країн висловлюють побоювання, що при застосуванні методу чистої маржі від операцій можуть не дотримуватися гарантії, встановлені для традиційних операційних методів. Так, у тих випадках, де відмінності в характеристиках порівнянних операцій мають суттєвий вплив на використовувані індикатори чистого прибутку, недоцільно застосовувати метод чистої маржі від операцій без внесення коригувань, що враховують ці відмінності. Дивіться пункти 2.68–2.75 (стандарт порівняльності, застосовуваний до методу чистої маржі від операцій).

2.148. Визнання того, що використання методів прибутку від операцій може бути необхідним, не обов'язково має на увазі, що незалежні підприємства могли б використовувати ці методи для встановлення цін. Як і при будь-якому іншому методі, досить важливо знати, що застосування методів прибутку від операцій дозволяє розрахувати відповідні коригування, визнаючи, що в певних випадках такі коригування можна визначити на агрегованій основі, відповідно до принципів агрегування (об'єднання), які розглядаються у пунктах 3.9–3.12.

2.149. У всіх випадках рекомендується досить ретельно перевіряти, чи відповідає принципу витягнутої руки метод прибутку від операцій, застосовуваний або разом з традиційним операційним методом,

або самостійно, до конкретного аспекту справи. Це питання може бути остаточно вирішено лише на основі індивідуального підходу до кожної конкретної справи, з урахуванням сильних і слабких сторін, обумовлених для кожного конкретного методу прибутку від операцій, аналізу порівнянності (включаючи функціональний) сторін операції та наявності і надійності порівнянних даних. Крім того, це передбачає, що країни до початку застосування цих методів внесуть відповідні зміни до їх внутрішніх податкових законодавств.

РОЗДІЛ III

Аналіз порівнянності

А. Проведення аналізу порівнянності

3.1. Загальні рекомендації щодо аналізу порівнянності подані у секції D розділу I. Відповідно до визначення порівняння охоплює характеристику двох термінів: контрольована операція, що перевіряється, та неконтрольована операція, яка розглядається як потенційно порівнянна. Пошук факторів порівнянності є лише частиною аналізу порівнянності, його не потрібно, а ні плутати, а ні відділяти від аналізу порівнянності. Пошук інформації щодо потенційно порівнянних неконтрольованих операцій та процес ідентифікації ознак порівнянності залежить від попереднього аналізу контрольованої операції платника податків та відповідних факторів порівнянності (дивіться пункти 1.38–1.63). Системний та послідовний підхід повинен забезпечити певну безперервність або цілісність щодо всього аналітичного процесу, тим самим підтримуючи постійний зв'язок між різними кроками: від попереднього аналізу умов контрольованої операції, до вибору методу трансфертного ціноутворення через визначення потенційних ознак порівнянності та насамкінець до висновку про відповідність контрольованої операції, що перевіряється, принципу витягнутої руки, як це описано у пункті 1 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР.

3.2. Аналіз порівнянності, як частина процесу вибору найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення (дивіться пункт 2.2) та його застосування, завжди націлений на використання найбільш надійних ознак порівнянності. Таким чином, якщо можливо визначити, що деякі неконтрольовані операції мають меншу ступінь порівнянності ніж інші, їх потрібно вилучати (дивіться також пункт 3.56). Це не означає, що існує вимога проводити вичерпний пошук всіх можливих джерел ознак порівнянності, оскільки загальноновизнано, що існуючі обмеження не дають можливості отримати вичерпну інформацію, до того ж пошуки даних порівнянності можуть бути обтяжливими. Дивіться також обговорення зусиль щодо досягнення відповідності в пунктах 3.80–3.83.

3.3. З метою забезпечення прозорості процесу вважається звичайною практикою, щоб платник податків, який використовує ознаки порівнянності для підтвердження свого трансфертного ціноутворення, або податковий орган, що використовує ознаки порівнянності для підтвердження коригування трансфертного ціноутворення, забезпечення належною підтверджуючою інформацією іншу заінтересовану особу (наприклад, податкового аудитора, платника податків або іноземних компетентних органів), були спроможними оцінити надійність використаних ознак порівнянності. Дивіться пункт 3.36 щодо обговорення інформації, наявної у податкових органах, яка не може бути розголошена платникам податків. Загальні рекомендації щодо вимог до документації подані у розділі V цих настанов. Дивіться також додаток до розділу IV «Настанови щодо укладання договорів про (попереднє) ціноутворення за процедурою взаємного узгодження («ДПЦ ПВУ»)).

A.1. Типовий процес

3.4. Нижче наведено опис типового процесу, якого рекомендовано дотримуватись під час проведення аналізу порівнянності. Цей процес вважається прийнятним, але не обов'язковим. Будь-який інший процес пошуку, який призводить до ідентифікації надійних ознак порівнянності може бути доречним, оскільки надійність результату є більш важливою ніж сам процес (наприклад, здійснення процесу не надає будь-якої гарантії, що результат відповідатиме принципу витягнутої руки, і відповідно не проведення такого процесу не означає, що результат не відповідає принципу витягнутої руки).

Крок 1. Визначення кроків, які необхідно здійснити.

Крок 2. Проведення всеохоплюючого аналізу обставин платника податків.

Крок 3. Розуміння контрольованої(их) операції(ій), яка(і) перевіряється(ються), що базується, зокрема, на функціональному аналізі, необхідного для вибору сторони для перевірки (у разі потреби), найбільш доречного до обставин випадку методу трансфертного ціноутворення, фінансового індикатору, який перевірятиметься (у випадку методу

прибутку від операцій), та визначення істотних факторів порівнянності, які необхідно взяти до уваги.

- Крок 4. Перегляд наявних внутрішніх ознак порівнянності (якщо такі є).
- Крок 5. Визначення наявних джерел інформації щодо зовнішніх ознак порівнянності, якщо такі зовнішні ознаки є необхідними, беручи до уваги їх порівняну надійність.
- Крок 6. Вибір найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення та, залежно від методу, визначення відповідного фінансового індикатору (наприклад, визначення відповідного індикатору чистого прибутку у випадку методу чистої маржі від операцій).
- Крок 7. Ідентифікація (визначення) потенційних ознак порівнянності: визначення ключових характеристик, яким повинні відповідати будь-які неконтрольовані операції з метою розцінення її як потенційно порівнянної, базуючись на відповідних факторах, визначених у кроці 3, та відповідно до факторів порівнянності, обумовлених у пунктах 1.38–163.
- Крок 8. Визначення та проведення коригувань порівнянності, де це необхідно.
- Крок 9. Інтерпретація та використання зібраних даних, визначення компенсації за принципом витягнутої руки.

3.5. На практиці цей процес не є лінійним. Зокрема, кроки з 5 по 7 можуть проводитись декілька разів до отримання задовільного висновку, тобто поки не буде обрано найбільш доречний метод, особливо у тих випадках, коли оцінювання доступних джерел інформації може впливати на вибір методу трансфертного ціноутворення. Наприклад, у випадках, коли неможливо знайти інформацію щодо порівнянних операцій (крок 7) та/або зробити досить точні коригування (крок 8), платник податків може обрати інший метод трансфертного ціноутворення та повторити процес, починаючи з кроку 4.

3.6. Дивіться пункт 3.82 щодо обговорення процесу встановлення моніторингу та перегляду трансфертних цін.

A.2. Всеохоплюючий аналіз обставин платника податків

3.7. Всеохоплюючий аналіз є невід’ємним кроком у аналізі порівнянності. Його можна охарактеризувати як аналіз промисловості, конкуренції, економічних та регуляторних факторів та інших елементів, які впливають на платника податків та його середовище, а не лише у контексті розгляду окремих операцій, які досліджуються. Цей крок допомагає зрозуміти умови, які необхідно порівняти у контрольованих операціях платника податків та неконтрольованих операціях, зокрема економічні обставини операції (дивіться пункти 1.55–1.58).

A.3. Вивчення контрольованої операції та вибір сторони для перевірки

3.8. Вивчення контрольованої(их) операції(ій), яка(і) є предметом перевірки, націлено на визначення відповідних факторів, які впливатимуть на сторону, яка перевіряється (де необхідно), вибір та застосування найбільш доречного до обставин випадку методу трансфертного ціноутворення, фінансовий індикатор, який перевірятиметься (у випадку методу прибутку від операцій), вибір ознак порівнянності та, коли доречно, визначення коригувань порівнянності.

A.3.1. Оцінювання операцій платника податків окремо та сукупно

3.9. В ідеальному випадку для того, щоб отримати вартість, найбільше наближену до ринкової вартості, принцип витягнутої руки повинен застосовуватися до кожної конкретної операції. Однак зазвичай трапляються ситуації, коли окремі операції тісно пов’язані чи є продовженням одна одної, тому неможливо оцінити кожну окремо. До таких операцій відносять: певні довгострокові контракти поставки товарів чи послуг, права на використання нематеріальних активів та визначення цін тісно пов’язаних товарів (наприклад, ціни на товари однієї виробничої лінії). В усіх цих випадках недоцільно визначати ціни за кожним товаром чи операцією окремо. Інший приклад ліцензування виробничих ноу-хау та поставка найважливіших компонентів асоційованій компанії – виробнику.

У цьому разі більш розумним буде оцінювання принципу витягнутої руки для двох видів продукції разом, а не окремо. Такі операції повинні оцінюватися разом за допомогою найприйнятніших методів, заснованих на принципі витягнутої руки. Ще одним прикладом може бути проведення (маршрутизація) операції через інше асоційоване підприємство – у такому разі доцільніше розглядати операцію, яка є складовою такої маршрутизації, сукупно (разом з іншими операціями, які є частиною такої маршрутизації), а не розглядати кожну операцію окремо.

3.10. Інший приклад, коли операції платника податків можуть бути об'єднані, належить до портфельних підходів. Портфельним підходом є бізнес-стратегія, що складається з об'єднання певних операцій платника податків з метою отримання належного прибутку від портфельного капіталу в цілому, а не по кожному портфельному виду продукції окремо. Наприклад, деякі товари можуть реалізовуватись платником податків з низькою нормою прибутку або навіть зі збитком, оскільки вони створюють попит на інші товари та/або пов'язані послуги того самого платника податків, які потім реалізуються з більш високою нормою прибутку (наприклад, техніка та пов'язаний з нею ринок запчастин, такі як торговельні кавові автомати та кавові капсули, або принтери та катриджі). Подібні підходи зустрічаються у різних галузях промисловості. Портфельні підходи є прикладом бізнес-стратегій, які можна брати до уваги під час проведення аналізу порівнянності та вивчення надійності ознак порівнянності. Дивіться пункти 1.59–1.63 щодо бізнес-стратегій. Разом з тим, як обговорювалося у пунктах 1.70–1.72, цими міркуваннями не можна пояснити загальні збитки або погану роботу протягом тривалого періоду. Крім того, для того щоб їх можна було брати до уваги, портфельні підходи повинні бути достатньо цільовими, оскільки їх не слід використовувати при застосуванні методу трансфертного ціноутворення до компанії платника податків в цілому у тих випадках, коли різні операції мають різну економічну логіку та повинні бути сегментовані. Дивіться пункти 2.78–2.79. І нарешті, вищенаведені коментарі не повинні розцінюватись, як такі, що припускають наявність прибутку у підприємства всередині групи ТНК, який є нижчим за прибуток, який би відповідав принципу витягнутої руки з метою надання переваг іншому підприємству всередині групи ТНК (дивіться, зокрема, пункт 1.71).

3.11. Якщо деякі окремо укладені угоди між асоційованими підприємствами слід оцінювати сукупно для того, щоб визначити, чи задовольняють вони умови принципу витягнутої руки, інші угоди, укладені між такими підприємствами у вигляді пакета, можуть

оцінюватись кожна окремо. ТНК можуть об'єднувати окремі операції в одну та встановлювати єдину ціну для одержання певних вигод, зокрема ліцензій на патенти, ноу-хау і торговельні марки, надання технічних і адміністративних послуг та оренда виробничих потужностей. Такий вид домовленості зазвичай називається пакетною угодою. Такі всебічні пакетні угоди, як правило, не включають продаж товарів, однак сплачена за продаж таких товарів ціна, може покривати вартість деяких супутніх послуг. У деяких випадках може бути недоцільним визначати вартість пакета в цілому, а його елементи слід розглядати окремо. У таких випадках, визначивши окреме трансфертне ціноутворення для окремих елементів, проте податкова служба повинна встановити, чи відповідає метод трансфертного ціноутворення для всього пакета принципу витягнутої руки.

3.12. Навіть у неконтрольованих операціях пакетні угоди можуть поєднувати елементи, які підпадають під різні податкові режими згідно із національним законодавством або за конвенцією про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, виплати роялті підлягають оподаткуванню під час їх виплати (тобто з валової суми роялті), а у випадку орендних платежів – оподаткуванню підлягатиме сума-нетто. За таких обставин доцільнішим буде визначення трансфертного ціноутворення на пакетній основі, потім для інших податкових цілей податкові органи зможуть визначити, чи обов'язково визначати ціну на елементи пакета. При цьому податкові органи повинні досліджувати пакетну угоду між асоційованими підприємствами у такий самий спосіб, якби вони досліджували подібні угоди між незалежними підприємствами. Платники податків повинні продемонструвати податковій службі, що пакетна угода відображає відповідне трансфертне ціноутворення.

А.3.2. Свідомий взаємозалік

3.13. Свідомий взаємозалік має місце в тому випадку, коли асоційовані підприємства свідомо включають його до умов контрольованих операцій. Це відбувається, коли асоційоване підприємство надало вигоду іншому асоційованому підприємству в межах групи, яка певної міри компенсується різноманітними вигодами, що одержуються від такого іншого підприємства. Ці підприємства можуть вимагати, щоб кожна отримана вигода компенсувалася вигодою, що надається у відповідь як повна або часткова оплата за ці вигоди, для того щоб можна було розглядати лише чистий прибуток чи збиток (якщо такий

є) за операціями з метою оцінки податкових зобов'язань. Наприклад, підприємство може видати іншому підприємству ліцензію на використання патенту в обмін на отримання ноу-хау в іншому випадку і вказати, щоб сторони угоди під час обліку результатів операцій не декларували ні прибутків, ні збитків. Такі домовленості можуть іноколи існувати і між незалежними підприємствами; їх оцінка здійснюється на основі принципу витягнутої руки, що дозволяє визначити вартість відповідних вигод, які висуваються до заліку.

3.14. Свідомі взаємозаліки можуть відрізнятися як за розмірами, так і за складністю. Зазначені заліки зустрічних вимог можуть коливатися від простого взаємозаліку двох операцій (такі як сприятлива ціна продажу вироблених товарів в обмін на сприятливу ціну купівлі на сировинний матеріал, який використовується для виробництва продукції) до домовленостей щодо загального заліку всіх вигод, накопичених обома сторонами протягом певного періоду. Незалежні підприємства зазвичай не дуже охоче використовують останній тип врегулювання, за винятком випадків, коли вигоди можуть бути точно визначені, а договір розроблено заздалегідь. Як правило, незалежні підприємства переважно намагаються, щоб надходження і витрачання коштів обліковувалися незалежно одне від одного як прибуток або збитки від звичайної торговельної діяльності.

3.15. Визнання свідомих взаємозаліків не змінює фундаментальної вимоги щодо відповідності трансфертних цін контрольованих операцій принципу витягнутої руки для податкових цілей. Для платників податків буде усталеною практикою розкривати існування зустрічного заліку вимог, які навмисно включено до двох чи більше операцій між асоційованими підприємствами, та засвідчувати (чи визнавати, що мають відповідну підтверджуючу інформацію та провели достатній аналіз з метою доведення цього), що після урахування заліків зустрічних вимог умови реалізації операцій відповідають принципу витягнутої руки.

3.16. Може виникати необхідність проводити оцінювання операцій окремо, для того щоб визначити, чи відповідає кожна з них принципу витягнутої руки. Якщо операції аналізуються разом, необхідно ретельно обирати порівнянні операції, як зазначено в пунктах 3.9–3.12. Умови заліків за міжнародними операціями між асоційованими підприємствами можуть не збігатися повністю з умовами, що відносяться суто до національних операцій між незалежними підприємствами, оскільки існують розбіжності в оподаткуванні заліків у межах різних національних податкових систем, як і розбіжності в оподаткуванні платежів у межах двосторонньої угоди про уникнення подвійного

оподаткування. Наприклад, утримання податку ускладнить проведення заліку платежів роялті за рахунок надходжень від продажів.

3.17. Платник податків при проведенні розслідування може спробувати знизити розмір коригування трансфертної ціни, ґрунтуючись на ненавмисному завищенні оподатковуваного доходу. Податкові органи на власний розсуд можуть задовольнити чи не задовольнити такий запит. Податкові органи можуть також брати до уваги такі запити у контексті процедури взаємного узгодження та відповідних коригувань (дивіться розділ IV).

А.3.3. Вибір досліджуваної сторони

3.18. Під час застосування методів «витрати плюс», ціни перепродажу та чистої маржі від операцій, як описується у розділі II, необхідно вибрати сторону операції, на якій перевіряється фінансовий індикатор (надбавка до витрат, валова маржа або індикатор чистого прибутку). Вибір досліджуваної сторони повинен проводитися відповідно до функціонального аналізу операції. Як правило, досліджуваною стороною вважається сторона, до якої метод трансфертного ціноутворення може бути застосований найбільш вдало та для якої можливо підібрати найнадійніші ознаки порівнянності, тобто це найчастіше буде та сторона, яка має менш складний функціональний аналіз.

3.19. Це може бути проілюстровано так. Уявіть, що компанія А виробляє два типи товарів: P1 і P2, які продає компанії В, асоційованому підприємству, розташованому в іншій країні. Уявіть, що А виробляє продукцію P1, використовуючи цінне унікальне нематеріальне майно, що належить В, та виконує технічні умови, встановлені В. Уявіть, що в цій операції P1 А виконує лише прості функції та не здійснює будь-яких цінних, унікальних внесків. Досліджуваною стороною для цієї операції P1 найчастіше визначатиметься А. А тепер уявіть, що А також виробляє продукцію P2, щодо якої вона володіє та використовує цінні унікальні нематеріальні активи, такі як цінні патенти та торговельні марки, і для якої В діє як дистриб'ютор. Уявіть, що в цій операції P2 В виконує лише прості функції та не здійснює будь-яких цінних, значних внесків. Досліджуваною стороною для операції P2 найчастіше визначатиметься В.

А.3.4. Інформація щодо контрольованої операції

3.20. Для того щоб обрати та застосувати найбільш доречний до обставин випадку метод трансфертного ціноутворення, необхідно мати інформацію про фактори порівнянності щодо контрольованої операції, яка розглядається, та, зокрема, щодо функцій, активів та ризиків всіх сторін контрольованої операції, у тому числі іноземного(их) асоційованого(их) підприємства(тв). Зокрема, в той час як односторонні методи (наприклад, «витрати плюс», ціни перепродажу чи метод чистої маржі від операцій, які детально обговорюються у розділі II) вимагають вивчення лише фінансового індикатору або індикатору рівня прибутку для однієї із сторін операції (досліджувана сторона, як обговорювалося у пунктах 3.18–3.19), з метою належного охарактеризування контрольованої операції та обрання найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення також необхідна деяка інформація про фактори порівнянності такої контрольованої операції та, зокрема, про функціональний аналіз сторони, яка не є досліджуваною.

3.21. Якщо найбільш доречним до обставин випадку методом трансфертного ціноутворення, обраним відповідно до рекомендацій, представлених у пунктах 2.1–2.11, є метод розподілення прибутку від операцій, необхідно мати фінансову інформацію про всі сторони операції, як вітчизняну, так і іноземну. Беручи до уваги двосторонню природу цього методу, його застосування вимагає особливо деталізованої інформації про іноземні асоційовані підприємства, що є сторонами операції. Зокрема потрібна інформація про п'ять факторів порівнянності з метою належного охарактеризування зв'язку між сторонами та демонстрації доречності методу розподілення прибутку від операцій, а також фінансової інформації (визначення спільних прибутків, що належить розподілити, та розподіл прибутків з покладанням на фінансову інформацію, що належить до всіх сторін операції, в тому числі іноземних асоційованих підприємств). Відповідно, якщо найбільш доречним до обставин випадку методом трансфертного ціноутворення є метод розподілення прибутку від операцій, було б доречним очікувати, що платники податків будуть готові представити податковим органам необхідну інформацію про іноземне асоційоване підприємство, яке є стороною операції, в тому числі фінансові дані, необхідні для розрахунку розподілення прибутку.

3.22. Якщо найбільш доречним до обставин випадку методом

трансфертного ціноутворення, визначеного відповідно до рекомендацій, що містяться у пунктах 2.1–2.11, є односторонній метод, необхідно мати фінансову інформацію про досліджувану сторону на додаток до інформації, зазначеної у пункті 3.20 – незалежно від того, чи досліджувана сторона є вітчизняною чи іноземною компанією. Якщо найбільш доречним є метод «витрати плюс», ціни перепродажу або чистої маржі від операцій та досліджувана сторона є іноземною компанією, необхідно мати достатньо інформації для того, щоб мати можливість надійно застосувати обраний метод до іноземної досліджуваної сторони та надати можливість розгляду податковому органу країни сторони, яка не є досліджуваною, застосування методу до іноземної досліджуваної сторони. З іншого боку, якщо обрано конкретний односторонній метод як найбільш доречний і досліджуваною стороною є вітчизняний платник податків, податковий орган зазвичай не має причин для подальших запитів про фінансові дані іноземного асоційованого підприємства.

3.23. Як роз'яснено вище, аналіз трансфертного ціноутворення потребує наявності деякої інформації про іноземні асоційовані підприємства, природа та обсяг якої залежать, зокрема, від методу трансфертного ціноутворення, що використовується. Однак, як зазначено у пункті 5.11, збирання такої інформації може завдати труднощів платнику податків, з якими він не стикався у процесі представлення своєї власної інформації. Ці труднощі необхідно брати до уваги під час розробки правил та/або процедур щодо документації.

A.4. Порівнянні неконтрольовані операції

A.4.1. Загальне

3.24. Порівняння неконтрольована операція – це операція між двома незалежними сторонами, яка є порівнянною з контрольованою операцією, що розглядається. Це може бути або порівняння операція між однією стороною контрольованої операції та незалежною стороною («внутрішні ознаки порівнянності») або між двома незалежними сторонами, жодна з яких не є стороною контрольованої операції («зовнішні ознаки порівнянності»).

3.25. Порівняння контрольованих операцій платників податків з іншими контрольованими операціями, здійснюваних тією самою або іншою групою ТНК, недоречні для застосування принципу витягнутої руки і тому не повинні використовуватися податковими органами як

основа для коригування трансфертного ціноутворення або платником податків для підтвердження правильності ведення політики трансфертного ціноутворення.

3.26. Наявність міноритарних акціонерів може свідчити про наявність фактора, що веде до наближення результатів контрольованих операцій платника податків до результатів, які відповідають принципу витягнутої руки, але само по собі це не є вирішальним фактором. Вплив міноритарних акціонерів залежить від ряду факторів, у тому числі від того, чи беруть участь міноритарні акціонери у капіталі материнської компанії або у капіталі дочірньої компанії, і чи мають та фактично справляють такі акціонери будь-який вплив на ціноутворення внутрішньогрупових операцій.

A.4.2. Внутрішні ознаки порівнянності

3.27. Крок 4 типового процесу, описаного у пункті 3.4, являє собою розгляд, у разі наявності, існуючих внутрішніх ознак порівнянності. Внутрішні ознаки порівнянності можуть мати більш прямий та тісніший зв'язок з операцією, що розглядається, ніж зовнішні ознаки порівнянності. Проведення фінансового аналізу може бути більш легким та надійним, оскільки він ймовірно спиратиметься на ті самі бухгалтерські стандарти та практики як для внутрішньої ознаки порівнянності, так і для контрольованої операції. Крім того, доступ до інформації стосовно внутрішніх ознак порівнянності може бути як більш повним, так і менш витратним.

3.28. З іншого боку, внутрішні ознаки порівнянності не завжди є більш надійними та не завжди будь-яка операція між платником податків та незалежною стороною може розцінюватися як надійне порівняння для контрольованих операцій, здійснюваних платником податків. Внутрішні ознаки порівнянності, у разі їх існування, повинні задовольняти п'ятьом факторам порівнянності таким же саме чином, як і зовнішні ознаки порівнянності, дивіться пункти 1.38–1.63. Настанови щодо коригувань порівнянності також застосовуються до внутрішніх ознак порівнянності, дивись пункти 3.47–3.54. Уявіть, наприклад, що платник податків виробляє певну продукцію, реалізує значну її частину своєму іноземному асоційованому роздрібному продавцю і незначний обсяг цієї ж продукції незалежній стороні. У такому випадку відмінність у обсягах швидше за все істотно вплине на порівнянність двох операцій.

Якщо неможливо провести достатньо точне коригування для усунення впливу такої відмінності, операція між платником податків та його незалежним споживачем не буде надійно порівнянною.

А.4.3. Зовнішні ознаки порівнянності та джерела інформації

3.29. Існують різні джерела інформації, які можуть бути використані для ідентифікації потенційних ознак порівнянності. У цій підсекції обговорюються окремі питання, які виникають стосовно комерційних баз даних, іноземних ознак порівнянності та інформації, яка не розголошується платникам податків. Крім того, у разі існування надійних внутрішніх ознак порівнянності може не виникати потреб у пошуку таких зовнішніх ознак, дивіться пункти 3.27–3.28.

А.4.3.1. Бази даних

3.30. Звичайним джерелом інформації є комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію, що надсилається компаніями до відповідних адміністративних органів та надає їх в електронному форматі, зручному для проведення пошуків та статистичного аналізу. Вони можуть бути зручним та іноді оптимальним з огляду на витрати шляхом ідентифікації зовнішніх ознак порівнянності та можуть бути найбільш надійним джерелом інформації, залежно від фактів та обставин випадку.

3.31. Комерційні бази даних часто можуть мати ряд обмежень. У зв'язку з тим, що комерційні бази даних покладаються на загальнодоступну інформацію, вони є в наявності не в усіх країнах світу, оскільки не всі країни мають однакову кількість загальнодоступної інформації про свої компанії. Крім того, навіть якщо такі бази даних є, вони не мають однакового набору інформації про всі компанії, що ведуть діяльність у країні, оскільки вимоги щодо розголошення інформації та подання звітності можуть відрізнятися залежно від юридичної форми компанії та від того, чи котирується компанія на біржі чи ні. Необхідно з обережністю користуватись такими базами даних, оскільки вони створюються та пропонуються для цілей, відмінних від цілей, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням. Комерційні бази даних не завжди надають достатньо детальну інформацію для підтвердження обраного

методу трансфертного ціноутворення. Не всі бази даних мають однаковий рівень деталізації і не всі вони можуть використовуватися із подібною впевненістю. Важливо зазначити, що як свідчить досвід багатьох країн, такі комерційні бази даних використовуються з метою порівняння результатів діяльності компаній, а не операцій, оскільки в них рідко буває наявності інформація щодо операцій з третіми сторонами. Дивіться пункт 3.37 щодо обговорення використання даних третіх сторін, не пов'язаних з операціями.

3.32. Використання комерційних баз даних не є необхідним у разі наявності достовірної інформації з інших джерел, наприклад, внутрішні ознаки порівнянності. Комерційні бази даних, там, де вони використовуються, мають застосовуватися об'єктивно та з метою ідентифікації надійної порівнянної інформації.

3.33. Використання комерційних баз даних повинно характеризуватись не кількістю, а якістю. На практиці під час проведення аналізу порівнянності використання лише комерційних баз даних може привести до побоювань щодо послаблення надійності аналізу через якість інформації, яка пропонується цими базами даних. Для запобігання цим побоюванням поряд із роботою з базами даних слід також використовувати й іншу загальнодоступну інформацію залежно від фактів і обставин. Доповнення інформації з інших джерел до інформації з баз даних означає покращання якості стандартних підходів та може використовуватись як під час пошуків у базах даних, здійснюваних платником податків/виконавцем, так і під час пошуків, що здійснюються податковими органами. Це повинно стати зрозумілим у світлі обговорення витрат та тягаря дотримання законодавства платниками податків у пункті 3.80–3.83.

3.34. Існують також приватні бази даних, які створюються та підтримуються в актуальному стані деякими консалтинговими фірмами. Крім того, до питань, піднятих вище щодо комерційних баз даних, які є більш широко комерціалізовані, приватні бази даних також викликають побоювання стосовно кількості наявної в них інформації, оскільки вони базуються на більш обмеженій частині ринку, ніж комерційні бази даних. Якщо платник податків використав приватну базу даних для того, щоб підтвердити свої трансфертні ціни, податковий орган з причин прозорості може вимагати доступу до цієї бази даних для перевірки результатів платника податків.

А.4.3.2. Іноземне джерело або не вітчизняні ознаки порівнянності

3.35. Платники податків не завжди здійснюють пошук ознак порівнянності по кожній країні окремо, наприклад, у випадках, коли на національному рівні доступною є лише невелика частина даних та/або з метою зниження витрат на дотримання вимог законодавства, а також коли декілька господарських підрозділів групи ТНК мають порівнянні функціональні аналізи. Невітчизняні ознаки порівнянності не повинні бути автоматично відхилені тільки тому, що вони невітчизняні. Визначення ступеня надійності невітчизняних ознак порівнянності потрібно проводити по кожному випадку окремо та з посиланням на ступінь, до якої вони задовольняють п'ять факторів порівнянності. Чи може один регіональний пошук ознак порівнянності бути надійно використаний для декількох дочірніх підприємств групи ТНК, що ведуть свою діяльність у визначеному регіоні світу, залежить від окремих обставин, у яких кожне з цих дочірніх підприємств веде свою діяльність. Дивіться пункти 1.57–1.58 стосовно відмінностей на ринках та аналізу порівнянності, що охоплює багато країн. Труднощі також можуть виникнути через різні стандарти бухгалтерського обліку.

А.4.3.3. Інформація, яка не розголошується платникам податків

3.36. Органи податкової служби можуть мати інформацію, яку вони отримують з податкових перевірок платників податків або з інших джерел, яка не може бути розголошена платнику податків. Незважаючи на це, було б несправедливо застосовувати метод трансфертного ціноутворення на основі таких даних, якщо податковий орган був не в змозі, відповідно до національних вимог щодо конфіденційності, розголосити такі дані платнику податків, щоб платник податків мав би адекватну можливість захищати свою власну позицію та гарантувати ефективний юридичний контроль судами.

А.4.4. Використання даних третіх сторін, що не належать до операцій

3.37. Зосередженість на операціях методів трансфертного ціноутворення та питання можливого агрегування контрольованих

операцій платника податків обговорюються у пунктах 3.9–3.12. Іншим питанням є те, чи можуть непов'язані з операціями дані надати надійні порівняння контрольованим операціям платника податків (або набору операцій, агрегованих відповідно до рекомендацій у пунктах 3.9–3.12). На практиці наявними даними третьої сторони зазвичай є агреговані дані на загальнофірмовому рівні або на рівні підрозділів залежно від бухгалтерських стандартів, що застосовуються. Чи можуть такі дані третіх сторін, не пов'язаних з операціями, мати надійні ознаки порівнянності для контрольованих операцій платника податків або набору операцій, агрегованих відповідно до рекомендацій, наведених у пунктах 3.9–3.12, залежить, зокрема, від того, чи здійснює третя сторона ряд істотно відмінних операцій. Якщо в наявності є сегментовані дані, вони можуть забезпечити кращими ознаками порівнянності, ніж загальнофірмова, не сегментована інформація через більшу зосередженість на операціях, незважаючи на те, що, як вважається, сегментовані дані можуть мати проблеми із розподілом витрат різним сегментам. Таким чином, загальнофірмові дані третьої сторони можуть мати кращі ознаки порівнянності, ніж сегментовані дані третьої сторони у деяких обставинах, таких як, у випадку, коли види діяльності, що відображені у порівняннях, відповідають набору контрольованих операцій платника податків.

А.4.5. Обмеження у наявних ознаках порівнянності

3.38. Ідентифікація потенційних ознак порівнянності повинна здійснюватись з метою отримання найбільш надійних даних, з поправкою на те, що вони не завжди будуть ідеальними. Наприклад, на деяких ринках та в деяких галузях промисловості може бути практично не можливо ідентифікувати незалежні операції. У такій ситуації необхідно мати практичне рішення по кожному випадку окремо, яке може полягати у розширенні пошуку та використанні інформації про неконтрольовані операції, що мають місце в таких саме галузях промисловості та порівняних географічних ринках, але виконуються третіми сторонами, які можуть мати відмінні бізнес-стратегії, бізнес моделі або інші, дещо відмінні економічні обставини; інформації про неконтрольовані операції, що мають місце у такій самій галузі промисловості, але на інших географічних ринках; або інформації про неконтрольовані операції, що мають місце на тих самих географічних ринках, але в інших галузях промисловості. Вибір серед цього набору альтернатив залежатиме від

фактів та обставин випадку та, зокрема, від значущості очікуваного впливу вад порівнянності на надійність аналізу.

3.39. Метод розподілення прибутку від операцій може у відповідних обставинах розглядатись без порівнянних даних, наприклад, у разі відсутності порівнянних даних через наявність цінних, унікальних нематеріальних активів, внесених кожною стороною операції (дивіться пункт 2.109). Разом з тим, навіть у випадках, коли порівнянні дані дуже важко отримати і вони є неповними, вибір найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення повинен узгоджуватися із функціональним аналізом сторін, дивіться пункт 2.2.

A.5. Вибір або відхилення потенційних ознак порівнянності

3.40. По суті, існує два шляхи здійснення ідентифікації потенційно порівнянних операцій третіх сторін.

3.41. Перший з вищезазначених шляхів, який може бути кваліфікований як «адитивний» підхід, складається з особи, що здійснює пошук, складає перелік третіх осіб, які, як вважається, займаються потенційно порівнянними операціями. Потім збирається інформація про операції, здійснені цими третіми особами, з метою підтвердження їх прийнятності як порівнянні, базуючись на заздалегідь визначених критеріях порівнянності. Цей підхід вірогідно дає добре зосереджені результати, оскільки всі операції, що охоплюються в аналізі, здійснюються добре знайомими гравцями на ринку платника податків. Як вказано вище, з метою забезпечення достатнього рівня об'єктивності важливо, щоб цей процес був прозорим, систематичним та таким, що можна перевірити. «Адитивний» підхід може бути використаний як єдиний підхід, коли особа, яка проводить пошук, має інформацію про декількох третіх сторін, які задіяні в операціях, порівнянних з контрольованою операцією, яка розглядається. Варто додати, що «адитивний» підхід схожий на підхід, який використовується при ідентифікації внутрішніх ознак порівнянності. На практиці «адитивний» підхід може охоплювати як внутрішні, так і зовнішні ознаки порівнянності.

3.42. Друга можливість – «дедуктивний» підхід – починається з широкого набору компаній, які ведуть діяльність у тому самому секторі економіки. Виконують подібні функції та не мають діаметрально протилежних економічних характеристик. Потім список уточнюється за

допомогою критеріїв відбору та загальнодоступної інформації (наприклад, бази даних, інтернет-сайти, інформація про відомих конкурентів платника податків). На практиці «дедуктивний» підхід зазвичай починається з пошуку в базах даних. Тому важливо дотримуватись рекомендацій щодо внутрішніх ознак порівнянності та джерел інформації про зовнішні ознаки порівнянності (дивіться пункти 3.24–3.39). Крім того, «дедуктивний» підхід не є доречним для всіх випадків і всіх методів та обговорення в цій секції не повинно розцінюватися як таке, що впливає на критерії вибору методу трансфертного ціноутворення, описаних у пунктах 2.1–2.11.

3.43. На практиці використовуються як кількісні так і якісні критерії з метою залучення або відхилення потенційних ознак порівнянності. Приклади якісних критеріїв представлені у номенклатурах продукції та бізнес-стратегіях. Кількісними критеріями, що найчастіше зустрічаються, є:

- критерії розміру, виражені в обсягах продажу, активах або кількості найманих працівників. Розмір операції в абсолютній вартості або пропорційно діяльності сторін може вплинути на порівнянні позиції покупця і продавця, а тому і на порівнянність;
- критерії, пов'язані з нематеріальними активами, такими як відношення чистої вартості нематеріальних активів до загальної вартості чистих активів або відношення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт до обсягів реалізації, у випадку наявності, можуть бути використані, наприклад, для вилучення компаній з цінними нематеріальними активами або значними за обсягом науково-дослідними та дослідно-конструкторськими роботами, якщо досліджувана сторона не використовує ні цінних нематеріальних активів, ні бере участі у значних за обсягами науково-дослідних та дослідно-конструкторських роботах;
- критерій, пов'язаний з важливістю реалізації продукції на експорт (відношення обсягу реалізації продукції на експорт до загального обсягу реалізації);
- критерій, пов'язаний з матеріально-виробничими запасами у абсолютній та порівнянній вартості;
- інші критерії, що призначені для вилучення третіх сторін, зокрема – це особливі ситуації, такі як знову створені компанії, компанії-банкрути тощо, якщо такі особливі ситуації є абсолютно недоречними порівняннями.

Вибір і застосування критеріїв відбору залежить від фактів та обставин кожного окремого випадку і представлений вище перелік не є директивним та обмежувальним.

3.44. Однією перевагою «дедуктивного» підходу є те, що він є більш відтворюваний та прозорий ніж «адитивний». Його також легше перевірити, оскільки перевірка концентрується на процесі та на доречності вибору критерію. З іншого боку визнається, що якість результату «дедуктивного» підходу залежить від якості пошуку інструментів, на які він покладається (наприклад, якість бази даних, якщо база даних використовується, та можливість отримати достатньо деталізовану інформацію). Це може бути фактичним обмеженням у деяких країнах, у яких надійність та корисність баз даних, використаних під час аналізу порівнянності, є сумнівною.

3.45. Не є доречним надання системної переваги одному з підходів над іншим, оскільки, залежно від фактів та обставин випадку, можуть бути цінними як «адитивний», так і «дедуктивний» підходи або ж комбінація їх обох. «Адитивний» та «дедуктивний» підходи зазвичай використовуються ексклюзивно. Відповідно до типового «дедуктивного» підходу, крім пошуку загальнодоступних баз даних, звичайною практикою є залучення третіх сторін, наприклад, відомих конкурентів (або третіх сторін, про які відомо, що вони здійснюють операції, які є потенційно порівнянними з операціями платника податків), які за інших обставин не можуть бути визнані як такі, що повністю відповідають чисто «дедуктивному» підходу, наприклад, тому що вони класифікуються відповідно до відмінного галузевого шифру. У таких випадках «адитивний» підхід використовується як інструмент для уточнення пошуку, який базується на «дедуктивному» підході.

3.46. Процес, що застосовується для ідентифікації потенційних ознак порівнянності, є одним з найбільш критичних аспектів аналізу порівнянності та повинен бути прозорим, систематичним та таким, що піддається перевірці. Зокрема, вибір критерію відбору має істотний вплив на результат аналізу та повинен відображати найбільш показові економічні характеристики операцій, що порівнюються. Досягнути повного вилучення суб'єктивних суджень з процесу відбору ознак порівнянності неможливо, але слід докласти максимум зусиль для збільшення об'єктивності та забезпечення прозорості під час застосування суб'єктивних суджень. Забезпечення прозорості процесу може залежати від меж, до яких критерії, що застосовуються з метою вибору потенційних ознак порівнянності, можуть бути розголошені та спроможні пояснити причини для вилучення деяких потенційних ознак порівнянності.

Підвищення об'єктивності та забезпечення прозорості процесу може також залежати від меж, до яких особа, що перевіряє процес (платник податків або податковий орган), має доступ до інформації стосовно проведеного процесу та до тих самих джерел даних. Питання документування процесу ідентифікації ознак порівнянності обговорюються у розділі V.

А.6. Коригування порівнянності

3.47. На необхідність коригування ознак порівнянності та на вимогу щодо точності та надійності в цих настановах вказувалося неодноразово, як для загального застосування принципу витягнутої руки, так і більш конкретно у контексті кожного методу. Як зазначено у пункті 1.33, бути порівнянними означає, що жодна з відмінностей (якщо такі існують) між ситуаціями, що порівнюються, не може суттєво вплинути на умову, яка досліджується за відповідною методологією, або ж можливе проведення уточнюючих коригувань для усунення впливу будь-яких таких відмінностей у розумних межах. Чи потрібно проводити коригування порівнянності (і якщо потрібно, то які коригування необхідно провести).

А.6.1. Різні типи коригувань порівнянності

3.48. Приклади коригувань порівнянності включають коригування сумісності бухгалтерської звітності з метою усунення відмінностей, які можуть виникнути через існування різних бухгалтерських практик між контрольованими та неконтрольованими операціями; сегментацію фінансових даних для того, щоб усунути значну непорівнянність операцій; коригування відмінностей у капіталі, функціях, активах, ризиках.

3.49. Приклад коригування оборотного капіталу, призначений для відображення відмінності рівнів дебіторської, кредиторської заборгованостей та матеріально-виробничих запасів, представлений у додатку до розділу III. Те, що такі коригування застосовуються на практиці, не означає, що вони повинні застосовуватись на щоденній та обов'язковій основі. Навпаки, у випадку використання цих типів коригувань повинно бути продемонстроване вдосконалення порівнянності

(так само, як у випадку будь-якого типу коригування). Більше того, істотно різні рівні порівнянного оборотного капіталу між контрольованою та неконтрольованою сторонами можуть спричинити розслідування характеристик порівнянності потенційних порівнянь.

А.6.2. Мета коригувань порівнянності

3.50. Коригування порівнянності повинні розглядатись, якщо (і тільки якщо) очікується, що вони підвищать надійність результатів. Відповідні міркування з цього приводу включають істотність відмінності, щодо якої розглядаються коригування, якість даних, за умови їх коригування, мету коригувань та надійність підходу, використаного для проведення коригувань.

3.51. Слід наголосити, що коригування порівнянності є доречними лише для відмінностей, які матимуть істотний вплив на порівняння. Деякі відмінності постійно існують між ознаками порівнянності контрольованих операцій платника податків та третьої сторони. Порівняння може бути доречним, незважаючи на не відкориговану розбіжність, за умови, що розбіжність не має істотного впливу на надійність порівняння. З іншого боку, необхідність проведення численних та значних коригувань ключових факторів порівнянності може вказувати на те, що операції третьої сторони в дійсності не достатньо порівнянні.

3.52. Не завжди коригування є виправданими. Наприклад, коригування відмінностей у дебіторській заборгованості не може бути надзвичайно корисним, якщо також існують істотні відмінності у стандартах бухгалтерського обліку, які не були усунені. Іноді також застосовуються складні коригування для того, щоб створити хибне враження того, що результат пошуку ознак порівнянності є науково обґрунтований, надійний та точний.

А.6.3. Надійність проведених коригувань

3.53. Не слід розглядати деякі коригування порівнянності, такі як щодо відмінностей у рівнях оборотного капіталу, як «рутинними» та безспірними, та розглядати деякі інші коригування, такі як щодо ризиків

країни, як більш суб'єктивними, а тому такими, що вимагають додаткового доведення та надійності. Єдині коригування, які необхідно провести, – це ті, які дійсно покращать порівнянність.

А. 6.4. Документування та перевірка коригувань порівнянності

3.54. Забезпечення належного рівня прозорості коригувань порівнянності може залежати від наявності пояснень проведених коригувань, причин, через які коригування вважаються доречними, пояснень, як вони були розраховані, як вони змінили результати кожної ознаки порівнянності та як коригування покращують порівнянність. Питання щодо документування коригувань порівнянності обговорюються у розділі V.

А.7. Діапазон цін, що відповідає принципу витягнутої руки

А.7.1. Загальне

3.55. У деяких випадках принцип витягнутої руки може застосовуватися для визначення одного показника (наприклад, ціни або маржі), який є найбільш надійним для встановлення відповідності умов операції принципу витягнутої руки. Однак, оскільки трансферне ціноутворення не є точною наукою, у багатьох випадках результатом застосування найбільш доречного методу або методів є діапазон значень, причому всі значення будуть мати відносно рівну ступінь точності. У таких випадках відмінність значень у рамках діапазону може бути викликана тим, що в цілому застосування принципу витягнутої руки дає всього лише наближення (апроксимацію) до умов, які були б встановлені між незалежними підприємствами. Цілком імовірно, що різні точки діапазону значень відображають той факт, що незалежні підприємства, що беруть участь в порівнянних операціях і в порівнянних умовах, можуть не призначати таку саму ціну операції.

3.56. У деяких випадках не всі порівнянні операції матимуть порівняно однаковий рівень порівнянності. Якщо можливо визначити, що деякі неконтрольовані операції мають менший рівень порівнянності ніж інші, їх потрібно вилучати.

3.57. Справедливим може бути також і те, що в той час, як

докладено максимум зусиль для вилучення ознак, які мають менший рівень порівнянності, в результаті одержується дуже широкий діапазон значень. Тут необхідно брати до уваги процес, використаний для відбору ознак порівнянності, обмеження щодо наявності відповідної інформації, а також те, що деякі вади порівнянності є невирішеними, оскільки їх неможливо ідентифікувати та/або виміряти. У таких випадках, якщо ці діапазони включають велику кількість спостережень, засоби статистичного аналізу, які враховують положення центру розподілу з метою звуження діапазону (наприклад, міжквартильний розмах або інші процентилі), можуть допомогти покращити надійність аналізу.

3.58. Діапазон значень отримується також у результаті застосування більше одного методу для оцінки контрольованої операції. Наприклад, при оцінці характеру контрольованої операції за принципом витягнутої руки можна використовувати два методи, які дають аналогічний рівень порівнянності. Кожен метод дає результат або діапазон результативних значень, відмінний від результатів іншого методу, оскільки методи відрізняються один від одного, так само як і дані, використовувані при застосуванні кожного конкретного методу. Тим не менше для визначення прийнятного діапазону значень за принципом витягнутої руки потенційно можна використовувати кожен окремий діапазон значень. Дані цих діапазонів можуть застосовуватися для більш точного визначення діапазону значень за принципом витягнутої руки, наприклад, у тому випадку, коли діапазони частково збігаються, або коли вони не збігаються – для перегляду точності вказаних методів. По відношенню до діапазонів значень, що утворюються в результаті застосування множинних методів, не можна вивести якогось загального правила, оскільки висновки будуть залежати від відносної надійності (точності) методів, що застосовуються для визначення діапазонів, а також якості інформації, використовуваної при застосуванні різних методів.

3.59. Коли в результаті застосування найбільш доречного методу (або у відповідних обставинах більш ніж одного методу, дивіться пункт 2.11) ми отримуємо діапазон значень, значний розкид значень може вказувати на те, що дані, використані для встановлення деяких точок, не були достатньо надійними в порівнянні з даними, використаними для встановлення інших точок всередині діапазону; або відхилення можуть бути результатом параметрів порівнянних даних, які потребують коригування. У таких випадках необхідний подальший аналіз зазначених точок, щоб оцінити доцільність їх включення в діапазон значень за принципом витягнутої руки.

А.7.2. Вибір найбільш доречної точки у діапазоні значень

3.60. Якщо умови контрольованих операцій (наприклад, ціна або маржа) збігаються з межами діапазону за принципом витягнутої руки, коригування цін не проводять.

3.61. Якщо ж умови контрольованих операцій (наприклад, ціна або маржа) не збігаються з межами діапазону за принципом витягнутої руки, встановленого органами податкової служби, платнику податків надається можливість привести свої аргументи на користь того, що умови контрольованої операції відповідають принципу витягнутої руки, і що результати не виходять за межі діапазону за принципом витягнутої руки (тобто, що діапазон за принципом витягнутої руки відрізняється від діапазону, заявленого податковим органом). Якщо платник податків не зможе встановити цей факт, податкова служба повинна визначити точку в межах діапазону за принципом витягнутої руки, до якої вона відкоригує умови контрольованої операції.

3.62. При визначенні цієї точки, якщо діапазон вміщує порівняно однакові та достатньо надійні результати, можливо заявити, що будь-яка точка у діапазоні задовольняє принципу витягнутої руки. Якщо вади порівнянності залишаються, як обговорювалось у пункті 3.57, може бути доречним використати параметри зсуву, що характеризують положення центру розподілу для визначення цієї точки (наприклад, медіана, середні або зважені індекси курсів тощо, залежно від характерних особливостей або набору даних), для того, щоб мінімізувати ризик допущення помилки через невідомі або вади порівнянності, що залишаються, які не можна виразити у кількісній формі.

А.7.3. Надзвичайні результати: міркування порівнянності

3.63. Надзвичайні результати можуть складатися зі збитків або незвичайно великих прибутків. Надзвичайні результати можуть впливати на фінансові індикатори, на які звертають увагу у обраному методі (наприклад, валові маржі, коли застосовується ціна перепродажу або індикатор чистого прибутку, коли застосовується метод чистої маржі від операцій). Вони також можуть впливати на інші елементи, наприклад, виняткові елементи, які знаходяться нижче лінії, але тим не менше можуть відобразити виняткові обставини. Якщо одна або декілька

потенційних ознак порівнянності мають надзвичайні результати, для розуміння причин таких надзвичайних результатів необхідно провести подальші дослідження. Причиною можуть бути вади порівнянності, або виняткові умови, яким би за інших обставин відповідала порівнянна третя сторона. Надзвичайний результат може бути вилучений після того, як помічено попередньо пропущену істотну ваду порівнянності, не лише тому, що результати, що виникають із запропонованої ознаки порівнянності, є просто дуже відмінними від результатів, які зазвичай спостерігаються у інших запропонованих ознаках порівнянності.

3.64. Незалежне підприємство не продовжуватиме збиткову діяльність, якщо тільки воно не має реальних очікувань отримання прибутків у майбутньому. Дивіться пункти 1.70–1.72. Як очікується, низький ризик при виконанні функцій, зокрема, не призводить до збитків протягом довгого періоду. Це не означає, тим не менше, що збиткові операції ніколи не можуть бути порівнянними. Зазвичай має бути використана уся доречна інформація без анулювання будь-яких правил щодо включення або вилучення збиткових порівнянь. Безперечно, що факти та обставини, які оточують компанію, що розглядається, які повинні визначати її статус як порівнянної, не є її фінансовим результатом.

3.65. Загалом кажучи, збиткова неконтрольована операція має ініціювати подальше розслідування з метою встановлення того, чи може вона бути порівнянною. Обставини, в яких збиткові операції/підприємства повинні бути вилучені із переліку ознак порівнянності, включають випадки, в яких збитки не відображають звичайні умови ведення бізнесу та якщо збитки, понесені третіми сторонами, відображають рівень ризиків, які не є порівнянними до припущених платником податків у його контрольованих операціях. Збиткові ознаки порівнянності, що відповідають аналізу порівнянності, не повинні, разом з тим, відхилятися лише тому, що вони є збитковими.

3.66. Подібні розслідування повинні проводитись у відношенні потенційних ознак порівнянності, що спричиняють ненормально високі прибутки у порівнянні до інших потенційних ознак порівнянності.

В. Питання часових обмежень щодо встановлення порівнянності

3.67. Існують питання щодо встановлення порівнянності стосовно часу походження, збирання та отримання інформації, щодо

факторів порівнянності та порівнянних неконтрольованих операцій, що використовуються під час проведення аналізу порівнянності. Дивіться пункти 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 та 5.14 розділу V щодо індикаторів стосовно питань часових обмежень у контексті вимог до документації з трансфертного ціноутворення.

В.1. Часове обмеження щодо походження

3.68. У принципі інформація, що пов'язана з умовами порівнянних неконтрольованих операцій, здійснених протягом того саме періоду часу, що й контрольована операція (неконтрольовані операції, що відбуваються в один і той же час), розглядається як найбільш надійна інформація для використання аналізу порівнянності, оскільки вона відображає те, яким чином незалежні сторони поводитись у економічному середовищі, яке є ідентичним з економічним середовищем контрольованої операції платника податків. Наявність інформації про операції, що відбуваються в один і той же час, може, тим не менше, бути обмеженою на практиці, залежно від часових обмежень щодо збирання.

В.2. Часові обмеження щодо збирання

3.69. У деяких випадках платники податків ведуть документацію щодо трансфертного ціноутворення з метою демонстрації, що вони доклали достатньо зусиль для того, щоб відповідати принципу витягнутої руки під час здійснення їх внутрішньогрупових операцій, тобто на основі очікувань (у подальшому підхід встановлення принципу витягнутої руки), заснованих на інформації, що була достатньо доступною для них на той момент. Така інформація включає не тільки інформацію про порівнянні операції з минулих років, але також інформацію про економічні та ринкові зміни, які відбуваються між цими попередніми роками та роком контрольованої операції. У дійсності незалежні сторони у порівнянних обставинах не будуть засновувати свої цінові рішення про історичні дані окремо.

3.70. В іншому прикладі платники податків можуть перевірити фактичний результат їх контрольованих операцій, щоб продемонструвати, що умови цих операцій відповідали принципу витягнутої руки, тобто на фактичній основі (у подальшому підхід перевірки результату на

відповідність принципу витягнутої руки). Така перевірка зазвичай відбувається як частина процесу складання податкової декларації на кінець року.

3.71. Обидва підходи – як встановлення принципу витягнутої руки, так і перевірки результату на відповідність принципу витягнутої руки, а також комбінації цих двох підходів використовуються країнами-членами ОЕСР. Може виникати питання подвійного оподаткування, якщо у контрольованих операціях між двома асоційованими підприємствами застосовуються різні підходи, які призводять до різних результатів, наприклад, через відмінності між ринковими очікуваннями, взятими до уваги у підході встановлення принципу витягнутої руки та фактичних результатів, що спостерігаються відповідно до підходу перевірки результатів на відповідність принципу витягнутої руки. Дивіться пункти 4.38–4.39. Компетентні органи заохочуються докладати максимум зусиль для розв'язання будь-яких питань, пов'язаних із подвійним оподаткуванням, які можуть виникати через застосування країнами різних підходів до коригувань, що проводяться у кінці року, та які можуть бути представлені їм відповідно до процедури взаємного узгодження (стаття 25 Типової податкової конвенції ОЕСР).

В.3. Вкрай невизначене оцінювання на початку та непередбачувані події

3.72. Виникає питання, чи потрібно, а якщо потрібно, то яким чином врахувати у аналізі трансфертного ціноутворення майбутні події, які неможливо було передбачити під час тестування контрольованої операції, зокрема, коли оцінювання на той час було вкрай невизначеним. Питання повинно вирішуватись як платником податків, так і податковим органом з посиланням на те, що б зробило незалежне підприємство у порівнянних обставинах для взяття до уваги оцінювання невизначеності у ціноутворенні операції.

3.73. Міркування, які викладені у пунктах 6.28–6.32 та у додатку до розділу VI «Приклади для ілюстрування рекомендацій щодо нематеріальних активів та вкрай невизначеної оцінки» для операцій, в яких задіяні нематеріальні активи, оцінювання яких є невизначеним, застосовується за аналогією до інших типів операцій, в яких також присутня невизначеність з оцінюванням. Головним питанням є визначення того, чи було оцінювання достатньо невизначеним з самого початку до такого ступеня, що сторони, що діють за принципом витягнутої руки, вимагали б застосування механізму коригування ціни,

або зміна у вартості була б настільки фундаментальною, що призвело б до повторного погодження умов операції. У такому випадку податковий орган матиме всі підстави визначення ціни операції за принципом витягнутої руки на основі застереження в угоді про коригування або повторне погодження умов угоди, на умовах, які б відповідали принципу витягнутої руки у порівнянній неконтрольованій операції. В інших обставинах, коли немає причини вважати, що оцінювання було досить невизначеним на початку, щоб сторони вимагали застереження щодо коригування ціни або перепогодження умов угоди, податковий орган не має підстав проводити таке коригування, оскільки це буде неправильним використанням оцінок минулих подій. Саме існування невизначеності не повинно вимагати фактичного коригування без вивчення того, що б зробили або погодили між собою незалежні підприємства.

В.4. Дані за роки, що слідує за роком, у якому проведено операцію

3.74. Дані за роки, наступні за роком здійснення операції, також можуть використовуватися для аналізу трансфертних цін; у цьому випадку, однак, слід бути більш завбачливими, щоб уникнути використання оцінки минулих періодів. Наприклад, дані за більш пізні роки можуть використовуватися для порівняння життєвих циклів товарів контрольованих і неконтрольованих операцій, щоб визначити, чи може неконтрольована операція дійсно використовуватися як порівняння при застосуванні конкретного методу. Поведінка сторін у наступний період також має враховуватися для визначення фактичних умов та домовленостей між сторонами.

В.5. Дані за багато років

3.75. На практиці вивчення даних за багато років зазвичай є корисним при проведенні аналізу порівнянності, але це не є системною вимогою. Дані за багато років повинні використовуватись, якщо вони є корисними для аналізу трансфертного ціноутворення. Немає потреби у встановленні обов'язкової умови щодо використання аналізу за багато років.

3.76. Щоб чітко зрозуміти факти та обставини, пов'язані з

контрольованою операцією, доцільно вивчити дані за рік, що розглядається, і попередні роки. Аналіз такої інформації може розкрити факти, на які може вплинути (або повинно вплинути) визначення трансфертної ціни. Наприклад, використання даних за минулі роки продемонструє, чи є звіт платника податків про збитки за операцією частиною збитків по аналогічних операціях, результатом конкретних економічних умов за минулий рік, які підвищили витрати наступного року, або відображенням факту, що даний товар перебуває в кінці життєвого циклу. Такий аналіз особливо доцільний у разі застосування методу прибутку від операцій. Дивіться пункт 1.72 щодо корисності даних за багато років при вивченні ситуації зі збитками. Дані за багато років можуть також покращити розуміння довгострокових домовленостей.

3.77. Дані за кілька років також можуть використовуватися для отримання інформації про відповідні види діяльності та життєві цикли порівнянних товарів. Відмінності у видах діяльності або циклах товарів можуть суттєво вплинути на умови трансфертного ціноутворення, які необхідно оцінити при визначенні порівнянності. Дані попередніх років можуть показати, чи вплинули порівнянні економічні умови порівнянним чином на незалежне підприємство, що бере участь у порівнянній операції, або різні умови попередніх років суттєво вплинули на ціну або величину прибутку, і тому вони не можуть застосовуватися як порівнянний параметр.

3.78. Дані за багато років можуть також покращити процес відбору ознак порівнянності третіх сторін, наприклад, шляхом ідентифікації результатів, які можуть вказувати на істотне відхилення від покладених в основу характеристик порівнянності контрольованої операції, що розглядається, у деяких випадках призводять до відмови від ознаки порівнянності, або до виявлення нелогічностей в інформації від третіх сторін.

3.79. Використання даних за багато років не обов'язково має на увазі використання усереднених даних за багато років. Дані за багато років та усереднені дані можуть, разом з тим, використовуватись у деяких обставинах для вдосконалення надійності діапазону. Дивіться пункти 3.57–3.62 щодо обговорення засобів статистичного аналізу.

С. Проблеми відповідності

3.80. Одне питання, що виникає під час встановлення

необхідності аналізу порівнянності на перспективу є величина тягаря та витрат, які має понести платник податків для ідентифікації можливих ознак порівнянності та отримати докладну інформацію щодо них. Вважається, що вартість інформації може стати реальною проблемою, особливо для малих та середніх підприємств, але також і для ТНК, які мають відношення до дуже великої кількості контрольованих операцій у багатьох країнах. Пункти 4.28, 5.6, 5.7 та 5.28 містять відкрите визнання необхідності розумного застосування вимоги щодо документальної порівнянності.

3.81. Під час проведення аналізу порівнянності не вимагається проведення вичерпного пошуку всіх можливих доречних джерел інформації. Платники податків та податкові органи повинні проявляти мудрість для того, щоб визначити, чи надійними є конкретні ознаки порівнянності.

3.82. Звичайною практикою для платників податків є заснування процесу для встановлення, моніторингу та перегляду їх трансфертних цін, беручи до уваги розмір операцій, їх складність, рівень ризику та чи здійснюються вони у стабільному або змінному середовищі. Такий практичний підхід відповідатиме стратегії оцінки прагматичного ризику або принципу розумного управління бізнесом. На практиці це означає, що для платника податків може бути прийнятним витратити порівняно менше зусиль для отримання інформації щодо ознак порівнянності стосовно менш важливих або менш значних контрольованих операцій. Для простих операцій, які здійснюються у стабільному середовищі, та характеристик, які залишаються тими самими або подібними, проведення деталізованого аналізу (включаючи функціональний) кожного року може бути непотрібним.

3.83. Малі та середні підприємства все частіше починають займатися трансфертним ціноутворенням та кількість міжнародних операцій постійно зростає. Не дивлячись на те, що принцип витягнутої руки застосовується однаково до малих та середніх підприємств та операцій, може бути доречним пошук прагматичних рішень для того, щоб знайти прийнятну відповідь кожному випадку трансфертного ціноутворення.

РОЗДІЛ IV

Адміністративні підходи до запобігання і вирішення суперечок, пов'язаних із трансферним ціноутворенням

А. Вступ

4.1. У даному розділі розглядаються різні адміністративні процедури, які використовуються для зведення до мінімуму кількості суперечок, пов'язаних з трансферним ціноутворенням, і надання допомоги у вирішенні розбіжностей, що виникають між платниками податків та відповідними органами податкової служби, а також між податковими службами різних країн. Такі спори можуть виникати навіть у випадках свідомого застосування положень цих настанов щодо принципу витягнутої руки. Можливо, що платники податків та органи податкової служби можуть по-різному визначити умови принципу витягнутої руки для контрольованих операцій, що розглядаються, ураховуючи складності деяких питань трансфертного ціноутворення та труднощі в інтерпретації та оцінці обставин конкретних випадків.

4.2. Коли дві або більше податкові служби займають різні позиції при визначенні принципу витягнутої руки відносно якої-небудь конкретної операції, може виникнути подвійне оподаткування. Подвійне оподаткування означає включення більш ніж однією податковою службою одного і того ж доходу в базу оподаткування, коли або дохід знаходиться у різних платників податків (економічне подвійне оподаткування для асоційованих підприємств) або в руках однієї й тієї ж юридичної особи (юридичне подвійне оподаткування для постійних представництв). Подвійне оподаткування є небажаним, оскільки воно створює потенційні перешкоди для розвитку торгівлі та залучення інвестицій, і його потрібно по можливості уникати. Подвійне включення доходу в базу оподаткування, що знаходиться в більше ніж одній юрисдикції, не завжди означає, що з цього доходу податок буде дійсно сплачений двічі.

4.3. У цьому розділі подано декілька адміністративних підходів, спрямованих на вирішення суперечок, викликаних

коригуванням трансфертного ціноутворення, і на усунення подвійного оподаткування. У секції В розглядаються практичні приклади дотримання принципів трансфертного ціноутворення органами податкових служб, зокрема практика податкових перевірок, тягар доказів і штрафні санкції. У секції С визначено відповідні коригування (пункт 2 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР) і процедуру взаємного узгодження (стаття 25). У секції D встановлено проведення одночасно перевірок двома (або більше) податковими службами для прискорення процесу визначення, розгляду і вирішення питань трансфертного ціноутворення (та інших питань міжнародного оподаткування). У секціях E і F описано можливості зведення до мінімуму кількості суперечок з трансфертного ціноутворення між платниками податків та їх податковими органами. У секції E розглянуто можливість створення для деяких платників податків податкового режиму «безпечної гавані», у секції F розглянуто договори про (попереднє) ціноутворення, метою яких є надання можливості заздалегідь визначати методологію трансфертного ціноутворення або умови, що застосовуються до обумовлених контрольованих операцій платника податків. У секції G подано короткий опис застосування арбітражної процедури для вирішення міжнародних суперечок (між країнами) з питань трансфертного ціноутворення.

В. Практичне дотримання податкового законодавства з трансфертного ціноутворення

4.4. Кожна країна-член розробляє та застосовує практичні процедури дотримання податкового законодавства, виходячи з чинного національного законодавства та адміністративних процедур. У багатьох країнах виділяють три основні елементи з практичного дотримання податкового законодавства: а) зниження можливостей ухилення від сплати податків (наприклад, через утримання податків з джерела виплат та відповідну звітність); б) надання безпосередньої допомоги з цього питання (наприклад, через інформування та навчання платників податків та публікацію відповідних рекомендацій); с) уведення штрафних санкцій за несплату податків. Вибір практичних процедур залишається компетенцією кожної країни, це пояснюється необхідністю зберегти національний суверенітет і врахувати особливості податкових систем, які значною мірою відрізняються одна від одної. Проте справедливе застосування принципу витягнутої руки передбачає наявність чітко обумовлених процесуальних норм, що забезпечує адекватний захист

інтересів платника податків і гарантовано перешкоджає перерозподілу доходів у ті країни, де процесуальні норми надто суворі. Однак, коли платник податків, стосовно якого проводиться податкова перевірка в одній країні, входить до складу групи ТНК, цілком імовірно, що практичні процедури зі сплати податків в тій країні, яка проводить перевірку, будуть мати наслідки і в інших податкових юрисдикціях. Зокрема, це може мати місце при трансферному ціноутворенні в зовнішньоторговельних операціях, оскільки трансферне ціноутворення впливає на податки, що збираються податковими органами в тих податкових юрисдикціях, де розташовані асоційовані підприємства, що беруть участь в контрольованій операції. Якщо податкові служби інших податкових юрисдикцій не застосовують однакові принципи трансфертного ціноутворення, підприємства ТНК можуть підпадати під подвійне оподаткування, як роз'яснюється в пункті 4.2. Таким чином, податкові служби повинні чітко усвідомлювати принцип витягнутої руки при застосуванні національних адміністративних процедур щодо дотримання податкового законодавства та потенційні наслідки застосування процедур щодо дотримання принципів трансфертного ціноутворення для інших податкових юрисдикцій, а також сприяти справедливому розподілу податків між різними податковими юрисдикціями і запобіганню подвійного оподаткування платників податків.

4.5. У даній секції описуються три аспекти практичних процедур, що забезпечують дотримання принципів трансфертного ціноутворення, яким слід приділяти особливу увагу з тим, щоб допомогти податковим юрисдикціям справедливо застосовувати правила трансфертного ціноутворення стосовно платників податків та інших податкових юрисдикцій. Оскільки в країнах-членах ОЕСР застосовують іншу практику застосування санкцій за порушення податкового законодавства, наприклад використання судових розслідувань і застосування цивільно-правових санкцій у випадках ненадання запитуваної податковими органами інформації, зазначені три аспекти часто будуть впливати на те, яким чином органи податкових служб інших юрисдикцій будуть підходити до процедури взаємного узгодження та визначати адміністративні заходи, що гарантують дотримання національних правил трансфертного ціноутворення. Цими трьома аспектами є: практика податкових перевірок, тягар доказів і системи штрафних санкцій. Оцінка цих трьох аспектів буде обов'язково різною, залежно від характеристик певної податкової системи, тому неможливо описати єдине зведення принципів або питань, придатних для всіх випадків. Замість цього в секції подано загальні рекомендації за типами

проблем, які можуть виникати, і описати розумні підходи, що забезпечать досягнення балансу інтересів платників податків і податкових служб, що беруть участь у розслідуванні трансфертного ціноутворення.

В.1. Практика податкових перевірок

4.6. Різні країни ОЕСР мають різну практику проведення податкових перевірок. Процедурні відмінності можуть бути викликані такими факторами, як система і структура податкового адміністрування, географічний розмір і населення країни, рівень вітчизняної та міжнародної торгівлі, культурно-історичні особливості.

4.7. Випадки трансфертного ціноутворення можуть створювати особливі проблеми при проведенні звичайної перевірки або практики оцінювання як для платника податків, так і для податкової служби. Такі випадки характеризуються безліччю фактів і можуть включати складні оцінки зіставності, ринків, фінансової або промислової інформації. Відповідно в органах податкових служб працюють фахівці, які спеціалізуються на трансферному ціноутворенні, перевірки, пов'язані з трансферним ціноутворенням, можуть тривати набагато довше ніж звичайні перевірки і ґрунтуватися на зовсім інших процедурах.

4.8. Оскільки трансферне ціноутворення не є точною наукою, не завжди можливо визначити єдиноправильну ціну за принципом витягнутої руки; тоді як у розділі III визнається, що правильна ціна може бути визначена в рамках діапазону прийнятних значень. Вибір методики трансфертного ціноутворення за принципом витягнутої руки також не завжди є чітким. Платники податків можуть зустрітися з певними труднощами, коли податкова служба пропонує застосовувати методологію, наприклад метод прибутку від операції, яка відрізняється від методології, що використовується платником податків.

4.9. У непростому випадку трансфертного ціноутворення у зв'язку зі складними фактами, які належить оцінити, навіть лояльно настроєний платник податків може зробити помилку, керуючись навіть найкращими намірами. Більше того, податковий інспектор навіть з найкращими намірами може зробити неправильний висновок на основі наявних фактів. Це слід брати до уваги співробітникам податкових служб при проведенні перевірок трансфертного ціноутворення. З цього висновку випливають два наслідки. По-перше, податкові інспектори повинні використовувати гнучкі підходи і не вимагати від платників податків у

випадках трансфертного ціноутворення точності, яку досягти нереально, виходячи з усіх фактів і обставин. По-друге, податковим інспекторам слід брати до уваги комерційні докази платника податків, що пояснюють застосування принципу витягнутої руки, для того щоб аналіз трансфертного ціноутворення був пов'язаний з бізнес-реаліями. Тому податковим інспекторам рекомендовано починати аналіз трансфертного ціноутворення з методу, яким користувався платник податків при формуванні своїх цін. Тут також можна використовувати рекомендації, наведені у розділі II, частині I щодо вибору найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення.

4.10. Податкові органи, здійснюючи податкові перевірки, повинні завжди брати до уваги процес встановлення платником податків цін, наприклад, чи здійснює група ТНК свою діяльність на базі центру прибутку (дивіться пункт 1.5).

В.2. Тягар доказів (обов'язок доведення обставин)

4.11. Як і практика проведення перевірок, правила тягара доказів у випадках, пов'язаних з оподаткуванням, відрізняються в різних країнах ОЕСР. У більшості юрисдикцій тягар доказів покладається на податкові органи, причому як у внутрішніх взаємовідносинах з платником податків (наприклад, з питань нарахування суми податку і оскаржень), так і в судовому процесі. У ряді таких країн тягар доказів (обов'язок доведення обставин) може бути скасовано в судовому порядку, що дозволяє податковим органам проводити розрахунки оподатковуваних доходів, коли встановлена несумлінність платника податків, наприклад, якщо платник податків відмовився співпрацювати або направити інформацію у відповідь на правильно оформлені документальні запити, або повідомив у податковій декларації неправильні відомості або інформацію, що вводить в оману податкові органи. В інших країнах обов'язок доводити обставини покладено на платника податків. Щодо цього, слід враховувати висновки, наведені в пунктах 4.16 та 4.17.

4.12. Необхідно мати на увазі, що на поведінку органів податкової служби та платника податків впливає зміст правил, що регулюють тягар доказів. Наприклад, там, де відповідно до національного законодавства такий обов'язок лежить на податковій службі, платник податків може не мати законодавчо обумовленого зобов'язання доводити правильність трансфертного ціноутворення, за винятком випадків, коли

податкова служба на основі наявних відомостей показує, що ціноутворення не відповідає принципу витягнутої руки. Але навіть у цьому випадку податкові органи таки можуть зобов'язати платника податків здійснювати облік таким чином, щоб мати можливість зробити оцінку. У деяких країнах законодавство зобов'язує платників податків співпрацювати з органами податкової служби. У цьому випадку, якщо платник податків відмовився співпрацювати, податкова служба може набути право оцінити дохід платника податку і зробити припущення щодо фактів виходячи з наявного досвіду. При цьому податкова служба не повинна вимагати від платника податків співпраці на такому рівні, якому він не зможе відповідати.

4.13. У тих юрисдикціях, де обов'язок доведення обставин лежить на платникові податків, органи податкової служби зазвичай не можуть на свій розсуд збільшувати розмір податкового зобов'язання платнику податків у разі, якщо на те немає законних підстав. Податкова служба в країні-члені ОЕСР, наприклад, не може збільшити розмір податку, що обчислюється на основі фіксованого процентного відношення від обороту, і при цьому просто ігнорувати принцип витягнутої руки. У тих країнах, де обов'язок доведення обставин лежить на платникові податків, в судовому порядку може бути прийняте рішення про покладення цього обов'язку на іншу сторону, тобто на податкову службу. Так якщо платник податків представляє суду розумні аргументи і докази того, що його трансферна ціна була утворена за принципом витягнутої руки, обов'язок доказів законодавчо або фактично може бути покладено на податкову службу, яка після цього повинна буде надавати аргументи та докази того, чому трансферна ціна платника податків не заснована на принципі витягнутої руки і чому оцінка податкового зобов'язання податковою службою була правильною. З іншого боку, якщо платник податків не особливо прагне довести, що трансферне ціноутворення засноване на принципі витягнутої руки, його аргументи не будуть прийняті до уваги в тому випадку, коли органи податкової служби провели донарахування податку згідно з законом.

4.14. При вирішенні питань, пов'язаних з трансферним ціноутворенням різні правила, що регулюють обов'язок доводити обставини в різних країнах-членах ОЕСР, можуть створювати серйозні проблеми в тому випадку, якщо чіткі законодавчі права, передбачені цими правилами, використовуються як керівництво до відповідного поведіння. Розглянемо, наприклад, випадок, коли контрольована операція здійснюється в одній юрисдикції, де обов'язок доказів лежить на платникові податків, і в іншій юрисдикції, де обов'язок доказів лежить на

податковій службі. Дотримання обов'язку доводити обставини (тягар доказів), органи податкової служби у першій юрисдикції можуть зробити необґрунтоване твердження про трансферне ціноутворення, з яким платник податків, можливо, погодиться, тоді як податкова служба в другій юрисдикції, відповідно до правил обов'язку доказів, повинна буде спростувати трансфертне ціноутворення платника податків. Може статися так, що ні платник податків у другій юрисдикції, ні податкова служба в першій юрисдикції не будуть робити будь-яких дій зі встановлення прийнятої трансфертної ціни за принципом витягнутої руки. Така поведінка може призвести до виникнення серйозних конфліктів, а також подвійного оподаткування.

4.15. Розглянемо тепер ті самі факти, як і в прикладі, представленому в попередньому пункті. Якщо обов'язок доводити обставини знову формує поведінку учасників процесу, платник податків першої юрисдикції, будучи дочірньою компанією платника податків другої юрисдикції (незважаючи на обов'язок доказів і положення цих настанов), може бути не в змозі або не захотіти показати, що його трансфертні ціни відповідають принципу витягнутої руки. Податкова служба в першій юрисдикції після перевірки сумлінно проводить коригування, керуючись наявною інформацією. Материнська компанія в другій юрисдикції не зобов'язана надавати своїй податковій службі будь-яку інформацію, щоб показати, що трансфертне ціноутворення відповідає принципу витягнутої руки, оскільки обов'язок доводити факти лежить на податковій службі. Така ситуація заважає двом податковим службам дійти згоди у процесі розгляду даної справи.

4.16. На практиці ні країни, ні платники податків не повинні спотворювати застосування обов'язку доведення обставин вищеописаним способом. Оскільки аналіз трансфертного ціноутворення досить складний, і платникам податків, і податковим службам рекомендується приділяти йому особливу увагу і з усією обережністю покладатися на обов'язок доводити обставини при розгляді справи про трансферне ціноутворення. Зокрема, як показник хорошої практики, цей обов'язок не повинен використовуватися податковими службами або платниками податків як основа для необґрунтованих або неперевірених тверджень щодо трансфертного ціноутворення. Податкова служба повинна з усією відповідальністю показати, що визначення її співробітниками трансфертного ціноутворення відповідає принципу витягнутої руки навіть у тому випадку, коли обов'язок доказів лежить на платникові податків, а платник податків аналогічним чином повинен бути готовий до того, щоб з усією сумлінністю показати, що його трансфертне ціноутворення

відповідає принципу витягнутої руки, незалежно від того, на яку сторону покладено тягар доказів.

4.17. Коментарі до пункту 2 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР чітко показують, що держава, в яку надійшов запит про внесення відповідних коригувань, зобов'язана вносити коригування тільки тоді, коли ця держава «вважає, що розмір скоригованого прибутку правильно показує, якою повинен бути прибуток, якби ці операції відповідали принципу витягнутої руки». Це означає, що при розгляді справи в компетентних органах держава, що запропонувала первинне коригування, несе тягар доказів перед іншою державою, тому що таке коригування «виправдане як в принципі, так і за величиною коригування». Очікується, що обидва компетентні органи повинні робити все від них залежне для вирішення спірних питань, що розглядаються в рамках процедури взаємного узгодження.

В.3. Штрафи

4.18. Штрафи часто спрямовані на стимулювання платників податків дотримуватися законодавства, причому таке дотримання може відноситись до процедурних вимог, наприклад, надання інформації або подання декларацій, або визначення реального розміру податкового зобов'язання. Штрафи, як правило, призначені для того, щоб зробити недоплату податків та інші порушення більш витратними порівняно з неухильним дотриманням законодавства. Комітет з фіскальних питань визнав, що основною метою застосування цивільно-правових санкцій є забезпечення дотримання платниками податків законодавства. (Звіт ОЕСР «Права та обов'язки платників податків» (1990 р.). Якщо в результаті взаємної згоди між двома країнами коригування скасовується або зменшується, дуже важливо мати можливості для скасування або зниження відповідного розміру штрафу, що накладається органами податкової служби.

4.19. Порівнюючи різні види практики і політики застосування штрафних санкцій в різних країнах, слід застосовувати обережність. По-перше, будь-яке порівняння повинно враховувати, що різні країни можуть використовувати різні назви для штрафів, які мають однакові цілі. По-друге, необхідно враховувати всі заходи, спрямовані на дотримання податкового законодавства, в певній країні-члені ОЕСР. Суть таких заходів, які вживаються в окремій країні, залежить, як зазначалося вище,

від існуючої податкової системи, причому ці заходи розробляються з урахуванням національних потреб і в поєднанні з іншими заходами, наприклад, вибір між використанням санкцій податкового характеру, що виключають або обмежують недотримання податкового законодавства (наприклад, введення зобов'язання для платників податків співпрацювати з податковими органами або обов'язку доводити обставини в ситуаціях, коли платник податків припускався порушення) і використанням грошових «стримуючих» факторів (наприклад, введення додаткового податку за недоплату податку на додаток до величини недоплати). Чинна система судоустрою в окремій країні також впливає на характер податкових штрафних санкцій. У більшості країн не застосовуються судові санкції за ненавмисні порушення; в деяких країнах, наприклад, такі штрафні санкції суперечать основоположним принципам їхніх правових систем.

4.20. У розпорядженні податкових служб є різні види штрафних санкцій. Вони можуть бути як цивільно-правового, так і кримінального характеру, причому останні зазвичай застосовуються у випадках серйозних правових порушень і накладають на сторону, яка вимагає застосування санкції (наприклад, органи податкової служби), обов'язок надати вагомі докази правопорушення. Заходи кримінального характеру не є основним засобом забезпечення дотримання податкового законодавства в країнах-членах ОЕСР. Більш поширені цивільно-правові (або адміністративні) санкції, які, як правило, мають на увазі грошовий штраф (хоча, як вже зазначалося, ці санкції можуть і не мати грошового характеру, наприклад переміщення обов'язку доказів у суді, коли не дотримуються процесуальні норми або платник податків відмовляється співпрацювати, санкція, що має чинність, є результатом одностороннього коригування).

4.21. Деякі цивільно-правові санкції спрямовані на дотримання процесуальних норм, таких як своєчасне подання податкових декларацій і звітності. Розмір таких штрафів зазвичай невеликий і становить фіксовану суму, яка розраховується за кожен день, наприклад у разі неподання декларації. Більш значні суми штрафів стягуються за зниження розміру податкового зобов'язання.

4.22. Хоча багато країн називають «штрафами» те, що, інші країни називають «пенєю». Тому ряд країн включає в поняття «штрафу» «додатковий податок» або «пеню» за зниження оподатковуваної бази, що призводить до більш пізньої сплати податку порівняно з встановленою датою. Такий захід часто спрямований на те, щоб гарантувати відшкодування реальної вартості доходу з урахуванням збитків від

несвоечасної і неповної сплати податків.

4.23. Цивільно-правові санкції у грошовому виразі (штрафи) за заниження розміру податкового зобов'язання накладаються, часто, в результаті таких причин: заниження розміру податкового зобов'язання, що перевищує визначений поріг; недбалість платника податків; навмисне ухилення від сплати податків (включаючи шахрайство, хоча воно може каратися більш серйозними санкціями кримінального характеру). Багато країн-членів ОЕСР накладають цивільно-правові штрафи за недбалість або умисний намір, тоді як лише кілька країн застосовують штрафні санкції за «ненавмисне» заниження розміру податкових зобов'язань.

4.24. Досить важко визначити абстрактно, чи є розмір цивільно-правового штрафу занадто великим. Серед країн ОЕСР такі штрафи за заниження податкових зобов'язань часто розраховуються у вигляді процентної частки від суми заниженого зобов'язання, причому ця ставка, як правило, змінюється в межах від 10 до 200 %. У більшості країн-членів ОЕСР ставка штрафу збільшується залежно від умов стягнення штрафу. Наприклад, стягування штрафних санкцій за високою ставкою може часто застосовуватися для того, щоб показати ступінь вини платника податків, зокрема умисне ухилення від сплати податків. Штрафи за ненавмисні порушення, там, де вони застосовуються, стягуються за нижчими ставками, ніж ті, які накладаються за умисні правопорушення (дивіться пункт 4.28).

4.25. Країни-члени ОЕСР приділяють велику увагу підвищенню рівня дотримання законодавства у сфері трансфертного ціноутворення; у вирішенні цієї проблеми може відіграти свою роль адекватне застосування санкцій. Однак, враховуючи характер проблем у цій галузі, необхідно зробити все можливе, щоб адміністрування системи штрафних санкцій, що застосовується в таких випадках, було б справедливим і об'єктивним стосовно платників податків.

4.26. Оскільки зовнішньоторговельні операції передбачають наявність податкової бази в двох юрисдикціях, занадто жорстка система штрафів в одній юрисдикції може стимулювати платників податків завищувати оподатковуваний дохід в цій юрисдикції, що суперечить положенням статті 9. У такому випадку система штрафних санкцій не виконує своє першочергове завдання, а саме: забезпечення дотримання податкового законодавства, і замість цього призводить до порушень іншого виду – невідповідності принципу витягнутої руки і заниження бази оподаткування в іншій юрисдикції. Кожна країна ОЕСР повинна зробити так, щоб практика дотримання податкового законодавства щодо

трансфертного ціноутворення застосовувалася відповідно до Типової податкової конвенції ОЕСР без спотворень, зазначених вище.

4.27. Країни-члени ОЕСР, як правило, вважають, що справедливість системи штрафних санкцій оцінюється виходячи із зіставлення розмірів штрафів і серйозності порушень. Це означає, наприклад, що застосовувана санкція повинна відповідати умовам, що викликають застосування такої санкції, і чим вагоміша санкція, тим більш обмежені умови її застосування.

4.28. Оскільки санкції складають всього лише один з численних адміністративних і процесуальних аспектів податкової системи, без розгляду інших аспектів податкової системи важко зробити висновок, чи є справедливою та чи інша конкретна санкція. Проте країни-члени ОЕСР домовилися про наступні висновки, які можна зробити без урахування інших аспектів податкової системи в конкретній країні. По-перше, введення значного за розміром штрафу «за ненавмисне» порушення, що засноване просто на факті заниження розміру податкового зобов'язання, вважається необґрунтовано тяжким заходом, коли застосовується відносно помилки, допущеної ненавмисно, а не до недбалості або фактичного наміру ухилитися від сплати податку. По-друге, несправедливо накладати значні за розміром штрафи на платників податків, які сумлінно здійснили розумні дії з тим, щоб встановити умови операцій з асоційованими підприємствами відповідно до принципів витягнутої руки. Зокрема, недоцільно буде накладати штрафні санкції щодо трансфертного ціноутворення на платника податків за те, що він не врахував дані, до яких не мав доступу, або за нездатність застосувати метод трансфертного ціноутворення, який вимагав даних, яких у платника податків не було на той момент. Податковим службам рекомендується враховувати такі міркування при введенні положень про санкції.

С. Відповідні коригування та процедура взаємного узгодження: статті 9 і 25 Типової податкової конвенції ОЕСР

С.1. Процедура взаємного узгодження

4.29. Процедура взаємного узгодження – відпрацьований спосіб, за допомогою якого податкові служби проводять консультації з врегулювання суперечок щодо застосування податкових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Ця процедура, описана і дозволена до застосування в статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР, може

бути використана для усунення випадків подвійного оподаткування, що виникають у зв'язку з коригуваннями трансфертного ціноутворення.

4.30. Стаття 25 вказує на три різних аспекти, в яких зазвичай використовується процедура взаємного узгодження. Перший включає випадки «оподаткування, не відповідно до положень податкової конвенції» і розглядається в пунктах 1 і 2 зазначеної статті. Судові процедури зазвичай починаються за ініціативою платника податків. Два інші, що не обов'язково зачіпають платника податків, розглядаються в пункті 3 і стосуються питань «тлумачення або застосування конвенції» і усунення подвійного оподаткування у випадках, не передбачених інакше в цій конвенції. Пункт 9 Коментарів до статті 25 пояснює, що дана стаття призначена компетентним органам для вирішення судових та економічних питань подвійного оподаткування, що виникають у зв'язку з коригуваннями трансфертного ціноутворення, внесеними на основі пункту 1 статті 9.

4.31. У пункті 5 статті 25, який було додано до Типової податкової конвенції ОЕСР у 2008 році, передбачено, що у випадках, коли компетентні органи не можуть досягнути згоди протягом двох років після початку справи згідно з пунктом 1 статті 25, невирішені питання будуть за вимогою особи, яка подала справу, передаватися для вирішення шляхом проведення арбітражу. Таке розширення процедури взаємного узгодження гарантує, що у разі неможливості досягнення згоди між компетентними органами з одного чи більше питань, що перешкоджають вирішенню справи, її вирішення все ще буде можливим шляхом передання таких питань до арбітражу. Якщо одне чи більше питань були передані до арбітражу відповідно до зазначеного положення, за винятком випадку, коли особа, яку безпосередньо стосується справа, не погоджується з рішенням, що було досягнуто під час процедури взаємного узгодження, яке імплементує арбітражне рішення, таке рішення буде обов'язковим для обох держав і оподаткування будь-якої особи, яку безпосередньо стосується справа, повинно буде відповідати рішення, яке було досягнуто з питань, поданих до арбітражу, та рішення, які були досягнуті під час арбітражного процесу, будуть відображені у результатах проведеної процедури взаємного узгодження, які будуть надані цим особам. Якщо у окремій двосторонній угоді немає положення про арбітраж, подібного тому, що міститься у пункті 5 статті 25, процедура взаємного узгодження не зобов'язує компетентні органи досягати згоди і вирішувати податкові суперечки, вони мають докладати зусиль для досягнення згоди. Компетентні органи можуть бути нездатними дійти згоди через розбіжності у національних законодавствах чи обмеження, встановлені

національним законодавством стосовно повноважень податкових органів щодо досягнення компромісу. Потрібно зауважити, що навіть при відсутності у окремії двосторонній угоді положення про арбітраж, подібного до того, що міститься у пункті 5 статті 25, компетентні органи договірних держав можуть за взаємною згодою встановити подібну обов'язкову арбітражну процедуру (дивіться пункт 69 Коментарів до статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР). Також слід зауважити, що держави-члени Європейського Економічного Співтовариства підписали 23 липня 1990 року багатосторонню Конвенцію про арбітраж, яка набула чинності 1 січня 1995 року, для вирішення спорів щодо трансфертного ціноутворення, які між ними виникають.

C.2. *Відповідні коригування: пункт 2 статті 9*

4.32. Для усунення подвійного оподаткування у разі трансфертного ціноутворення податкові служби можуть розглядати запити на відповідні коригування, описані в пункті 2 статті 9. Відповідне коригування, що вноситься на практиці як частина процедури взаємного узгодження, може або пом'якшити, або усунути подвійне оподаткування в тих випадках, коли органи однієї податкової служби збільшують оподатковувані доходи компанії (тобто вносить первинне коригування) за результатами застосування принципу витягнутої руки до операцій, в яких бере участь асоційоване підприємство, що перебуває в другій юрисдикції. У цьому випадку відповідне коригування, внесенне податковою службою другої юрисдикції, знижує розмір податкового зобов'язання асоційованого підприємства, щоб розподіл прибутку між двома юрисдикціями відповідав первинному коригуванню і усував можливість подвійного оподаткування. Також можливо, що перша податкова служба погодиться скоротити (або скасувати) первинне коригування в результаті консультацій з другою податковою службою, і в цьому випадку відповідне коригування буде менше (або взагалі не буде потрібне). Потрібно зазначити, що внесення відповідного коригування не призначене для того, щоб забезпечити групі ТНК вигоду, що перевищує вигоду, яка була б отримана в першому випадку від контрольованих операцій, здійснених за принципом витягнутої руки.

4.33. Пункт 2 статті 9 особливим чином рекомендує компетентним органам консультуватися між собою, при виникненні потреби у визначенні величини відповідного коригування. Очевидно, розглядаючи запити на внесення відповідного коригування, можна

застосовувати процедуру взаємного узгодження, що передбачена в статті 25. Однак перетин положень цих двох статей призвів до того, що країни-члени ОЕСР мають визначати, чи можна використовувати процедуру взаємного узгодження для внесення відповідного коригування в тих випадках, коли двосторонній договір про уникнення подвійного оподаткування між двома договірними державами не містить положення, близько до пункту 2 статті 9. Пункти 11 і 12 Коментарів до статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР тепер чітко висловлюють думку більшості країн-членів ОЕСР про те, що процедура взаємного узгодження розглядається стосовно справ з трансферного ціноутворення навіть при відсутності положення, зіставного з пунктом 2 статті 9. У пункті 12 також зазначається, що ті країни-члени ОЕСР, які не згодні з цією думкою, на практиці застосовують свої національні законодавства в більшості випадків з тим, щоб пом'якшити подвійне оподаткування сумлінним (законослухняним) підприємствам.

4.34. Відповідно до пункту 2 статті 9 договірна держава може внести відповідне коригування або шляхом перерахунку величини оподаткованого прибутку асоційованого підприємства в цій країні, використовуючи відповідну переглянута ціну, або не змінюючи розрахункову величину прибутку, але надаючи асоційованому підприємству звільнення відносно свого власного податку, сплаченого в цій країні, на величину додаткового податку, що стягується з асоційованого підприємства державою, яка проводить коригування, виходячи з переглянutoї трансфертної ціни. Найбільш поширеним у країнах-членах ОЕСР є перший метод.

4.35. За відсутності арбітражного рішення, винесеного відповідно до арбітражної процедури, яка є зіставною з тією, що передбачена згідно з пунктом 5 статті 25, в якій йдеться про запровадження відповідного коригування, відповідні коригування не мають обов'язкового характеру, відображаючи правило, за яким податкові служби не обов'язково повинні досягти згоди в рамках процедури взаємного узгодження. Пункт 2 статті 9 передбачає, що податкова служба вносить відповідне коригування, тільки коли вважає первинне коригування доходу виправданим в принципі і за величиною. Необов'язковий характер відповідних коригувань необхідний, щоб вилучити тиск на одну податкову службу з тим, щоб вона взяла на себе наслідки випадкових або свавільних коригувань, внесених іншою державою. Аналогічно важливо зберігати фіскальний суверенітет кожної країни-члена ОЕСР.

4.36. Як тільки податкова служба домовилася про внесення

відповідного коригування, необхідно встановити, чи відноситься таке коригування до того року, в якому мали місце контрольовані операції, що стали причиною коригування, або до іншого року, зокрема, в якому визначено первинне коригування. Тут також часто виникає питання про те, чи повинен платник податків отримувати відсотки на суму переплаченого ним податку в тій юрисдикції, яка погодилася проводити відповідне коригування (дивіться пункти 4.63–4.65). Перший підхід більш доречний, оскільки забезпечує рівновагу доходів і витрат та краще відображає економічну ситуацію, яка склалася б у тому випадку, якщо б контрольовані операції здійснювалися за принципом витягнутої руки. Однак у випадках, що характеризуються тривалими періодами між роком, за який здійснюється коригування, і роком прийняття коригування платником податків або роком остаточного рішення суду, податкова служба повинна мати певну свободу в тому, щоб погодитися на внесення відповідного коригування, або в рік згоди на таке коригування платником податків, або в рік прийняття рішення щодо первинного коригування. Такий підхід повинен спиратися на національне законодавство, що регулює його практичну реалізацію. Навіть якщо такому методу не надається перевага, він може використовуватися як об'єктивний засіб у виняткових випадках для прискорення практичної реалізації та вилучення обмежень за часом.

4.37. Відповідні коригування можуть бути дуже ефективним засобом усунення подвійного оподаткування, що виникає в результаті коригувань трансфертного ціноутворення. Країни-члени ОЕСР сумлінно вживають заходи з досягнення згоди в тих випадках, коли вдаються до процедури взаємного узгодження. Використовуючи процедуру взаємного узгодження, податкові служби можуть вирішувати питання неконфліктним способом і, як правило, приймають в результаті переговорів рішення, що задовольняє інтереси всіх сторін. Такий підхід дозволяє податковим службам враховувати й інші питання, пов'язані з правами оподаткування, зокрема податків, що стягуються у джерела доходів.

4.38. Як мінімум, одна країна-член ОЕСР має процедуру, яка може зменшити необхідність проведення первинних коригувань, дозволяючи платнику податків з метою оподаткування декларувати трансферну ціну, яка, на його думку, встановлена відповідно до принципів витягнутої руки, як для контрольованої операції, навіть якщо ця ціна відрізняється від фактично використовуваної ціни між асоційованими підприємствами. Таке коригування, яке іноді називається «компенсуючим коригуванням», проводиться до подання податкової

декларації. Компенсуючи коригування можуть полегшити декларування оподаткованого доходу платником податків відповідно до принципу витягнутої руки, оскільки інформація про порівнянні неконтрольовані операції може бути відсутньою на момент, коли асоційовані підприємства встановлюють ціни на свої контрольовані операції. Таким чином, з метою подання правильної податкової декларації платнику податків буде дозволено провести компенсуюче коригування, яке буде враховувати різницю між ціною за принципом витягнутої руки і фактичною ціною, відображеною в бухгалтерській звітності.

4.39. Однак більшість країн-членів ОЕСР не визнає такі компенсуючи коригування на підставі того, що податкові декларації повинні відображати фактичні операції. Якщо країна, в якій розташоване одне асоційоване підприємство, дозволяє проводити компенсуючи коригування, а країна, в якій розташоване інше асоційоване підприємство, не дозволяє їх застосовувати, то може виникнути подвійне оподаткування, оскільки якщо немає первинного коригування, не можна надати знижку у вигляді відповідного коригування. Складнощі, пов'язані з компенсуючими коригуваннями, можуть бути вирішені в рамках процедури взаємного узгодження. Схвальним є прагнення компетентних органів вирішити будь-які випадки подвійного оподаткування, які можуть виникати через різні підходи у різних країнах до таких коригувань в кінці року.

C.3. Стурбованість щодо процедур

4.40. Незважаючи на те, що відповідні коригування та процедури взаємного узгодження довели здатність вирішувати більшість конфліктів, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, платниками податків було висловлено серйозну стурбованість з цього питання. Наприклад, оскільки питання трансфертного ціноутворення дуже складні, платники податків висловили стурбованість, що не існує достатньо гарантій у процедурах щодо уникнення подвійного оподаткування. Таке занепокоєння викликав пункт 5 статті 25, який було запроваджено у 2008 році як оновлення до Типової податкової конвенції ОЕСР. У цьому пункті встановлюється механізм, що дозволяє платникам податків звертатися до арбітражу з питань, які не були вирішені упродовж процедури взаємного узгодження між компетентними органами, протягом двох років. З цього питання у Коментарях до статті 25 подане відповідне обговорення використання додаткових механізмів вирішення спорів, крім арбітражу,

зокрема посередництво та передача фактичних спорів експертам третьої сторони.

4.41. Платники податків також висловили занепокоєння, що їхні справи можуть вирішуватися не на основі індивідуальних характеристик, а з посиланням на результати у інших справах. Існуюча позитивна практика свідчить, що при вирішенні справ взаємного узгодження компетентний орган повинен проводити обговорення з іншими компетентними органами у принциповий, справедливий та об'єктивний спосіб, вирішуючи кожен випадок, зважаючи на його індивідуальні характеристики, а не посилаючись на баланс результатів в інших випадках. Цей документ становить належну базу для розвитку принципового підходу. Так само можуть існувати побоювання заходів у відповідь чи залікових коригувань, що здійснюються державою, від якої вимагається відповідне коригування. Податкові органи не прагнуть запроваджувати дії у відповідь; побоювання платників податків можуть виникати у результаті неналежного інформування про цей факт. Податкові служби повинні вживати заходів для запевнення платників податків у тому, що вони не повинні боятися дій у відповідь та що кожен випадок вирішуватиметься на основі його індивідуальних характеристик відповідно до принципу витягнутої руки. Платники податків не повинні утримуватися від ініціювання процедур взаємного узгодження, якщо можна застосувати статтю 25.

4.42. Найбільш серйозні побоювання, висловлені платниками податків у зв'язку з процедурою взаємного узгодження, що впливає на відповідні коригування, подано нижче:

- 1) обмеження щодо термінів, передбачених у національному законодавстві, можуть перешкоджати внесенню відповідних коригувань, якщо обмеження по термінах не скасовані у відповідній конвенції про уникнення подвійного оподаткування;
- 2) процедури взаємного узгодження можуть тривати занадто довго;
- 3) можуть існувати обмеження на участь платників податків;
- 4) не завжди можуть бути доступні платникам податків опубліковані процедури, що регулюють, яким чином вони можуть бути використані;
- 5) можуть бути відсутні процедури відстрочення збору податкової недоїмки або стягнення пені на термін очікування рішення в рамках процедури взаємного узгодження.

C.4. Рекомендації щодо вирішення проблем

C.4.1. Обмеження термінів

4.43. Звільнення, відповідно до пункту 2 статті 9, може не надаватися, якщо минув термін, передбачений міжурядовою угодою або національним законодавством для внесення відповідних коригувань. Пункт 2 статті 9 не встановлює конкретний термін для внесення відповідних коригувань. У деяких країнах перевага віддається відкритому підходу, аби мінімізувати випадки подвійного оподаткування. Інші країни, виходячи з цілей адміністрування, вважають відкритий підхід недоцільним. Отже, податкова знижка може залежати від того, чи має застосовувана угода про уникнення подвійного оподаткування переважну силу над термінами, встановленими в національному законодавстві, чи встановлює ця угода інші терміни або не впливає на терміни, обумовлені в національному законодавстві.

4.44. Обмеження термінів, що впливають на визначення остаточного розміру податкового зобов'язання платника податків, необхідні для того, аби гарантувати визначеність платникам податків і податковим службам. У разі трансфертного ціноутворення країна може не мати законних підстав для внесення відповідного коригування, якщо минув період визначення остаточного розміру податкового зобов'язання асоційованого підприємства. Таким чином, для того щоб звести до мінімуму подвійне оподаткування, слід враховувати існування часових обмежень і той факт, що в різних країнах ці терміни різні.

4.45. Пункт 2 статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР розглядає обмеження термінів так: домовленість, досягнута в рамках процедури взаємного узгодження, реалізується не залежно від будь-яких строків, встановлюваних національними законодавствами договірних держав. Обмеження термінів не впливають на внесення відповідних коригувань у тих випадках, коли двостороння податкова угода містить це положення. Деякі країни не хочуть або не здатні подолати обмеження щодо термінів, встановлених у національному законодавстві, і внесли чіткі застереження з цього приводу. Країнам-членам ОЕСР рекомендовано продовжувати терміни, встановлювані внутрішніми законодавствами, з метою внесення відповідних коригувань у тих випадках, коли задіяні процедури взаємного узгодження.

4.46. Якщо двостороння угода про уникнення подвійного оподаткування не має пріоритетної ваги з метою процедури взаємного узгодження, податкові служби повинні бути готові негайно розпочати обговорення за запитом платника податків, задовго до закінчення будь-яких обмежень термінів, які передують внесенню коригування. Країнам-членам ОЕСР рекомендовано ухвалювати законодавчі акти, що дозволяють відстрочення строків при визначенні податкових зобов'язань доти, поки не завершаться відповідні обговорення.

4.47. Питання про обмеження строків можна вирішити, використовуючи правила, що регулюють первинні, а не відповідні коригування. Проблема обмежень строків внесення відповідних коригувань виникає іноді у зв'язку з тим, що первинна оцінка податкового зобов'язання як основа внесення первинного коригування відбувається через багато років. Таким чином, відповідно до однієї пропозиції, якій віддають перевагу деякі країни, двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування повинні включати положення, що забороняють проведення первісної оцінки розміру податку після закінчення конкретного періоду. Проте багато країн не підтримують такий підхід. Податковим службам може знадобитися тривалий період для проведення необхідних розслідувань щодо внесення коригування. Багатьом податковим службам буде складно ігнорувати необхідність у коригуванні, незалежно від моменту виникнення такої необхідності, за умови, що строки, встановлені у національних законодавствах, не перешкоджали внесенню такої поправки. Оскільки на цьому етапі неможливо дати будь-які загальні рекомендації щодо термінів первісної оцінки податкових зобов'язань, податковим службам рекомендовано проводити такі оцінки в межах строків, встановлених у національних законодавствах, без продовження зазначених строків. Якщо в результаті складності справи або відсутності співпраці з боку платника податків виникає необхідність у продовженні термінів, таке продовження повинно бути зроблено на мінімально конкретний термін. Там, де терміни продовжуються за згодою платника податків, таке продовження повинно бути зроблено тільки, якщо платник податків дійсно дав свою згоду добровільно. Податковим інспекторам рекомендовано проінформувати платника податків на ранній стадії про наміри провести оцінку податкового зобов'язання, виходячи з трансфертного ціноутворення зовнішньоторговельної операції, для того щоб платник податків за своїм вибором повідомив податкову службу в іншій зацікавленій державі, яка б почала розглядати це питання в контексті можливої процедури взаємного узгодження.

4.48. Інше часове обмеження, яке слід розглянути, це трирічне

часове обмеження протягом якого платник податків має звернутися з проханням про початок процедури взаємного узгодження згідно зі статтею 25 Типової податкової конвенції ОЕСР. Відлік цього трирічного періоду розпочинається з першого повідомлення про дії, які впливають з оподаткування не відповідно до положень конвенції, що може бути часом, коли податковий орган вперше повідомляє платника податків про пропонуване коригування, описане як «дія щодо коригування» або «акт оподаткування», або більш рання дата, описана у пунктах 21–24 Коментарів до статті 25. Хоча деякі країни розглядають трирічний період закоротким для порушення процедури, інші країни вважають його задовгим та внесли щодо цього застереження. У Коментарях до статті 25 зазначено, що часове обмеження «повинно розглядатися як мінімальне часове обмеження, та договірні держави вільні щодо погодження більш тривалого часового періоду у двосторонніх конвенціях в інтересах платника податків».

4.49. Трирічне часове обмеження порушує питання про визначення дати його початку, яка розглядається у пунктах 21–24 Коментарів до статті 25. Зокрема, пункт 21 визначає, що трирічний період «повинен тлумачитися у спосіб, найбільш вигідний для платника податків». Пункт 22 містить керівництво для визначення дати здійснення оподаткування. У пункті 23 обговорюються випадки самостійного визначення податкових зобов'язань. Пункт 24 роз'яснює, що «якщо у договірних державах виникла комбінація рішень чи дій, які призвели до того, що оподаткування відбувається не відповідно до конвенції, цей період розпочинається лише з моменту першого повідомлення про найостанніше у часі рішення чи дію».

4.50. Для мінімізації можливості того, що обмеження термінів можуть перешкодити процедурі взаємного узгодження ефективно забезпечити звільнення від або усунення подвійного оподаткування, платникам податків слід дозволити використовувати таку процедуру на занадто ранньому етапі, як тільки з'являється ймовірність коригування. Якщо реалізувати цю можливість, процес консультацій можна почати до того, як податкова служба будь-якої країни вживе незворотних заходів, враховуючи, що на шляху досягнення взаємно прийнятного рішення за результатами обговорень буде багато процедурних перешкод. Деякі компетентні органи не прагнуть брати участі у процесі обговорення на занадто ранньому етапі, оскільки пропонуване коригування може не призводити, врешті-решт, до певної дії або висування вимоги про внесення відповідного коригування. Відповідно застосування на занадто ранньому етапі процедури взаємного узгодження може створювати зайву

непотрібну роботу.

4.51. Компетентні органи мають бути готові до дискусії в рамках процедури взаємного узгодження, що відноситься до питань трансферного ціноутворення, на такій ранній стадії, наскільки це доцільно з точки зору економного використання своїх ресурсів.

С.4.2. Тривалість процесу взаємного узгодження

4.52. Після того, як почалися обговорення в рамках процедури взаємного узгодження, сам розгляд справи може виявитися досить тривалими. Складність справ з трансферного ціноутворення може ускладнювати органам податкової служби процес прийняття швидкого рішення. Відстань між різними податковими службами не дозволяє їм організовувати приватні зустрічі, а обмін думками шляхом листування не завжди може замінити особисте спілкування. Крім того, можуть виникати труднощі, пов'язані з мовними, процесуальними, правовими, бухгалтерськими відмінностями, що продовжує процес. Цьому сприяє також несвоєчасне подання платниками податків до податкових органів інформації, необхідної для повного розуміння питань трансфертного ціноутворення. Такі затримки відбуваються не завжди, і на практиці під час консультації часто вирішуються проблеми у порівняно короткий термін.

4.53. Існують можливості для скорочення часу, потрібного для завершення процедури взаємного узгодження. Зменшення формальностей, які вимагаються для ведення процедури, може пришвидшити процес. У зв'язку з цим персональні контакти чи телефонні конференції можуть бути корисними для пришвидшеного з'ясування, чи коригування в одній державі зумовить проблеми в іншій. Такі контакти є витратними, але у довгостроковій перспективі вони можуть бути більш ефективними з точки зору витрат, ніж довготривалий процес комунікації у формальній письмовій формі. ОЕСР було розроблено у режимі прямого доступу (режимі он-лайн) «Керівництво з ефективного проведення процедур взаємного узгодження» (далі – КЕППВУ), яке визначає ряд прикладів передового досвіду, застосування якого заохочується для вдосконалення ефективності процедур взаємного погодження у різних країнах.

4.54. По суті, запровадження положення про арбітраж у конвенціях про уникнення подвійного оподаткування, подібного до того, що викладено у пункті 5 статті 25 для вирішення питань після двох років

розгляду, повинно суттєво скоротити ризик затягування процедур взаємного узгодження.

С.4.3. Участь платника податків

4.55. Пункт 1 статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР надає платникам податків право на подання запиту щодо ініціювання процедури взаємного узгодження. Пунктом 34 Коментарів до статті 25 передбачено, що такі запити не можуть відхилитися без достатнього обґрунтування. Обставини, у яких держава може відмовити платнику податків у доступі до процедури взаємного узгодження, та шляхи вирішення таких обставин аналізуються у пунктах 26–29 Коментарів до статті 25.

4.56. Хоча платник податків має право ініціювати процедуру взаємного узгодження, у нього немає конкретного права брати участь у цьому процесі. Висувалися аргументи на користь того, аби платнику податків було надано право на участь у процедурі взаємного узгодження, включаючи право, як мінімум, представляти свою справу в обох компетентних органах і бути поінформованим про хід обговорень справи. У зв'язку з цим слід зазначити, що реалізація взаємного узгодження на практиці залежить від того, чи приймає його платник податків. Деякі представники платника податків запропонували, аби платник податків також мав право бути присутнім на особистих зустрічах компетентних органів. Мета пропозиції полягає в тому, щоб вилучити будь-яке нерозуміння компетентними органами фактів і доводів, що відносяться до справи платника податків.

4.57. Процедура взаємного узгодження, передбачена в статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР і прийнята в багатьох двосторонніх угодах, не є судовим процесом тоді як внесок платника податків в деяких випадках може виявитися корисним, його здатність брати участь у процесі залежить від думки компетентних органів.

4.58. За межами фактичних обговорень між компетентними органами вкрай важливо, аби платник податків своєчасно подав компетентним органам всю інформацію, що належить до даного питання. Ресурси податкових служб обмежені, і платники податків повинні робити все можливе для прискорення процесу. Оскільки процедура взаємного узгодження розроблена для надання допомоги платнику податків, податкові служби дозволяють платникам податків використовувати всі відповідні факти і доводи з тим, щоб забезпечити повне розуміння

питання.

4.59. На практиці податкові служби багатьох країн-членів ОЕСР дають платникам податків такі можливості: повідомляють їх про хід обговорень і часто запитують платників податків у ході обговорень, чи згодні вони з рішеннями, які розглядаються компетентними органами. Таку практику, яка вже є стандартною в більшості країн, рекомендується використовувати якомога ширше. Вона відображена в КЕППВУ ОЕСР.

С.4.4. Опублікування застосовних процедур

4.60. Для платників податків буде корисним, якщо компетентні органи розроблятимуть та публікуватимуть внутрішні правила та порядки використання процедури взаємного погодження, що дозволить платникам податків легше розуміти перебіг цього процесу. Держави-члени ОЕСР та ряд держав, які не є членами ОЕСР, погодилися включити посилання на внутрішні правила та процедури на веб-сайті ОЕСР у регулярно обновлюваному розділі «Профілі держав щодо врегулювання суперечок». Розробка та оприлюднення таких правил будуть корисними і для податкових служб, особливо якщо вони зустрічаються з усе більшою кількістю випадків, у яких взаємне узгодження з іншими податковими службами може бути необхідним чи бажаним, що дає їм можливість не готувати велику кількість запитів та не розробляти процедури для кожного окремого випадку.

4.61. При опублікуванні вказаних правил і процедур можна прояснити такі питання, яким чином платник податків може представити проблему компетентному органу, щоб розпочати обговорення з компетентним органом іншої країни. У публікації можна вказати офіційну адресу, на яку направляти проблему; етап, на якому компетентний орган буде готовий взяти питання на розгляд; характер інформації, необхідної або корисної компетентному органу для розгляду справи тощо. Доцільно також дати пояснення за напрямками політики, що проводиться компетентними органами у сфері трансфертного ціноутворення та внесення відповідних коригувань. Компетентний орган може досліджувати таку можливість в односторонньому порядку, і там, де можливо, опис правил і процедур повинен отримати прийнятну гласність всередині країни (звичайно, дотримуючи конфіденційність щодо платника податків).

4.62. Компетентному органу не потрібно узгоджувати правила

або керівництво із застосування процедур, оскільки правила або керівництво мають обмежений вплив на відносини такого компетентного органу з власними платниками податків усередині країни. Однак компетентному органу слід на постійній основі передавати такі односторонні правила або керівництва компетентним органам інших країн, з якими у нього здійснюється процедура взаємного узгодження.

C.4.5. Проблеми щодо збору недоїмки та нарахування пені

4.63. Процес отримання звільнення від подвійного оподаткування у вигляді внесення відповідного коригування може ускладнюватися у результаті проблем, пов'язаних зі збором недоїмки і нарахуванням відсотків на недоплачені суми податку або переплачені суми податку. Перша проблема пов'язана з тим, що нарахована сума недоїмки може бути зібрана ще до завершення процедури внесення відповідного коригування, оскільки відсутність національних норм не дозволяє провести відстрочку збору недоїмки. У результаті цього група підприємств ТНК може сплачувати один і той самий податок двічі, поки ці проблеми повністю не вирішені. Така ситуація виникає не тільки у зв'язку з процедурою взаємного узгодження, але і внаслідок подання апеляцій всередині країни. Тим країнам, в яких відсутні процедури, що дозволяють відстрочення збору недоїмки протягом проходження процедури взаємного узгодження, рекомендується прийняти такі норми, якщо це не суперечить національному законодавству, з урахуванням права на гарантійні зобов'язання, які захищають від можливих порушень з боку платника податків. (Дивіться пункти 47–48 Коментарів до статті 25).

4.64. Незалежно від того, чи надається часткова або повна відстрочка зі збору недоїмки, можуть виникнути й інші складності. Оскільки обробка багатьох випадків трансфертного ціноутворення триває досить довгий період, проценти (пеня) до сплати за недоплату або, якщо відповідне коригування дозволено, за переплату податку в іншій країні можуть дорівнювати чи перевищувати розмір самого податку. Податкові служби мають усвідомлювати, що суперечливі правила нарахування відсотків (пені) у двох різних юрисдикціях можуть призвести до додаткових витрат групи ТНК або в інших випадках – до вигоди для групи ТНК (наприклад, коли відсотки, нараховані в країні, що проводить відповідне коригування, перевищують розмір відсотків (пені), нарахованої в країні, що проводить первинне коригування), що не відбулося б, якби контрольовані операції здійснювалися спочатку за принципом витягнутої руки, і це б враховувалося в процедурі взаємного

узгодження.

4.65. Сума відсотків (на відміну від застосовуваної ставки) залежить також від року, на який юрисдикція, що проводить відповідне коригування, відносить це коригування. Юрисдикція, що проводить відповідне коригування, може прийняти рішення зробити це у рік, в якому визначено первинне коригування, і в цьому випадку будуть сплачені відносно невеликі відсотки (пеня) (незалежно від ставки сплачених відсотків (пені)), тоді як юрисдикція, що проводить первинне коригування, може стягувати відсотки (пеню) на занижену суму податку або несплачене податкове зобов'язання, починаючи з року, в якому були здійснені контрольовані операції (незважаючи на те, що відсотки (пеня) можуть стягуватися за відносно низькою ставкою). Питання про те, в якому році провести відповідне коригування, розглядається в пункті 4.36. Тому в певних випадках доцільно, щоб обидва компетентних органи домовилися не стягувати відсотки (пеню) з платника податків або не виплачувати відсотки (пеню) платнику податків у зв'язку з коригуванням, однак це може виявитися неможливим за відсутності спеціального положення з цього питання у відповідній двосторонній угоді. У результаті цього підходу можуть зменшитися адміністративні складності. Однак, оскільки відсотки (пеня) з недоїмки та виплата відсотків (пені) на переплачені суми податку відносяться до різних платників податків, які належать різним юрисдикціям, цей підхід не дає гарантії отримання належного ефективного економічного результату.

C.5. *Вторинні коригування*

4.66. Відповідні коригування не єдині, що можуть бути викликані первинним коригуванням трансфертного ціноутворення. Первинні коригування трансфертного ціноутворення та відповідні коригування міняють розподіл оподатковуваного прибутку в групі ТНК в податкових цілях, але не змінюють того факту, що додаткові доходи (прибуток), представлені в коригуваннях, не збігаються з результатом, який був би отриманий, якби контрольовані операції проводилися за принципом витягнутої руки. Для того щоб фактично розподілити прибуток відповідно до первинного коригування трансфертного ціноутворення, деякі країни, що запропонували коригування трансфертного ціноутворення, заявлять, відповідно до національного законодавства, про умовну (вторинну) операцію, тоді як додаткові доходи (прибуток) від первинного коригування розглядаються як доходи, переведені в якій-небудь іншій формі, і оподатковуються відповідно. Зазвичай вторинні операції будуть набувати форму умовних дивідендів,

умовних вкладів акціонерного капіталу або умовних позик. Наприклад, країна, що проводить первинне коригування доходу дочірньої компанії іноземній материнській компанії, може розглядати додатковий прибуток в руках іноземної компанії як прибуток, переведений у вигляді дивідендів, і в цьому випадку з нього може утримуватися податок у джерела. Може статися так, що дочірня компанія сплатила наднормативну (занадто високу) трансферну ціну іноземній материнській компанії з метою ухилитися від такого оподаткування (оподаткування у джерела). Таким чином, вторинні коригування спрямовані на те, щоб врахувати різницю між переглянутим оподаткуванням прибутком і первісним прибутком, відображеним у бухгалтерському обліку. Оподаткування вторинної операції призводить до виникнення вторинного коригування трансфертного ціноутворення (вторинне коригування). Такі вторинні коригування можуть використовуватися для запобігання ухиленню від сплати податків. Точна форма вторинної операції і наступного вторинного коригування буде залежати від фактів конкретної справи і від податкового законодавства країни, яка заявляє про вторинне коригування.

4.67. Іншим прикладом намагання податкової служби обстояти вторинну операцію може бути випадок, коли податкова служба при здійсненні первинного коригування розглядає додаткові прибутки як умовну позику від одного асоційованого підприємства іншому асоційованому підприємству. У такому випадку вважатиметься, що виникатиме обов'язок повернення позики. Податкова служба при здійсненні первинного коригування може намагатися застосувати принцип витягнутої руки до вторинної операції, щоб інкримінувати звичайну ринкову процентну ставку. Зазвичай у такому випадку повинні бути врегульовані процентна ставка, що застосовується, розрахунок часу сплати процентів, якщо такий є, та капіталізація процентів. Підхід до умовної позики може впливати не лише на рік первинного коригування, а й на подальші роки доти, поки умовна позика не буде вважатися податковою службою, яка обстоє вторинне коригування, повернутою.

4.68. Вторинне коригування може призвести до виникнення подвійного оподаткування, крім випадків, коли друга країна надає відповідний податковий кредит або інші форми податкових звільнень щодо додаткового податкового зобов'язання, яке виникає у результаті вторинного коригування. Коли вторинне коригування набуває форму умовних дивідендів, всі утримувані з них податки з джерела не звільняються від оподаткування, оскільки відповідно до національного законодавства іншої країни дивіденди вважаються неотриманими.

4.69. У Коментарях до пункту 2 статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР зазначається, що ця стаття не розглядає вторинні

коригування, що ні забороняє, ні дозволяє податковим службам проводити вторинні коригування. У широкому розумінні мета угод про уникнення подвійного оподаткування – це усунути подвійне оподаткування і запобігти ухиленню від сплати податків на доходи і капітал. Багато країн не проводять вторинних коригувань або зі своєї практики, або тому, що це не дозволяється національним законодавством. Деякі країни можуть не надавати податкове звільнення на величину вторинних коригувань інших країн, причому вони і не повинні робити цього відповідно до положень статті 9.

4.70. Ряд країн відкидають вторинні коригування, оскільки їх внесення має практичні труднощі. Наприклад, якщо первинне коригування проводиться між «сестринськими» компаніями, вторинне коригування може призвести до виникнення гіпотетичних дивідендів від однієї з цих компаній вгору по ланцюгу аж до «материнської» компанії, причому за цим слідують умовні вклади акціонерного капіталу вниз по ланцюгу власності аж до іншої компанії, що бере участь в операції. Можна створити безліч гіпотетичних операцій, в яких будуть порушуватися питання, пов'язані з виникненням податкових наслідків в інших юрисдикціях, крім тих, які беруть участь в операції, щодо якої було проведено первинне коригування. Цього можна уникнути, якщо вторинна операція була у вигляді позики, проте більшість країн не використовують умовні позики з цією метою і стикаються з проблемами у зв'язку з розрахунком умовних процентів. Міноритарні акціонери не беруть участь у контрольованих операціях і відповідно не отримують додаткових прибутків, не можуть вважатися отримувачами умовних дивідендів, навіть якщо пропорційний розподіл дивідендів може відповідати вимогам застосовуваного корпоративного законодавства. Ще одним наслідком взаємодії з системою надання кредиту на податок, сплачений за кордоном, є те, що вторинне коригування може значно зменшити загальний податковий тягар групи ТНК.

4.71. У світлі зазначених труднощів податкові служби, які вважають за необхідне провести вторинні коригування, повинні структурувати ці коригування так, щоб мінімізувати можливі наслідки у вигляді подвійного оподаткування, крім випадків, коли поведінка платника податків говорить про його намір приховати дивіденди і ухилитися від оподаткування з джерела виплат. Країнам, які займаються формулюванням або переглядом політики з цього питання, рекомендується враховувати вищевказані складності.

4.72. Деякі держави, які ухвалили вторинне коригування, також дають платнику податків при отриманні первинного коригування

можливість, яка дозволяє уникнути вторинного коригування шляхом забезпечення для групи ТНК, членом якої він є, репатріацію надприбутків для приведення своїх рахунків відповідно до первинного коригування. Репатріація може виконуватися або шляхом відкриття рахунку для перерахування дебіторської заборгованості, або шляхом рекласифікації інших трансфертів, таких як виплата дивідендів, коли коригування відбувається між материнською та дочірньою компаніями у формі сплати додаткової трансфертної ціни (якщо оригінальна ціна була заниженою) або відшкодування трансфертної ціни (якщо оригінальна ціна була завищеною).

4.73. Якщо репатріація пов'язана зі зміною класифікації виплати дивідендів, сума дивідендів (у частині величини первинного коригування) вилучається з валового доходу одержувача (оскільки вона вже була врахована у первинному коригуванні). Наслідками цього може бути втрата одержувачем права на будь-який непрямий податковий кредит (чи вигоду від звільнення дивідендів у системі звільнень) та кредиту на утримування з джерела податок на дивіденди.

4.74. Там, де репатріація пов'язана з відкриттям рахунку для перерахування дебіторської заборгованості, з часом відбудуться коригування фактичного грошового потоку, хоча національне законодавство може обмежити строк отримання грошей на рахунок. Цей підхід ідентичний використанню умовної позики як вторинної угоди для врахування додаткового прибутку однієї із сторін контрольованої операції. Нарахування відсотків на суму рахунку буде мати свої податкові наслідки, і це може ускладнити процес залежно від того, коли починають накопичуватися відсотки відповідно до національного законодавства (це питання обговорювалося в пункті 4.67). Деякі країни можуть відмовитися від нарахування відсотків за цими рахунками на підставі угоди з компетентним органом.

4.75. У разі репатріації виникає питання, яким чином можна зафіксувати виплати або відобразити домовленості в бухгалтерській звітності платника податків, який репатріює виплати своєму асоційованому підприємству, щоб і підприємство, і податкова служба цієї країни мали чітке розуміння того, що мала місце репатріація. Фактичний облік репатріації на рахунках підприємства, який здійснює репатріацію, в кінцевому підсумку буде залежати від форми самої репатріації. Наприклад, у тих випадках, коли податкова служба, що проводить первинне коригування, і платник податків, який одержує дивіденди, розглядають такі дивіденди, як репатріацію, цей вид домовленостей не обов'язково знаходить відображення у бухгалтерській звітності

асоційованого підприємства, сплачуваних дивідендів, оскільки така домовленість не впливає на суму або характеристику дивідендів підприємства. З іншого боку, коли створюється рахунок для перерахування дебіторської заборгованості, платник податку, який здійснює облік суми до сплати, і податкова служба цієї країни повинні чітко розуміти, що зазначений рахунок має відношення до репатріації, і будь-які виплачувані з рахунку суми або відсотки по балансу, що залишилися на рахунку, можуть бути чітко визначені відповідно до національного законодавства цієї країни. Крім того, можуть виникати питання, пов'язані з отриманням доходів або збитків у результаті змін обмінних курсів валют.

4.76. Оскільки на сьогодні більшість країн-членів ОЕСР не мають достатнього досвіду у використанні репатріації, платникам податків і податковим службам рекомендовано обговорювати угоди щодо репатріації в рамках процедури взаємного узгодження, коли вони ініціюються з метою проведення первинних коригувань.

D. Одночасні податкові перевірки

D.1. Визначення та вихідні дані

4.77. Одночасна податкова перевірка – це форма взаємної допомоги, що використовується щодо великого кола міжнародних питань та дозволяє двом або більше країнам співпрацювати у проведенні розслідувань з податкових питань. Одночасні податкові перевірки можуть мати особливу користь, коли інформація третьої країни є «ключем» до податкового розслідування, оскільки такі перевірки зазвичай призводять до більш своєчасного та ефективного обміну інформацією. Історично одночасні податкові перевірки з питань трансфертного ціноутворення проводилися у справах, у яких справжня сутність операцій була завуальована наданням режиму «податкового раю». Однак у складних випадках трансфертного ціноутворення пропонувалося відводити одночасним перевіркам більш суттєву роль, оскільки вони можуть підвищити адекватність даних, наявних у розпорядженні задіяних податкових служб з метою проведення аналізу трансфертного ціноутворення. Також передбачалося, що одночасні податкові перевірки будуть сприяти зниженню можливостей економічного подвійного оподаткування, скорочення витрат платників податків на дотримання податкового законодавства і прискореного вирішення проблемних питань.

При проведенні одночасної перевірки і перерахунку податку обидві задіяні країни повинні намагатися досягти результату, який усуває подвійне оподаткування доходів групи ТНК.

4.78. Одночасні податкові перевірки визначені у частині А Типової угоди щодо проведення одночасних податкових перевірок ОЕСР (далі – Типова угода ОЕСР). Відповідно до такої угоди одночасна податкова перевірка означає «домовленість між двома чи кількома сторонами з проведення одночасно і незалежно на власній території податкової перевірки платника(ів) податків, щодо якої(их) у них є спільний або взаємозалежний інтерес, з метою обміну відповідною інформацією, яку вони отримують таким чином». Така форма взаємної допомоги не призначена для заміщення процедури взаємного узгодження. Будь-який обмін інформацією в результаті проведення одночасної податкової перевірки триває через компетентні органи з дотриманням всіх гарантійних заходів, притаманних такому обміну. Практичну інформацію щодо одночасних перевірок можна знайти у відповідному модулі Інструкції з обміну інформацією, схваленої Комітетом з фіскальних питань 23 січня 2006 (Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).

4.79. Положення статті 26 Типової податкової конвенції ОЕСР можуть надати правову основу для проведення одночасних податкових перевірок, проте компетентні органи часто укладають робочі угоди, у яких вказують цілі своїх програм з проведення одночасних податкових перевірок і практичні процедури, пов'язані з проведенням таких перевірок та обміном інформацією. Як тільки досягнуто згоди з основних напрямів і визначені конкретні податкові справи податкові інспектори та особи, які ведуть розслідування в кожній державі, будуть проводити, в рамках своєї юрисдикції і відповідно до національного законодавства й адміністративної практики, власні перевірки незалежно один від одного.

D.2. Правова основа для проведення одночасних податкових перевірок

4.80. Одночасні податкові перевірки підпадають під дію положення щодо обміну інформацією на основі статті 26 Типової податкової конвенції ОЕСР. Стаття 26 забезпечує співробітництво між компетентними органами договірних держав у вигляді обміну інформацією, необхідною для реалізації положень конвенції або

відповідних національних законодавств з податків, які визначаються конвенцією. Стаття 26 і коментарі до неї не обмежують можливості сприяння трьом методам обміну інформацією, обумовленим у Коментарях (обмін інформацією за запитом, спонтанний обмін інформацією і автоматичний обмін інформацією).

4.81. Проведення одночасних податкових перевірок може бути санкціоновано не тільки у договорах про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, стаття 12 «Північного» Договору (Договору країн Північної Європи) про взаємну адміністративну допомогу з податкових питань регулює обмін інформацією та допомогу у зборі податків між країнами Північної Європи і надає можливість проведення одночасних податкових перевірок. Зазначений Договір забезпечує основні положення щодо відбору платників податків та проведення податкових перевірок. Стаття 8 спільної Конвенції про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах Європейського Союзу та ОЕСР також чітко обумовлює можливість проведення одночасних податкових перевірок.

4.82. В усіх випадках інформація, що отримується податковими службами держав, повинна вважатися конфіденційною відповідно до національного законодавства, і використовуватися тільки для певних податкових цілей і розголошуватися тільки певним особам і органам, задіяним у конкретно визначених податкових питаннях, охоплених податковим договором або угодою про надання взаємної допомоги. Як правило, платникам податків надсилається повідомлення про те, що вони відібрані для проведення одночасної податкової перевірки, а у деяких країнах платники податків мають право отримати повідомлення про передбачувану дату такої перевірки від податкових органів або про термін передачі інформації відповідно до статті 26. У таких випадках компетентний орган зобов'язаний проінформувати відповідний компетентний орган іноземної держави про передачу йому інформації у майбутньому.

D.3. Одночасні податкові перевірки та трансфертне ціноутворення

4.83. При відборі справ з трансферного ціноутворення платників податків для проведення одночасної перевірки можуть існувати серйозні перешкоди, викликані відмінністю у строках проведення

перевірок або проведення оцінки податкових зобов'язань, існуючих у різних країнах, а також розходженням у податкових періодах, відкритих для перевірки. Однак ці проблеми можуть бути згладжені на ранньому етапі обміном інформацією про графіки проведення податкових перевірок між відповідними компетентними органами, аби визначити, у яких випадках податкові періоди збігаються, і синхронізувати терміни проведення перевірок у майбутньому. Тоді як попередній обмін інформацією про графіки перевірки, на перший погляд, може виявитися корисним, деякі країни вважають, що шанси партнера за договором, що приймає пропозицію, набагато вище, коли є можливість показати питання у більш комплексному вигляді, аби виправдати проведення одночасної перевірки.

4.84. Після відбору платника податків для одночасної податкової перевірки податкові інспектори зазвичай зустрічаються, планують, координують і відстежують хід ведення одночасної податкової перевірки. У складних справах, особливо податкові інспектори або особи, що проводять розслідування, можуть проводити зустрічі із запрошенням на них платника податків, щоб з'ясувати деякі факти. У тих країнах, де платник податків має право консультуватися з податковими органами до моменту передачі інформації в іншу податкову службу, така процедура також має місце і при одночасній перевірці. У цій ситуації та податкова служба, яка повинна попередньо сповістити своїх партнерів за договором, зобов'язана виконати вказану вимогу до початку одночасної податкової перевірки.

4.85. Одночасні податкові перевірки можуть служити ефективним засобом для визначення повноти розрахунку податкового зобов'язання асоційованих підприємств у випадках, коли, наприклад, розподіл витрат і розподіл прибутку відбувається між платниками податків, які входять у різні податкові юрисдикції, а у більш загальному сенсі, коли мають місце випадки трансфертного ціноутворення. Одночасні податкові перевірки можуть сприяти обміну інформацією з практичних питань транснаціонального бізнесу, складних операцій, домовленостей про покриття витрат і методів розподілу прибутку у специфічних галузях, як, скажімо, світова торгівля та інноваційні фінансові операції. У результаті податкова служба зможе краще зрозуміти й усвідомити всі види діяльності ТНК, і отримати розширені можливості щодо порівнянь і перевірок міжнародних операцій. Одночасні податкові перевірки можуть також надати підтримку внутрішньогалузевому обміну інформацією, спрямованому на вдосконалення знань про поведінку платників податків, про практику і тенденції всередині галузі, та іншу інформацію, яка може

виявитися корисною за межами конкретних справ, що перевіряються.

4.86. Одна з цілей проведення одночасних податкових перевірок – це забезпечення дотримання законодавства з трансферного ціноутворення. Отримання необхідної інформації та визначення фактів і обставин з таких питань, як умови трансфертного ціноутворення у контрольованих операціях між асоційованими підприємствами, що знаходяться у двох або більше податкових юрисдикціях, може виявитися проблематичним для податкової служби, особливо, якщо йдеться про випадки, коли платник податків у своїй юрисдикції відмовляється співпрацювати чи не надає необхідну інформацію своєчасно. Процес одночасної податкової перевірки може допомогти податковій службі встановити ці факти швидше, ефективніше і з меншими витратами.

4.87. Процес може також забезпечувати визначення потенційних розбіжностей щодо трансферного ціноутворення на більш ранній стадії і тим самим мінімізувати кількість судових позовів з платниками податків. Це може статися, коли, на основі інформації, отриманої у ході одночасної податкової перевірки, задіяні податкові інспектори або особи, що проводять розслідування, отримують можливість обговорити відмінності у їх думках щодо умов трансфертного ціноутворення, існуючих між асоційованими підприємствами, і здатні узгодити ці розбіжності. Коли такий процес має місце, податкові інспектори або особи, що проводять розслідування, повинні за можливості постаратися прийти до спільної думки з приводу визначення та оцінки фактів і обставин контрольованих операцій між асоційованими підприємствами, вказуючи на розбіжності в оцінці фактів, а також розбіжності в питаннях правового режиму умов трансфертного ціноутворення, існуючих між асоційованими підприємствами. Такі загальні висновки можуть потім служити підставою проведення процедури взаємного узгодження і, можливо, для прояснення проблем, спричинених перевіркою платника податків, проведеної однією країною, після того, як країна-партнер за договором остаточно вирішить питання про податкове зобов'язання відповідного асоційованого підприємства. Наприклад, такий підхід міг би сприяти мінімізації складнощів, пов'язаних з процедурою взаємного узгодження і які виникають через відсутність необхідної інформації.

4.88. У деяких випадках процедура одночасної податкової перевірки дозволяє задіяним податковим службам досягти згоди щодо умов трансфертного ціноутворення контрольованої операції між асоційованими підприємствами. У тих випадках, коли така згода досягнута, вже на ранньому етапі можна внести відповідні коригування,

що дозволяє за можливості обійти часові обмеження й уникнути економічного подвійного оподаткування. Крім того, коли за згодою платника податків досягнуто згоди з трансфертного ціноутворення асоційованих підприємств, це дозволяє уникнути витратного і тривалого судового процесу.

4.89. Навіть якщо в ході проведення одночасної податкової перевірки неможливо досягти згоди між податковими службами з приводу трансфертного ціноутворення асоційованих підприємств, Типова угода ОЕСР передбачає, що будь-яке з цих підприємств може представити запит про початок процедури взаємного узгодження з тим, щоб уникнути економічного подвійного оподаткування на більш ранньому етапі порівняно із ситуацією, коли така одночасна податкова перевірка не проводиться. У такому випадку одночасна податкова перевірка може значно скоротити час між коригуваннями податкового зобов'язання платника податків, які проводить податкова служба, і проведенням процедури взаємного узгодження. Більше того, Типова угода ОЕСР передбачає, що одночасні податкові перевірки здатні прискорити процедури взаємного узгодження, оскільки податкові служби отримають більш повні фактичні докази для проведення таких коригувань податкових зобов'язань, щодо яких платник податків може подати запит на проведення процедури взаємного узгодження. Ґрунтуючись на визначенні та оцінці фактів і запропонованого податкового режиму для трансфертного ціноутворення, як вказується в загальних висновках податкових служб вище, можливо значно поліпшити практичну реалізацію процедури взаємного узгодження і полегшити компетентним органам досягнення згоди між собою.

4.90. Асоційовані підприємства також можуть виграти від проведення одночасних податкових перевірок у сенсі економії часу і коштів завдяки координації запитів від задіяних податкових служб і відсутності дублювання. Крім того, одночасна участь двох або більше податкових служб у перевірці трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами дає ТНК змогу відігравати більш активну роль у вирішенні питань трансфертного ціноутворення. Представляючи доречні факти та аргументи кожній задіяній податковій службі в ході одночасної податкової перевірки, асоційовані підприємства допомагають уникнути непорозуміння і полегшують процес визначення та оцінки умов їх трансфертного ціноутворення податковими службами. Таким чином, асоційовані підприємства можуть уже на ранньому етапі отримати визначеність щодо свого трансфертного ціноутворення (дивіться пункт 4.77).

D.4. *Рекомендації з використання одночасних податкових перевірок*

4.91. У результаті більш широкого використання одночасних податкових перевірок у країнах ОЕСР Комітет з фінансових питань ухвалив рішення про підготовку Типової угоди ОЕСР для тих країн, які можуть і хочуть використовувати цей вид співпраці. Рада ОЕСР 23 липня 1992 року направила своїм країнам-членам рекомендації щодо використання зазначеної Типової угоди, в якій визначені основні положення з правових і практичних аспектів цієї форми співпраці.

4.92. З урахуванням зростаючої інтернаціоналізації торгівлі і бізнесу, і складності операцій ТНК, питання трансфертного ціноутворення стають усе більш важливими. Одночасні податкові перевірки покликані полегшити труднощі, які відчувають як платники податків, так і податкові служби у зв'язку з трансферним ціноутворенням всередині ТНК. Тому ми рекомендуємо більш широко використовувати одночасні податкові перевірки при вивченні питань трансфертного ціноутворення, більш інтенсивного обміну інформацією і процедурами взаємного узгодження. При проведенні одночасної перевірки у разі донарахування податків обидві задіяні країни повинні прагнути до отримання результату, який усуває подвійне оподаткування для групи ТНК.

E. *Режим «безпечної гавані»***E.1. *Вступ***

4.93. Застосування принципу витягнутої руки – інтенсивний процес з точки зору фактичної інформації, який вимагає раціональних суджень. Цей процес може створювати невизначеність для платника податків, значно підвищувати тягар адміністративних витрат для платників податків і податкових служб з урахуванням необхідності дотримання податкового законодавства і платіжної дисципліни. Усе це призвело до того, що країни-члени ОЕСР замислилися над питанням, наскільки доцільно буде використовувати правила «безпечної гавані» у сфері трансфертного ціноутворення.

Е.2. Визначення і концепція «безпечної гавані»

4.94. Складнощі при застосуванні принципу витягнутої руки можна полегшити шляхом створення обставин, в яких платники податків могли б слідувати простому набору правил, що забезпечують автоматичне прийняття трансфертних цін національними податковими службами. Такі положення зазвичай називаються «безпечною гаванню» або «безпечним раєм». Формально, в контексті оподаткування, це – певні законодавчі положення, які поширюються на конкретну категорію платників податків і звільняють їх від певних зобов'язань, що накладаються Податковим кодексом України, замінюючи ці зобов'язання, як правило, винятковими, більш простими зобов'язаннями. У разі трансфертного ціноутворення адміністративні вимоги режиму «безпечної гавані» можуть бути різними: від повного звільнення цільової групи платників податків від зобов'язання дотримуватися національного законодавства і нормативних постанов з трансфертного ціноутворення до зобов'язання дотримуватися різних процесуальних норм як умови отримання такого пільгового податкового режиму «безпечної гавані». Ці правила, наприклад, вимагають від платників податків встановлювати трансферні ціни чи результати особливим чином, наприклад шляхом застосування спрощеного методу трансфертного ціноутворення, який пропонується податковою службою, або виконуючи певні умови звітності та ведення обліку контрольованих операцій. Такий підхід передбачає більш значну участь податкової служби, оскільки може виникнути необхідність моніторингу над тим, як платник податків виконує процесуальні норми.

4.95. Режим «безпечної гавані» має два варіанти залежно від умов контрольованих операцій: деякі операції не підпадають під положення з трансфертного ціноутворення (зокрема, шляхом введення певних «порогових» значень) або спрощуються правила, які застосовуються до таких операцій (наприклад, встановлюються діапазони значень, яким повинні відповідати ціни або прибуток). Обидва варіанти час від часу переглядаються і публікуються податковими органами. Сюди не входять процедури, відповідно до яких податкова служба та платник податків погоджують заздалегідь трансферне ціноутворення в контрольованих операціях (договори про (попереднє) ціноутворення), обговорювані в секції F цього розділу. При обговоренні у цій секції ми не розглядаємо податкові положення, призначені для запобігання «надмірної» величини заборгованості іноземній дочірній компанії (правила «тонкої» капіталізації), які будуть розглянуті в подальшому.

4.96. Надання режиму «безпечної гавані» ставить ряд серйозних питань про рівень свавілля при визначенні трансфертних цін відповідними платниками податків, про можливості податкового планування і потенційного подвійного оподаткування в результаті можливої невідповідності такого режиму принципу витягнутої руки.

Е.3. Фактори в підтримку застосування режиму «безпечної гавані»

4.97. Режим «безпечної гавані» має такі основні цілі: спрощене оподаткування для відповідних платників податків при визначенні умов контрольованих операцій за принципом витягнутої руки; надання впевненості певній категорії платників податків у тому, що ціна, що стягується або отримується за контрольованими операціями, буде прийнята органами податкової служби без подальшої перевірки; звільнення податкової служби від обов'язку проводити додаткові розслідування і податкові перевірки таких платників податків з питань їх трансфертного ціноутворення.

Е.3.1. Звільнення від дотримання деяких правових норм

4.98. Застосування принципу витягнутої руки може зажадати збору та аналізу даних, одержати і (або) оцінити які досить складно. У певних випадках такого роду труднощі можуть бути неспівставними з розміром корпорації або рівнем її контрольованих операцій.

4.99. Режим «безпечної гавані» покликаний значною мірою полегшити дотримання податкового законодавства шляхом звільнення платників податків від виконання вказаних положень. Режим створювався як «механізм комфорту»; він забезпечує платникам податків більшу ступінь свободи, особливо в областях, в яких відсутні порівняні або співставні ціни за принципом витягнутої руки. Відповідно до такого податкового режиму платники податків знають заздалегідь діапазон цін або норми прибутку, яких корпорація повинна дотримуватися з тим, щоб користуватися зазначеною пільгою. Для дотримання поставлених умов від платника податків вимагається просто застосовувати спрощений метод, в основному критерій прибутковості, що звільняє платника податків від пошуку порівнянних факторів і економить, відповідно, час і кошти платника податків, які в іншому випадку були б витрачені на визначення

трансфертних цін.

Е.3.2. Впевненість платника податків

4.100. Інша перевага режиму «безпечної гавані» полягає в існуванні у платника податків впевненості в тому, що органи податкової служби погодяться з його трансфертними цінами. Такі платники податків будуть упевнені, що щодо їх трансфертних цін не буде проведена податкова перевірка або переоцінка. Податкова служба приймає без проведення ретельного вивчення ціни або результати операції, що перевищують мінімальне порогове значення або потрапляють у встановлений діапазон значень. З цією метою платників податків інформують про відповідні параметри, відповідність яким трансфертної ціни або результату задовольнить податкову службу. Такими параметрами можуть бути, наприклад, деякі величини цінкових надбавок, характерних для галузі, або індикатори прибутку.

Е.3.3. Простота адміністрування

4.101. Режим «безпечної гавані» значно спрощує податкове адміністрування для податкової служби. З визначенням кола платників податків, які підпадають під цей режим, знадобиться мінімальне вивчення трансфертних цін або результатів контрольованих операцій таких платників податків. Таким чином, органи податкової служби можуть приділяти більше часу і коштів для проведення перевірок інших операцій і платників податків.

Е.4. Проблеми, пов'язані з використанням режиму «безпечної гавані»

4.102. Наявність режиму «безпечної гавані» для даної категорії платників податків може мати і негативні наслідки, які податковим службам слід ретельно зважити, порівнюючи їх з очікуваними перевагами. Такі побоювання ґрунтуються на таких фактах:

- 1) запровадження режиму «безпечної гавані» в якій-небудь

конкретній країні вплине не тільки на розрахунок податків у межах юрисдикції, але і розрахунок податків асоційованих підприємств в інших юрисдикціях;

- 2) оскільки встановити задовільні критерії визначення «безпечної гавані» досить складно, це може потенційно призвести до цін або результатів, не відповідних принципу витягнутої руки.

4.103. У режимі «безпечної гавані» від платників податків не завжди вимагається дотримуватися конкретного методу ціноутворення або навіть мати такий метод для цілей оподаткування. Коли вказаний режим накладає на платника податків спрощений метод трансфертного ціноутворення, навряд чи у всіх випадках цей метод буде найбільш ефективним з точки зору фактів і обставин платника податків, який слідує звичайним положенням трансфертного ціноутворення. Наприклад, режим «безпечної гавані» може встановити мінімальну частку прибутку у відсотках у межах методу операційного прибутку, коли платник податків міг би використовувати метод порівнянної не контрольованої ціни або інші методи, засновані на операціях.

4.104. Таке явище могло б розглядатися як несумісне з принципом витягнутої руки, що вимагає використання методу ціноутворення, що відповідає умовам, про які домовилися б незалежні сторони на відкритому ринку, які здійснюють порівнянні операції в порівнянних обставинах. Деякі галузі, в яких товари, продукція або послуги є стандартними, а ринкові ціни публікуються у відкритій пресі, наприклад у нафтовій і гірничорудній промисловості, в секторі фінансових послуг, можна очевидно застосовувати режим «безпечної гавані» з більш високим рівнем точності і, отже, меншим відхиленням від принципу витягнутої руки. Але навіть у цих секторах промисловості ми маємо широкий діапазон результатів, які такий режим навряд чи зуміє скорегувати до задоволення податкових служб. Наявність опублікованих ринкових цін імовірно буде сприяти використанню операційних методів, а в цьому випадку немає необхідності надавати режим «безпечної гавані».

4.105. Навіть припустивши, що метод ціноутворення, який повинен використовуватися в конкретному випадку «безпечної гавані», відповідає фактам і обставинам конкретних податкових випадків, застосування режиму «безпечної гавані», тим не менше, принесе «в жертву» точність при звітуванні про трансфертні ціни. Це – невід’ємний аспект режиму «безпечної гавані», при якому трансфертні ціни в основному встановлюються шляхом порівняння зі стандартною «цільовою» ціною на протигагу індивідуальним фактам та обставинам

операції, як у випадку з принципом витягнутої руки. Отже, ціни або результати, які призводять до відповідності зі стандартною цільовою ціною, не завжди є цінами або результатами, отриманими за принципом витягнутої руки.

4.106. Режим «безпечна гавань», швидше за все, має довільний характер, оскільки рідко відповідає мінливим фактам та обставинам підприємств, навіть тих, які здійснюють одні і ті ж види діяльності або працюють в одних і тих же секторах. Довільність можна звести до мінімуму, але з великими труднощами, за рахунок виділення значної кількості кваліфікованих співробітників для збору, накопичення та постійного перегляду всього обсягу інформації про ціни та цінові тенденції. Отримання потрібної інформації для встановлення і моніторингу параметрів «безпечної гавані» може привести до підвищення адміністративного тягаря на податкові служби, оскільки така інформація відсутня в наявності і її можна отримати, лише направляючи «глибокі» інформаційні запити щодо трансферного ціноутворення. Таким чином, поглиблені дослідження, необхідні для встановлення параметрів «безпечної гавані» з достатнім ступенем точності для досягнення відповідності принципу витягнутої руки, поставлять під загрозу одну з цілей режиму «безпечної гавані», а саме: простоту адміністрування.

Е.4.1. Ризик подвійного оподаткування та труднощі процедури взаємного узгодження

4.107. З практичної точки зору найбільш серйозним побоюванням з приводу «безпечної гавані» є її вплив в міжнародному масштабі. Режим «безпечної гавані» може вплинути на цінову стратегію корпорацій. Існування «цілей» такого режиму може змусити платників податків змінити ціни, які вони за інших умов виставляли б контролюваним сторонам, з тим щоб збільшити прибуток відповідно до поставлених цілей і таким чином уникнути ретельної перевірки трансфертного ціноутворення. Побоювання можливого завищення оподатковуваного доходу в країні, що надає режим «безпечної гавані», є набагато серйознішим, коли ця країна застосовує значні штрафні санкції за заниження розміру податкового зобов'язання або за недотримання вимог до ведення документації, в результаті чого створюються додаткові стимули для забезпечення такого трансфертного ціноутворення, яке приймалося б без подальших розглядів.

4.108. Платники податків можуть цінувати визначеність, забезпечувану режимом «безпечної гавані», тією мірою, в якій вони б підвищили ціни, що виставляються асоційованим підприємствам, з метою отримання зазначеного податкового режиму незалежно від факту, що такі трансферні ціни будуть перевищувати відповідні трансфертні ціни за принципом витягнутої руки з урахуванням конкретних обставин. У цьому випадку режим «безпечної гавані» почне працювати на користь податкової служби, що надає такий режим, оскільки національні платники податків, які отримали цей режим, будуть декларувати зростаючий оподатковуваний дохід. З іншого боку, режим «безпечної гавані» буде «карати» як іноземні асоційовані підприємства, так і їх податкові служби, оскільки у відповідних юрисдикціях буде декларуватися менша величина доходу і, відповідно, оподатковуваного прибутку. У результаті виникне проблема неадекватного розподілу податкових надходжень між податковими юрисдикціями.

4.109. Дійсно, у зазначених випадках податкова служба юрисдикції, яка зазнала негативні наслідки, не погодиться з цінами, що виставляються їх платникам податків за операції з асоційованими підприємствами в країні з режимом «безпечної гавані». Ціни можуть відрізнитися від цін, отриманих у їх юрисдикціях, в результаті застосування методів трансфертного ціноутворення, що відповідають принципу витягнутої руки. Очікується, що іноземні податкові служби поставлять під сумнів ціни, отримані в результаті використання режиму «безпечної гавані», і в результаті платник податків буде стикатися з перспективою подвійного оподаткування.

4.110. Цілком можливо, що ймовірність подвійного оподаткування зведе нанівець цілі зі створення визначеності відносно податкового режиму і простоти адміністрування для платника податку, який вибирає зазначений режим. Однак платники податків вважають, що середній рівень подвійного оподаткування – це прийнятна ціна за отримання звільнення від необхідності дотримуватися досить складних правил трансфертного ціноутворення.

4.111. Очевидно, що подвійне оподаткування саме по собі не є дискваліфікуючим фактором проти режиму «безпечної гавані». Можна заперечити, що платник податків повинен сам приймати рішення чи вибирати зазначений режим оподаткування чи ні, якщо рівень подвійного оподаткування його влаштовує. Однак, для того щоб платник податків прийняв таке рішення як результат «компромісу», країна, яка пропонує «безпечну гавань», повинна чітко обумовити, чи має намір вона пом'якшувати подвійне оподаткування, що виникає в кінцевому підсумку

у результаті застосування такого податкового режиму. Оскільки режим «безпечної гавані» дає платникам податків привілей уникати подальшого контролю чи перевірок їх трансфертних цін, які складаються після застосування наданого режиму та з урахуванням характеру «безпечної гавані», і ціни або результати цих платників податків є тільки «довірчими величинами» цін і результатів, отриманих за принципом витягнутої руки, цілком розумно, що платник податків має бути готовим, вибираючи режим «безпечної гавані», нести тягар міжнародного подвійного оподаткування трансфертних цін, декларованих в рамках цього режиму. Логічно припустити, що платникам податків, що вибрали режим «безпечної гавані», буде заборонено, як правило, виносити питання подвійного оподаткування на розгляд компетентних органів, якщо використання результатів режиму «безпечної гавані» призведе до подвійного оподаткування на міжнародному рівні. Податкове звільнення від подвійного оподаткування, пов'язане з вибором платника податків режиму «безпечної гавані», надаватиметься в іноземній державі тільки тоді, коли платник податків може довести, що результати дотримання правил такого режиму відповідають результатам за принципом витягнутої руки.

4.112. Коригування трансфертного ціноутворення іноземними податковими службами буде ускладнене, коли ТНК обрала режим «безпечної гавані» в іншій країні, оскільки платник податків може опротестувати коригування для усунення подвійного оподаткування. Той факт, що процедури взаємного узгодження зазвичай не спрямовані на коригування в напрямі «зверху вниз» цін або результатів, встановлених в рамках режиму «безпечної гавані», може створювати негативні наслідки для податкових служб іноземних держав.

4.113. Використання режимів «безпечної гавані» в одній країні може зажадати від податкових служб інших країн вивчити політику трансфертного ціноутворення всіх компаній, асоційованих з підприємствами, які обрали режим «безпечної гавані» з тим, щоб ідентифікувати всі випадки потенційної невідповідності принципу витягнутої руки. Нездатність зробити це може призвести до переведення податкового доходу з цих країн в країну, яка надає пільговий режим «безпечної гавані». Відповідно, будь-яка адміністративна простота буде отримана податковою службою країни з зазначеним режимом за рахунок інших країн, які, прагнучи захистити власну податкову базу, будуть змушені систематично визначати, чи відповідають ціни або результати, дозволені в рамках режиму «безпечної гавані», цінам і результатам, які могли б бути отримані в результаті застосування власних правил

трансфертного ціноутворення. Тягар адміністративних витрат в країні, що пропонує зазначений режим, буде перекладено на юрисдикції інших країн.

4.114. Можливості подвійного оподаткування існують не тільки тоді, коли одна країна застосовує режим «безпечної гавані». Використання такого режиму декількома країнами не усуває подвійного оподаткування, якщо кожна юрисдикція застосовує конфліктуючі підходи і методи. Параметри режимів «безпечної гавані» двох країн для конкретних сегментів промисловості будуть відрізнятися один від одного, оскільки обидві країни захочуть захистити власні доходи. Теоретично наявність міжнародного співробітництва може забезпечити деякий рівень гармонізації національних систем, необхідний для усунення подвійного оподаткування. Однак на практиці двом юрисдикціям навряд чи вдасться гармонізувати конфліктні «безпечні гавані» з метою усунення подвійного оподаткування.

Е.4.2. Можливості для податкового планування

4.115. Режим «безпечної гавані» надає платникам податків можливість планувати податки. Підприємства можуть мати стимул для зміни трансфертних цін, щоб перевести оподатковуваний дохід в інші юрисдикції. Цілком імовірно це може призвести до ухилення від сплати податків в тому плані, що підприємства будуть укладати фальшиві договори для використання пільгових положень податкового режиму «безпечної гавані».

4.116. Якщо такий режим заснований на середніх показниках по галузі, для платників податків, що мають прибутковість вище середньої, це відкриває можливість податкового планування. Наприклад, прибуткова компанія, що реалізує продукцію за принципом витягнутої руки, може отримати надбавку (частку прибутку) у розмірі 15 % з контрольованих операцій. Ця компанія матиме стимул для переходу на режим «безпечної гавані», який забезпечить їй 10 % прибутку. Прибутки компанії, що використовує режим «безпечної гавані», оподатковуватимуться по низхідній шкалі, незважаючи на те, що трансфертні ціни контрольованих операцій, які формують прибутки, будуть значно нижчими за ціни, які відповідали б принципу витягнутої руки. Відповідно, оподатковуваний дохід буде переміщений в іншу країну. Якщо цей підхід застосовується у великому масштабі, бюджет країни, що надає режим «безпечної гавані»,

недоодержуватиме істотні суми, і податкова служба не зможе вжити ніяких заходів для боротьби з переказом прибутку за межі країни.

4.117. Режим «безпечної гавані» може потенційно призвести до зниження оподатковуваного доходу від міжнародних операцій тією мірою, в якій цей режим позначається на цінах або прибутку, що йдуть у розріз з принципом витягнутої руки, а також до переміщення оподатковуваного доходу в країни з більш низьким рівнем оподаткування або в країни з режимом «податкового раю».

4.118. Кожна країна самостійно вирішує, чи готова вона до певного «розмивання» власної податкової бази в результаті застосування режиму «безпечної гавані» чи ні. Основний «компроміс» при ухваленні такого рішення в галузі податкової політики досягається між масштабом і привабливістю такого режиму для платників податків, з одного боку, і скороченням рівня податкових доходів, з іншого. Чим привабливіший режим «безпечної гавані» для платника податків, тим більше платників податків захочуть скористатися цим режимом, що призведе до скорочення рівня витрат на податкове адміністрування для податкової служби. З іншого боку, чим привабливіше такий режим, тим більше податкових надходжень буде втрачено в результаті зниження доходів. Розмір відповідних витрат і переваг при такому компромісі не істотний, якщо податкова служба не готова, в принципі, відмовитися від частини своїх повноважень, пов'язаних з оцінкою податкових зобов'язань платників податків.

Е.4.3. Питання справедливості й одноманітності

4.119. І, нарешті, режим «безпечної гавані» піднімає питання справедливості та одноманітності. Представляючи режим «безпечної гавані», країна створює два різних набори правил у сфері трансфертного ціноутворення, причому один набір правил вимагає відповідності цін принципу витягнутої руки, а другий – відповідності різних і спрощених умов. Оскільки для диференціації платників податків, що претендують на отримання податкового режиму «безпечної гавані», потрібно встановити деякі критерії, однорідні і, можливо, конкуруючі платники податків можуть, в деяких обставинах, виявитися по різні боки встановленого порогу для отримання такого режиму, що призведе до того, що однорідні платники податків будуть слідувати різним податковим режимам, тобто один з них буде задовольняти правилам «безпечної гавані» і, відповідно,

звільнятися від дотримання звичайних законодавчих положень, а інший – буде зобов’язаний вести підприємницьку діяльність виключно відповідно до принципу витягнутої руки (або тому, що підприємство фактично здійснює операції за принципом витягнутої руки, або тому, що зобов’язане дотримуватися законодавчих положень з трансфертного ціноутворення, заснованих на цьому принципі). Пільговий податковий режим відповідно до правил «безпечної гавані» для конкретної категорії платників податків може призвести до дискримінації та порушень конкуренції.

Е.5. Рекомендації з використання режиму «безпечної гавані»

4.120. Аналіз показав, що тоді, як з введенням режиму «безпечної гавані» реалізується ряд цілей, пов’язаних з дотриманням податкового законодавства та адміністративних процедур у сфері трансфертного ціноутворення, одночасно з цим створюються фундаментальні проблеми, які можуть негативно вплинути на цінові рішення підприємств, що беруть участь у контрольованих операціях. Вони також можуть негативно вплинути на податкові надходження країни, яка встановлює режим «безпечної гавані», а також тих країн, чії асоційовані підприємства беруть участь у контрольованих операціях з платниками податків, які обрали зазначений режим. Важливо зазначити, що режим «безпечної гавані», зазвичай, не сприяє встановленню трансфертних цін за принципом витягнутої руки. Ці недоліки необхідно виміряти, співвідносячи їх з очікуваними перевагами режимів «безпечної гавані», визначеністю платників податків і простотою дотримання законодавства для платників податків, а також скороченням тягаря адміністрування для податкових служб.

4.121. При звичайному адмініструванні податкового законодавства неможливо надати платнику податків певні гарантії, оскільки податкові служби повинні зберігати здатність перевіряти всі аспекти оцінки податку на прибуток платника податків, включаючи трансферне ціноутворення. Запровадження режиму «безпечної гавані» означає, що податкова служба віддає частину своїх широких повноважень в обмін на якісь автоматично діючі правила. Податкові служби іноді не готові заходити так далеко, вважаючи більш важливим зберігати право на проведення перевірки точності самостійного нарахування податків і оцінки податкової бази платників податків. Простота дотримання законодавства може часто підпорядковуватися іншим цілям податкової

політики, таким як розумні і адекватні правила ведення документації та звітності, та запобігання ухилення від сплати податків.

4.122. З іншого боку, податкові служби володіють значною свободою адміністрування податкового законодавства. Вони можуть прийняти рішення про концентрацію ресурсів на податкових перевітках великих платників податків або значної частини контрольованих операцій, одночасно проявляючи терпимість щодо «малих» платників податків. Тоді як більш гнучкі адміністративні практики щодо останніх не замінюють формально створений режим «безпечної гавані», вони можуть, хоча і меншою мірою, реалізувати ті ж самі цілі, які переслідуються створенням зазначеного режиму. З урахуванням вищевикладеного, ми не радимо надавати спеціальні пільги для деяких категорій платників податків при визначенні трансфертного ціноутворення, як і не рекомендуємо використовувати режим «безпечної гавані».

Г. Договори про (попереднє) ціноутворення⁵

Г.1. Визначення та сутність договорів про (попереднє)ціноутворення)

4.123. Договір про (попереднє) ціноутворення («ДПЦ») – це угода, яка визначає на етапі, що передуює контрольованим операціям, відповідний набір критеріїв (наприклад, метод, параметри порівняності і відповідні коригування, критичні припущення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення за вказаними операціями протягом встановленого періоду. Висновок ДПЦ формально ініціюється платником податків і передбачає ведення переговорів між платником податків, одним або декількома асоційованими підприємствами та однією чи кількома податковими службами. ДПЦ призначені для використання як додатковий механізм до традиційних адміністративних, юридичних та договірних способів вирішення питань, пов'язаних з трансферним ціноутворенням. Найбільш ефективно їх використання у тих випадках, коли не працюють або складні в застосуванні загальноприйняті механізми вирішення зазначених питань. Докладне керівництво з укладення

⁵Додаткове керівництво з укладення договорів про (попереднє) ціноутворення, згідно з процедурою взаємного узгодження, знаходиться у додатку до розділу IV

попередніх цінових угод, згідно з процедурою взаємного узгодження (ДПЦ ПВУ), було прийнято в жовтні 1999 року і знаходиться у додатку до цього розділу.

4.124. Основним питанням у концепції ДПЦ є питання, наскільки конкретними вони можуть бути у визначенні трансфертного ціноутворення платника податку протягом ряду років, наприклад, чи можна встановити для конкретного випадку тільки методологію трансфертного ціноутворення або визначити більш конкретні результати. У цілому, рекомендується приділяти особливу увагу таким ситуаціям, коли ДПЦ виходить за межі методології, способу застосування ДПЦ, критичним припущенням, оскільки більш конкретні висновки спираються на прогнозовані результати майбутніх подій.

4.125. Надійність таких прогнозів, використовуваних у ДПЦ, залежить як від змісту прогнозів, так і критичних припущень, на які вони спираються. Наприклад, навряд чи буде доцільно стверджувати, що процентна ставка на короткострокові позики, яка визначається за принципом витягнутої руки, у відношенні певної корпорації за внутрішньогрупові позики, залишиться на рівні 6 % протягом усіх майбутніх трьох років. Більш розумним буде прогноз, що процентна ставка становитиме LIBOR плюс фіксований відсоток. Такі прогнози стануть більш надійними, якщо щодо кредитного рейтингу компанії ввести додаткове критичне припущення (наприклад, якщо кредитний рейтинг зміниться, зазначений фіксований відсоток також зміниться).

4.126. Інший приклад: навряд чи слід визначати формулу розподілу прибутку між асоційованими підприємствами, якщо, за очікуваннями, розподіл функцій між ними буде нестабільним. Можливо порекомендувати яку-небудь формулу розподілу прибутку в тому випадку, коли роль кожного підприємства була визначена в критичних припущеннях. У певних ситуаціях, коли існує достатня кількість припущень, можливо навіть дати розумний прогноз щодо фактичного коефіцієнта розподілу прибутку.

4.127. При визначенні точності ДПЦ для конкретного випадку податкові органи повинні визнати, що прогнозування майбутнього прибутку в абсолютному вираженні представляється найменш імовірною справою. Цілком можливо використовувати коефіцієнти прибутку незалежних підприємств як порівнянні параметри, однак зазначені показники також часто міняються і дуже важко піддаються прогнозуванню. Використання відповідних критичних припущень і їх діапазонів може підвищити надійність таких розрахунків. Тут можуть

допомогти і дані про стан промисловості за минулий період.

4.128. Підсумовуючи вищезазначене, можна сказати, що точність і надійність прогнозу залежить від фактичного матеріалу й умов кожної конкретної справи. Платники податків і податкові служби, розглядаючи сферу застосування ДПЦ, зобов'язані звертати особливу увагу на точність прогнозних розрахунків. Якщо такі розрахунки не надійні, їх не слід включати в ДПЦ. Щодо методу і його застосування, їх доцільність, а також доцільність критичних припущень, як правило, можна передбачити з більшим ступенем точності, ніж майбутні результати (наприклад, рівень ціни або розмір прибутку).

4.129. У деяких країнах дозволяється укладати односторонні угоди, коли органи податкової служби та платник податків у їх юрисдикції укладають угоду без залучення інших зацікавлених податкових служб. Однак така одностороння ДПЦ може вплинути на розмір податкових зобов'язань асоційованих підприємств, які відносять до інших податкових юрисдикцій. У тих країнах, де дозволяється застосовувати односторонню ДПЦ, компетентні органи інших зацікавлених податкових юрисдикцій повинні якомога раніше отримати повідомлення про таку процедуру з тим, щоб ухвалити рішення про те, чи хочуть вони або чи можуть розглядати можливість укладання двосторонньої угоди, відповідно до процедури взаємного узгодження. У будь-якому випадку країни не повинні включати до будь-якої односторонньої ДПЦ, яку вони укладають з платником податків, вимогу щодо відмови платника податків від доступу до процедури взаємного узгодження при виникненні спорів щодо трансфертного ціноутворення та при порушенні іншою країною питання про коригування трансфертного ціноутворення щодо операції чи питання, охопленого односторонньою ДПЦ; перша країна заохочується до розгляду доречності відповідного коригування, а не односторонньої ДПЦ як єдино можливого способу врегулювання питання.

4.130. У зв'язку зі стурбованістю питаннями подвійного оподаткування більшість країн воліє укладати двосторонні або багатосторонні ДПЦ (у яких беруть участь дві або більше країн). Деякі країни не схильні укладати зі своїми платниками податків односторонні ДПЦ (між одним платником податків і однієї податковою службою). Двосторонній (багатосторонній) підхід з більшою ймовірністю гарантує, що такі угоди знизять ризик подвійного оподаткування, забезпечать рівноправне ставлення до всіх задіяних податкових служб і платників податків, а також більш високий ступінь визначеності відносно податкового режиму відповідних платників податків. У деяких країнах

внутрішні адміністративні правила не дозволяють податковим службам укладати угоди безпосередньо з платниками податків; у цьому випадку ДПЦ можуть укладатися з компетентним органом договірної держави тільки на підставі процедури взаємного узгодження. У цілях цієї частини документа ДПЦ не включає односторонню угоду за винятком випадків, коли існує пряма вказівка на односторонню угоду.

4.131. ДПЦ можуть виявитися надзвичайно корисними для податкових служб при розгляді питань розподілу прибутку або віднесення доходів у контексті глобальних операцій з цінними паперами або торговельною продукцією, а також розгляду домовленостей про покриття витрат між численними учасниками. Концепція ДПЦ також може використовуватися для вирішення питань, розглянутих у статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування, зокрема, пов'язаних з розподілом прибутку, постійними представництвами та діяльністю філій.

4.132. ДПЦ, включаючи односторонні, значно відрізняються від традиційних приватних рішень, які деякі податкові служби видають платникам податків. ДПЦ зазвичай має справу з фактичним матеріалом, тоді як такі традиційні приватні рішення (ухвали) обмежуються розглядом питань законодавчого характеру, ґрунтуючись на фактах, поданих платником податків. Факти, які лежать в основі такого запиту на прийняття приватного рішення щодо конкретного платника податків, можуть і не ставитися під сумнів податковими органами, тоді як у випадку ДПЦ всі факти ретельно аналізуються і розслідуються. Крім того, ДПЦ зазвичай охоплює кілька операцій, кілька типів операцій на постійній основі, або всі міжнародні операції платника податків за конкретний період часу, тоді як запит на приватне рішення податкової служби обмежується тільки певною конкретною операцією.

4.133. Для успішного проведення переговорів з ДПЦ вкрай важливо, щоб асоційовані підприємства співпрацювали між собою. Наприклад, як правило, від таких підприємств вимагається повідомляти податкові служби про методологію, яка, на їхню думку, найбільш оптимально підходить для розгляду конкретних фактів і обставин. Асоційовані підприємства також повинні подати до органів податкових служб документацію, яка обґрунтовує доцільність їх пропозиції, зокрема, дані, пов'язані з промисловістю, ринками і країнами, що охоплені угодою. Крім того, ці підприємства можуть визначати неконтрольовані види діяльності, порівнянні або аналогічні видам діяльності, якими займаються зазначені підприємства з точки зору здійснюваних економічних операцій і умов трансфертного ціноутворення, наприклад, видатки на економічну

діяльність і ризики тощо, а також проводити функціональний аналіз відповідно до положень розділу I цих настанов.

4.134. Зазвичай асоційованим підприємствам дозволяється брати участь у процесі ДПЦ у вигляді подання відповідної справи і ведення переговорів із задіяними податковими службами, забезпечення їх необхідною інформацією і укладання угоди з питань трансфертного ціноутворення. З точки зору асоційованого підприємства така можливість участі може вважатися перевагою порівняно зі звичайною процедурою взаємного узгодження.

4.135. Після завершення процесу укладання ДПЦ органи податкових служб повинні видати асоційованим підприємствам, що знаходяться в їх юрисдикції, документальне підтвердження про те, що якщо платник податку дотримується умов угоди, податкові служби не будуть вносити жодних коригувань у трансфертні ціни. ДПЦ також повинен мати положення (або, можливо, посилення на деякий діапазон), що забезпечує можливість перегляду або скасування договору в майбутньому, якщо економічна діяльність підприємств істотно змінюється, або коли неконтрольовані економічні обставини (наприклад, значні зміни в курсах валют) значним чином підривають надійність методології так, якби незалежні підприємства вважали б їх значними для цілей трансфертного ціноутворення.

4.136. ДПЦ може охоплювати всі питання трансфертного ціноутворення платника податків (деякі країни віддають перевагу такому широкому охопленню) або надавати певну свободу платнику податків у формулюванні запиту з ДПЦ і обмежуватися лише конкретними дочірніми підприємствами та операціями між компаніями. ДПЦ застосовується до майбутніх періодів та операцій, визначення конкретного терміну змінюється залежно від галузі, виробленої продукції або проведених операцій. Асоційовані підприємства можуть обмежувати свої запити конкретними майбутніми періодами. Відповідно до ДПЦ можна також застосувати узгоджену методологію формування трансфертного ціноутворення для вирішення аналогічних проблем трансфертного ціноутворення в попередні роки. Для цієї мети, однак, потрібно отримати згоду податкової служби, платника податків, а в деяких випадках, і уряду договірної країни, яка виступає стороною за угодою про уникнення подвійного оподаткування.

4.137. Кожна податкова служба, яка бере участь у ДПЦ, природно, захоче контролювати виконання умов такої угоди платниками податків у своїй юрисдикції. Контроль, як правило, здійснюється двома

способами. За першим платник податків, який підписав ДПЦ, повинен подавати річні звіти, що відображають дотримання ним умов та правил ДПЦ, а також діючі критичні припущення. За другим підходом податкова служба може як і раніше проводити податкові перевірки платників податків у рамках затверджених планових перевірок, проте без перегляду методології. Замість цього податкова служба може використовувати обмежені перевірки трансфертного ціноутворення у вигляді перевірок базових даних, що належать до пропозиції щодо укладення ДПЦ, а також контролювати процес дотримання платником податків умов і домовленостей ДПЦ. Що стосується трансфертного ціноутворення, податкова служба може також проаналізувати точність і правильність відомостей у ДПЦ і річних звітах, і те, наскільки точно і послідовно застосовувалася конкретна методологія. Перевірка всіх інших питань, не пов'язаних з ДПЦ, здійснюється відповідно до прийнятих методик податкових перевірок у кожній конкретній юрисдикції.

4.138. ДПЦ підлягає скасуванню, включаючи ретроспективним чином, якщо виявляються випадки шахрайства чи спотворення інформації на стадії ведення переговорів про ДПЦ або коли платник податків порушив умови та домовленості вже укладеного ДПЦ. Якщо надійшла пропозиція про скасування або відкликання ДПЦ, податкова служба, яка запропонувала таку міру, зобов'язана повідомити інші податкові служби про свій намір скасувати або відкликати ДПЦ та вказати підстави для прийняття таких санкцій.

F.2. Законодавчі та адміністративні правила, що регулюють ДПЦ – можливі рішення

4.139. ДПЦ, у якому беруть участь компетентні органи країни, яка є стороною за договором про уникнення подвійного оподаткування, повинна розглядатися в рамках процедури взаємного узгодження відповідно до статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР, навіть якщо такі домовленості явно не вказані в цій статті. Пункт 3 зазначеної статті говорить про те, що компетентні органи повинні прагнути, за взаємною згодою, вирішити всі труднощі або сумніви, що виникають у зв'язку з тлумаченням або застосуванням такої конвенції. Хоча пункт 50 Коментарів вказує, що питання, що регулюються цим пунктом, відносять до загальних проблем, пов'язаних з категорією платників податків, тим не менше, цей пункт конкретно обумовлює, що такі питання можуть виникнути у зв'язку з індивідуальним випадком. У ряді випадків ДПЦ

укладаються за результатами застосування трансфертного ціноутворення до конкретної категорії платників податків, коли виникають розбіжності і труднощі. Пункт 3 статті 25 також обумовлює, що компетентні органи можуть проводити консультації між собою з метою усунення подвійного оподаткування у випадках, не охоплених Конвенцією. Під це положення підпадають двосторонні ДПЦ, оскільки одна з цілей таких ДПЦ – усунути подвійне оподаткування. Навіть якщо конвенція регулює внесення коригувань у трансферне ціноутворення, у ній не вказується методика або порядок (процедури) такої поправки, за винятком принципу витягнутої руки, який описується в статті 9. Таким чином, можна зробити висновок, що укладення ДПЦ дозволено пунктом 3 статті 25, оскільки конкретні випадки трансфертного ціноутворення, що підпадають під ДПЦ, в інших статтях Конвенції не розглядаються. Положення про обмін інформацією у статті 26 також може прискорити укладення ДПЦ, оскільки в ньому зазначається про співробітництво між компетентними органами у вигляді обміну інформацією.

4.140. Податкові служби з метою укладання ДПЦ можуть додатково покластися на загальні внутрішні (всередині країни) повноваження адміністрування податків. У деяких країнах податкові служби можуть приймати для платників податків спеціальні рекомендації адміністративного чи нормативного характеру, у яких описуються оптимальні податкові режими для укладених угод і доцільна методологія формування трансфертних цін. Як вже зазначалося, податкові кодекси деяких країн-членів ОЕСР містять положення, що дозволяють платникам податків подавати заявки та отримувати від податкових служб спеціальні рішення для різних цілей. Такий механізм прийняття спеціальних рішень, хоча і не був розроблений конкретно для укладення ДПЦ, може виявитися цілком осяжним і застосовуватися в цих цілях.

4.141. У законодавстві деяких країн відсутні положення, що дозволяють укладати ДПЦ. Проте, у тих випадках, коли конвенція про уникнення подвійного оподаткування містить положення, що стосується процедури взаємного узгодження, аналогічне статті 25 Типової податкової конвенції ОЕСР, компетентні органи, як правило, можуть укладати ДПЦ, якщо є ймовірність того, що трансферне ціноутворення призведе до подвійного оподаткування або виникнення складнощів або сумнівів з приводу тлумачення або застосування конвенції. Такий договір вважається законодавчо обов'язковим для виконання обома договірними державами і гарантує права задіяних платників податків. У тій мірі, у якій такі конвенції про уникнення подвійного оподаткування превалюють над національним законодавством, відсутність у національному законодавстві

положень про укладення ДПЦ не може служити підставою для відмови від застосування ДПЦ на основі процедури взаємного узгодження.

Ф.3. Переваги попередніх цінових угод

4.142. Програма ДПЦ може допомогти платникам податків у сенсі усунення невизначеності за рахунок підвищення передбачуваності податкового режиму для міжнародних операцій. За умови задоволення критичних припущень ДПЦ може дати платникам податків визначеність щодо питань оподаткування трансфертного ціноутворення, охоплюваного в ДПЦ, протягом конкретного періоду часу. У деяких випадках ДПЦ може також надати можливість продовжити період часу, до якого договір додається. Коли термін дії ДПЦ закінчується, податкові служби і платники податків можуть відновити договір. З огляду на визначеність, що надається ДПЦ, платник податків може опинитися в більш вигідній позиції, оскільки він зможе спрогнозувати свої податкові зобов'язання, тим самим створюється податкове середовище, сприяюче залученню інвестицій.

4.143. ДПЦ надають можливість як податковим службам, так і платникам податків проводити консультації і співпрацювати в дусі згоди й відсутності суперечностей. Можливість обговорювати складні податкові питання в менш конфронтаційній атмосфері, яка створюється при перевірці трансфертного ціноутворення, може сприяти вільному потоку інформації серед усіх учасників сторін з метою досягнення законодавчо правильного і практично досяжного результату. Доброзичлива атмосфера може також призвести до більш об'єктивної оцінки наданих даних та інформації порівняно з оцінкою, що формується в контексті протиріч (наприклад, під час судового розгляду). Тісні зв'язки і співробітництво, необхідні між податковими службами за програмою ДПЦ, також забезпечують створення більш тісних зв'язків з партнерами за податковим договором у сфері трансфертного ціноутворення.

4.144. ДПЦ може запобігти витратним і тривалим розслідуванням і судовим справам з основних питань трансфертного ціноутворення між платниками податків і податковими службами. Після підписання ДПЦ для подальших перевірок декларації платника податків буде потрібно менше коштів, оскільки про платника податків є набагато більше інформації. Тим не менш, контроль над реалізацією угоди може представляти труднощі. Сам процес ДПЦ може також забезпечити

економію часу як для платників податків, так і податкових органів, хоча в цілому економія може не стосуватися чистого часу, наприклад, в юрисдикції, в якій відсутня процедура перевірки і де наявність ДПЦ може безпосередньо не зачіпати обсяг ресурсів, виділених на дотримання податкового законодавства.

4.145. Двосторонні та багатосторонні ДПЦ істотно скорочують або усувають можливість юридичного або економічного подвійного оподаткування або ухилення від оподаткування, оскільки в цьому процесі беруть участь всі зацікавлені країни. На відміну від них, одностороннє ДПЦ не гарантує визначеність у зменшенні подвійного оподаткування, тому що податкові служби, яких стосуються операції, визначені у ДПЦ, можуть вважати, що прийнята методологія дає результат, не відповідний принципу витягнутої руки. Крім того, двосторонні та багатосторонні ДПЦ здатні посилити процедуру взаємного узгодження шляхом істотного скорочення часу, необхідного для досягнення згоди, оскільки компетентні органи працюють з поточними даними, на відміну від даних попереднього року, і отримання цих даних може бути пов'язано з труднощами і витратами часу.

4.146. Розкриття даних та інформаційні аспекти програми ДПЦ, як і співпраця під час ведення переговорів з ДПЦ, може допомогти податковим службам зрозуміти саму суть складних міжнародних операцій, здійснюваних ТНК. Програма ДПЦ сприяє отриманню знань і розумінню високотехнічних і фактичних умов у таких сферах, як світова торгівля, і в відповідних податкових питаннях. Удосконалення знань і розвиток професійних навичок співробітників податкових органів у конкретних галузях чи конкретних видах операцій допоможе податковим службам надавати платникам податків послуги більш високого рівня в аналогічних обставинах. Використовуючи програму ДПЦ, податкові служби мають доступ до необхідних галузевих даних і аналізу методологій ціноутворення в умовах співпраці.

Ф.4. Недоліки, пов'язані з договорами про (попереднє) ціноутворення

4.147. Одностороннє ДПЦ може створювати податковим службам і платникам податків значні проблеми. З точки зору інших податкових служб, проблеми виникають через розбіжності у зв'язку з укладенням ДПЦ. З точки зору залучених асоційованих підприємств,

однією такою проблемою є можливий вплив на поведінку асоційованих підприємств. На відміну від двосторонніх і багатосторонніх ДПЦ, використання одностороннього ДПЦ не завжди призводить до підвищення визначеності для задіяного платника податків та зниження економічного та юридичного подвійного оподаткування для групи ТНК. Якщо платник податків приймає угоду, за якою дохід перерозподіляється в країну, що укладає ДПЦ, з тим, щоб уникнути тривалої і витратної процедури запитів з трансферного ціноутворення або дуже великих штрафів, адміністративний тягар переноситься з цієї країни на інші юрисдикції. Платники податків не повинні укладати ДПЦ з цих причин.

4.148. Ще одна проблема з односторонньою ДПЦ – це питання відповідних коригувань. Оскільки ДПЦ володіє певною гнучкістю, платник податків і взаємозалежна сторона можуть призначити свої ціни відповідно до діапазону допустимих величин цін уже в ДПЦ. В односторонньому ДПЦ необхідно, щоб зазначена гнучкість зберігала принцип витягнутої руки, оскільки іноземні компетентні органи навряд чи дозволять проводити відповідне коригування як результат ДПЦ, яке, на їх погляд, не відповідає принципу витягнутої руки.

4.149. Наступний можливий недолік виникає тоді, коли ДПЦ дає ненадійний прогноз змін ринкової ситуації без адекватних найважливіших припущень, як зазначалося. Для того, щоб уникнути ризику подвійного оподаткування, необхідно, щоб програми ДПЦ залишалися досить гнучкими, оскільки «статичне» ДПЦ не зможе задовільно відображати правила витягнутої руки.

4.150. Спочатку програма ДПЦ може виявитися досить напруженою щодо ресурсів для податкових перевірок трансфертного ціноутворення, оскільки податкові органи, як правило, повинні будуть виділити ресурси, призначені для інших цілей (наприклад, для вивчення податкових справ, консультацій, судових розслідувань тощо), для виконання програми ДПЦ. Платники податків, які прагнуть до укладення ДПЦ на більш ранній стадії, з урахуванням власних бізнес цілей і строків, можуть також претендувати на відволікання ресурсів податкового органу, і програма ДПЦ в цілому буде діяти відповідно до вимог бізнес-кіл. Зазначені вимоги з боку платників податків можуть не збігатися з плануванням ресурсів податкових органів, що створює складності для ефективної роботи в рамках ДПЦ та інших рівнозначно важливих завдань. Подовження ДПЦ, однак, може зайняти менше часу, ніж процес первісного укладення такого договору. Процес подовження термінів дії ДПЦ часто полягає в оновленні та коригуванні наявних даних, ділових та економічних критеріїв і розрахунків. Якщо йдеться про двосторонню

угоду, з питання продовження ДПЦ з метою усунення подвійного оподаткування (або ухилення від оподаткування) потрібно буде отримати згоду компетентних органів обох договірних держав.

4.151. Наступний потенційний недолік ДПЦ може мати місце, коли податкова служба однієї держави підписала ряд двосторонніх ДПЦ, в яких беруть участь тільки певні асоційовані підприємства групи ТНК. Може спостерігатися тенденція до гармонізації основи для подальшого укладення ДПЦ способом, аналогічним способу укладення попередніх угод, і недостатньо враховувати умови ведення діяльності на інших ринках. Саме тому рекомендується з великою обережністю інтерпретувати результати раніше укладених ДПЦ, які є репрезентативними щодо всіх ринків.

4.152. Аналогічним чином висловлювалися побоювання, що, враховуючи характер процедури ДПЦ, ДПЦ буде цікавити платників податків, які не мали раніше проблем з дотриманням податкового законодавства. Досвід ряду країн показує, що найчастіше такими платниками податку, зацікавленими в укладанні ДПЦ, є дуже великі корпорації, діяльність яких систематично перевіряється податковими органами, включаючи методику трансфертного ціноутворення. Різниця між такими перевітками та перевітками трансфертного ціноутворення полягає скоріше в термінах, ніж у масштабах. Однак результати вивчення не показали, що в ДПЦ будуть зацікавлені тільки винятково зазначені платники податків. Дійсно, відомості на цій ранній стадії говорять про те, що платники податків, у яких з питань трансфертного ціноутворення були труднощі з податковими органами і які не бажають, щоб ці проблеми тривали, дуже часто висловлюють свою зацікавленість в укладенні ДПЦ. У цьому випадку з'являється серйозна загроза, що ресурси та експертизи податкових органів будуть використовуватися на цих платників податків на шкоду перевіркам менш законослухняних платників податків, під час яких зазначені ресурси можуть використовуватися з більшою ефективністю, зменшуючи ризик скорочення податкових надходжень до бюджету. Дуже важко забезпечити баланс розподілу ресурсів на проведення заходів з перевірки дотримання податкового законодавства, оскільки програма ДПЦ має тенденцію залучати найбільш кваліфіковані та досвідчені кадри податкової служби. Запити на ДПЦ можуть концентруватися в певних областях або напрямках, наприклад, таких, як світова торгівля, і це може призвести до перенапруження ресурсів фахівців, які вже були виділені для роботи в цих областях податковими органами. Податковим органам потрібен час для підготовки фахівців у спеціальних областях, щоб відповідати на незаплановані запити платників

податків щодо ДПЦ в цих областях.

4.153. Крім зазначених побоювань, є цілий ряд можливих недоліків, пов'язаних із неадекватним адмініструванням програми ДПЦ, як зазначено нижче, і податкові органи, що використовують ДПЦ, повинні вживати серйозні зусилля для усунення проблем, що виникають при практичному застосуванні ДПЦ.

4.154. Наприклад, під час укладення ДПЦ може знадобитися більш детальна спеціалізована інформація про галузь промисловості та платника податків порівняно з перевіркою, яка вимагається під час розгляду питань трансфертного ціноутворення. В принципі так бути не повинно, і документація, необхідна для укладання ДПЦ, не повинна сильно відрізнятися від документації, пропонованої під час перевірки, за винятком того факту, що під час ДПЦ податкові органи повинні отримати докладну інформацію про прогностичні розрахунки і про основу таких розрахунків, що не завжди є центральним питанням під час перевірки трансфертного ціноутворення, коли більша увага приділяється вже здійсненим операціям. Фактично під час укладання ДПЦ необхідно прагнути обмежити перелік документів, як показано вище, причому документи повинні стосуватися більшою мірою розглянутих питань з точки зору практичної діяльності платника податків. Податкові органи повинні визнати, що:

- a) офіційно опублікована інформація щодо конкурентів і порівнянності носить обмежений характер;
- b) не всі платники податків мають можливість провести глибоке дослідження ринку;
- c) тільки материнські компанії можуть володіти знаннями про політику в сфері ціноутворення в рамках усієї групи.

4.155. Ще одне можливе побоювання пов'язано з тим, що під час ДПЦ органи податкової служби можуть більш ретельно вивчати операції, які здійснюватимуться в контексті перевірки трансфертного ціноутворення залежно від фактів і обставин. Платник податків зобов'язаний надати докладну інформацію про трансфертне ціноутворення і виконати всі інші вимоги у зв'язку з перевіркою дотримання ним умов та строків ДПЦ. Водночас платник податків не убезпечений від звичайних і рутинних перевірок податкового органу щодо інших питань. Наявність ДПЦ не захищає платника податків і від перевірок його діяльності у сфері трансфертного ціноутворення. Від платника податків, тим не менш, може знадобитися твердження про те, що він сумлінно дотримувався всіх домовленостей та умов ДПЦ, що всі істотні домовленості в ДПЦ залишаються в силі, що основні дані,

використовувані під час застосування методології, були правильними, що критичні припущення, що лежать в основі ДПЦ, як і раніше, правильні і застосовуються послідовно, як і сама методологія. Податкові органи повинні прагнути до того, щоб процедури ДПЦ не були складними і не накладали б на платників податків більше вимог, ніж це суворо вимагається в рамках застосування ДПЦ.

4.156. Якщо податкові органи неправильно використовують інформацію, отриману в рамках ДПЦ, в практиці проведення податкових перевірок можуть виникнути додаткові проблеми. Якщо платник податків відкликає запит на ДПЦ, або податкові органи відхиляють прохання платника податків після розгляду всіх фактів, будь-яка інформація нефактичного характеру, надана платником податків у зв'язку із запитом на ДПЦ, така, як пропозиції щодо врегулювання, доводи, думки та судження, не може вважатися релевантною у відношенні до перевірки. Крім того, той факт, що платник податків подавав запит на ДПЦ і отримав відмову, не повинен братися до уваги під час вирішення питання про початок перевірки платника податків.

4.157. Органи податкової служби зобов'язані забезпечити конфіденційність комерційних секретів та іншої подібної інформації і документації, представленої їм у ході процедури щодо укладення ДПЦ. Таким чином, тут застосовуються правила національного законодавства про захист інформації. У двосторонньому ДПЦ застосовуються вимоги до збереження конфіденційності інформації партнерів за угодою, що запобігає публічному розголошенню конфіденційних відомостей.

4.158. Програма ДПЦ не може використовуватися всіма платниками податків, оскільки ця процедура може бути витратною і займати багато часу; як правило, вона не під силу і не по засобах малим платникам податків. Це твердження залишається правильним, особливо в тому випадку, коли залучаються незалежні експерти. Відповідно, висновок ДПЦ може всього лише надати допомогу у вирішенні великих справ з трансферного ціноутворення. До того ж з урахуванням значних ресурсів, які потрібні для здійснення програми з ДПЦ, обмежується число запитів, які може розглянути податкова служба. При оцінці ДПЦ податкова служба може полегшити зазначені потенційні проблеми шляхом коригування рівня вивчення відповідно до розміру розглянутої міжнародної угоди.

F.5. *Рекомендації*

F.5.1. *Загальні*

4.159. Оскільки дані настанови в оригінальній версії було опубліковано в 1995 році, значна кількість країн-членів ОЕСР набули досвіду щодо ДПЦ. Ті країни, у яких такий досвід є, поки задоволені станом справ; можна очікувати, що у відповідних умовах цей досвід застосування ДПЦ буде розширюватися. Успіх програм щодо ДПЦ залежить від того, наскільки ретельно буде визначений необхідний рівень конкретності за домовленостями, які засновані на критичних припущеннях, відповідне адміністрування програми і наявність адекватних гарантій, спрямованих на уникнення недоліків, описаних вище, крім гнучкості і відкритості, які необхідні всім сторонам, які беруть участь у процесі.

4.160. Продовжують існувати питання щодо форми й охоплення ДПЦ, остаточне вирішення яких вимагає більшого досвіду та наявності згоди серед країн-членів ОЕСР. До таких питань відносять питання односторонніх ДПЦ. Комітет з фінансових питань має намір провести ретельний моніторинг розширеного використання ДПЦ і забезпечити більшу послідовність під час практичного застосування ДПЦ в тих країнах, які прийняли рішення застосовувати такі угоди.

F.5.2. *Сфера застосування угоди*

4.161. При розгляді сфери застосування ДПЦ платникам податків і органам податкової служби слід звернути найсерйознішу увагу на достовірність прогнозів з тим, щоб вилучити ненадійні. У цілому з особливою обережністю слід ставитися до ДПЦ, які виходять за рамки методології, сфери застосування і критичних припущень. Дивіться пункти 4.123–4.128.

F.5.3. *Односторонні і двосторонні (багатосторонні) домовленості*

4.162. Там, де це можливо, ДПЦ повинен укладатися на двосторонній або багатосторонній основі між компетентними органами, використовуючи процедуру взаємного узгодження відповідного

міжнародного договору. Двостороннє ДПЦ містить менший рівень ризику для платників податків, які відчувають, що повинні підписати ДПЦ або прийняти угоду не на основі витягнутої руки з тим, щоб уникнути дорогих і тривалих розслідувань і можливих штрафних санкцій. Двостороннє ДПЦ також значно знижує шанси на ухилення від оподаткування або подвійного оподаткування будь-якого прибутку. Більше того, укладання ДПЦ у межах процедури взаємного узгодження може стати єдиною формою, прийнятною для податкових органів, коли відсутність національного законодавства не дозволяє укласти двосторонню угоду безпосередньо з платником податків.

F.5.4. Рівноправна доступність ДПЦ для всіх платників податків

4.163. Як уже обговорювалося вище, характер ДПЦ може за фактом обмежувати їх доступність тільки для великих платників податків. Таке обмеження порушує питання про рівноправність і однаковість, оскільки платникам податків в ідентичних ситуаціях необхідно забезпечити рівноправний податковий режим. Гнучкий розподіл ресурсів на податкові перевірки може сприяти виконанню цього завдання. Податкові служби можуть також розглянути можливість застосування ДПЦ малими платниками податків. При оцінці ДПЦ вони повинні вживати заходи щодо адаптації рівнів вивчення до розмірів розглянутої міжнародної операції.

F.5.5. Розробка робочих угод між компетентними органами і поліпшення практики застосування

4.164. Для тих країн, які використовують ДПЦ, забезпечення більшого ступеня однаковості практичного застосування ДПЦ може виявитися більш доцільним як для податкових органів, так і для платників податків. Відповідно, податкові служби зазначених країн можуть розглядати укладання робочих угод з компетентними органами щодо застосування ДПЦ. Ці угоди можуть містити загальні вказівки і роз'яснення для забезпечення взаємного узгодження у випадках, коли платник податків подав запит на ДПЦ, в якому задіяні питання трансфертного ціноутворення.

4.165. Крім того, двосторонні ДПЦ з партнерами за

міжнародним договором повинні відповідати певним вимогам. Наприклад, одна і та ж необхідна і релевантна інформація повинна бути доведена до кожної податкової служби одночасно; крім того, між ними узгоджується методологія, яка відповідає принципу витягнутої руки.

G. Арбітраж

4.166. Торгівля та інвестиції все більше набувають міжнародного характеру, а тому і податкові суперечки, які виникають у зв'язку з такою діяльністю, також набувають міжнародного характеру. Зокрема, суперечки більше не включають лише суперечки між платником податків та його податковою службою, але також стосуються і суперечностей між самими податковими службами. У багатьох таких ситуаціях група ТНК є зацікавленою стороною, а реальними сторонами інтересів є відповідні зацікавлені уряди. Незважаючи на те, що традиційні проблеми подвійного оподаткування зазвичай розв'язувалися через процедури взаємного узгодження, їх вирішення не гарантовано, якщо податкові служби після проведення консультацій не можуть досягнути згоди між собою та якщо не існує такого механізму, як арбітражне застереження чи подібного характеру застереження відповідно до пункту 5 статті 25 для забезпечення можливості розв'язання суперечок. Проте, якщо у певній податковій угоді містяться арбітражні застереження, які подібні до тих, які містяться у пункті 5 статті 25, таке розширення процедури взаємного узгодження робить вирішення справи можливим шляхом передачі до арбітражу одного чи більше питань, у яких компетентні органи не можуть досягнути згоди.

4.167. У 2008 році було доповнено статтю 25 Типової податкової конвенції ОЕСР пунктом 5, який передбачає, що у разі коли компетентні органи не можуть досягнути згоди протягом двох років, нерозв'язані питання на вимогу особи, яка веде справу, передаються для вирішення шляхом арбітражного провадження. Таке розширення процедури взаємного узгодження гарантує, що у разі неможливості досягнення згоди компетентними органами з одного чи більше питань, що перешкоджає вирішенню справи, вирішення справи все ще буде можливим шляхом передачі таких питань до арбітражу. Арбітраж за пунктом 5 статті 25 становить невід'ємну частину процедури взаємного узгодження та не встановлює альтернативного способу вирішення спорів за податковими

угодами між державами. Пункти 63–85 Коментарів до статті 25 містять настанови щодо арбітражної фази процедури взаємного узгодження.

4.168. Існування арбітражного застереження, подібного до положення у пункті 5 статті 25, у окремій двосторонній угоді робить процедуру взаємного узгодження більш ефективною навіть у випадках, коли звернення до арбітражу не є необхідним. Саме існування такої можливості повинно сприяти частішому використанню процедури взаємного узгодження, оскільки як уряди, так і платники податків будуть знати на початку, що час та зусилля, витрачені на процедуру взаємного узгодження, переважно матимуть задовільний результат. Крім того, уряди матимуть стимул забезпечувати ефективну реалізацію процедури взаємного узгодження для уникнення необхідності у подальших додаткових процедурах.

РОЗДІЛ V

Документація

А. Вступ

5.1. У цьому розділі представлені загальні рекомендації податковим органам, які їм необхідно враховувати при розробці правил та (або) процедур отримання документації від платників податків у зв'язку з розслідуванням трансфертного ціноутворення. У ній також наводяться рекомендації платникам податків щодо визначення документів, які можуть показати, що контрольовані операції платників податків задовольняють принцип витягнутої руки і, таким чином, вирішують питання трансфертного ціноутворення та прискорюють проведення податкових перевірок.

5.2. На зміст обов'язків із подання документації можуть впливати правила, що регулюють тягар доказів у відповідній юрисдикції. У більшості юрисдикцій тягар доказів покладається на податкові служби. Таким чином, платнику податків не потрібно доводити правильність утворення трансферних цін, крім випадків, коли податкова служба, за відсутності доказів на користь протилежного, визначає, що ціноутворення не відповідає принципу витягнутої руки. Обговорення в цьому розділі питань, пов'язаних з документацією, не переслідує мети покласти більший тягар збору доказів на платників податків, ніж це встановлено у відповідному національному законодавстві. Тим не менш, слід зазначити, що навіть у тих випадках, коли обов'язок доказів лежить на органах податкової служби, податкові служби можуть, в розумних межах, зобов'язати платника податків надати документацію з трансфертного ціноутворення, оскільки, не маючи в своєму розпорядженні цієї інформації, податкові органи не в змозі проаналізувати ситуацію належним чином. Фактично в тих випадках, коли платник податків не надає необхідну документацію, деякі юрисдикції мають право перекласти на нього тягар доказів у вигляді спростовної презумпції на користь коригування, запропонованого податковою службою. Можливо, ще більш істотним є те, що і податкова служба, і платник податків повинні продемонструвати реальне прагнення до того, щоб сумлінно

продемонструвати, що їх визначення трансфертних цін відповідає принципу витягнутої руки, незалежно від того, яка сторона несе тягар доказів. Під час проведення перевірок поведінки податкових органів не повинна бути особливою, якщо тягар доказів лежатиме на платнику податків (у тих випадках, коли це так). Ні податкова служба, ні платники податків ніколи не повинні використовувати тягар доказів як виправдання припущень трансфертного ціноутворення, які є необґрунтованим або які не можливо перевірити.

В. Рекомендації щодо правил і процедур, що регламентують документацію

5.3. Кожен платник податків повинен прагнути визначати трансфертне ціноутворення для цілей оподаткування, керуючись принципом витягнутої руки і використовуючи інформацію, наявну в його розпорядженні на момент такого визначення. Таким чином, платник податків ще до визначення цін, як правило, повинен визначитися, наскільки трансферне ціноутворення відповідає податковим цілям. Наприклад, платнику податків рекомендується визначити наявність порівнянних даних щодо неконтрольованих операцій. Він також може проаналізувати, на підставі наявної у нього інформації, чи змінилися умови, що використовувалися для визначення трансфертних цін за попередні роки, якщо ці умови будуть використовуватися для визначення трансфертних цін у поточному році.

5.4. Процес розгляду платником податків відповідності трансфертного ціноутворення податковим цілям визначається виходячи з тих самих розумних принципів управління бізнесом, які керували б процесом оцінки бізнес-рішень аналогічного рівня складності і значущості. Очікується, що застосування зазначених принципів вимагатиме від платника податків підготовки письмових матеріалів або посилення на них, які будуть використовуватися як документи, що підтверджують його дії щодо ціноутворення відповідно до принципу витягнутої руки, включаючи інформацію, яка лежить в основі трансфертного ціноутворення, враховані фактори і обраний метод. Доцільно припустити, що податкові органи будуть очікувати від платників податків, що встановлюють трансфертне ціноутворення для конкретного виду господарської діяльності, підготовки або отримання зазначених матеріалів, що стосуються характеру діяльності і трансферних цін, а також збереження їх з метою надання в ході проведення податкової

перевірки. Такі дії платника податків повинні сприяти коректному складанню ним податкових декларацій. Зазначимо, що в момент визначення трансфертних цін або подання податкової декларації платник податків не зобов'язаний створювати або готувати зазначені види документів для перевірки податковими органами. Документи, що, зазвичай, вимагаються разом із податковою декларацією, описані в пункті 5.15.

5.5. Від належної організації порядку зберігання документації платником податків буде залежати, наскільки своєчасно він зможе надати податковим органам необхідні документи в ході податкової перевірки. Платник податків, наприклад, до моменту подання документів до податкових органів, може зберігати відповідні документи у вигляді необроблених оригіналів або у вигляді чітко складеної облікової книги, і будь-якою зручною йому мовою. Він повинен задовольняти відповідні запити щодо перекладу тих документів, які направляються до податкових органів.

5.6. При розгляді трансфертного ціноутворення щодо його відповідності податковим цілям платник податків, застосовуючи розумні принципи управління бізнесом, може підготувати письмові матеріали або посилання на них, які в іншому випадку, за відсутності податкових міркувань, він не мав би готувати або посилатися на ці матеріали, у тому числі і документацію від іноземних асоційованих підприємств. Податкові органи, запитуючи зазначені види документів, зобов'язані ретельно співвідносити свою потребу в таких документах, з витратами та адміністративним навантаженням на платника податків у зв'язку з їх складанням або отриманням. Наприклад, платник податків не повинен нести непропорційно високі витрати і тягар з отримання таких документів від іноземних асоційованих підприємств або залучати їх до обтяжливого пошуку порівнянних даних щодо неконтрольованих операцій, якщо платник податків вважає, з урахуванням принципів цих настанов, що або таких порівнянних даних немає, або вартість визначення таких порівнянних даних буде не виправдано висока порівняно з сумами податку, які є предметом розгляду. Податкові органи повинні визнавати також, що вони можуть отримати необхідну інформацію у межах статей про обмін інформацією у двосторонніх податкових угодах про уникнення подвійного оподаткування, причому відповідно до цього механізму така інформація повинна представлятися своєчасно й ефективно.

5.7. Оскільки деякі документи, які можуть використовуватися під час визначення трансфертного ціноутворення за принципом витягнутої руки для податкових цілей, можуть належати до документів,

що готуються або одержуються тільки для податкових цілей, очікується, що платник податків буде готувати або отримувати зазначені документи, тільки якщо вони дійсно необхідні для проведення оцінки того, чи відповідають трансфертні ціни принципу витягнутої руки, і якщо підготовка або отримання таких матеріалів не будуть пов'язані з невинновано високими витратами платника податків. Платник податків не зобов'язаний готувати або отримувати документи понад мінімальної кількості документів, необхідних для оптимальної оцінки відповідності трансфертних цін принципу витягнутої руки.

5.8. Згідно з наведеними вище рекомендаціями платник податків не зобов'язаний зберігати документи, підготовлені або використовувані у зв'язку з операціями, які мали місце в ті роки, за які коригування не проводиться у зв'язку із закінченням строку давності зберігання документів відповідно до загального національного законодавства для аналогічних видів документації. Податкові органи не повинні також запитувати документи, що відносять до вказаних років, навіть якщо ці документи збереглися. Однак іноді такі документи можуть бути доречними для перевірки трансфертного ціноутворення за рік, наступний за строком давності, наприклад, коли платники податків добровільно ведуть такі облікові дані за довгостроковими контрактами або для визначення відповідності методу трансфертного ціноутворення за вказаний рік стандартам порівняльності. Податкові органи повинні мати на увазі складності знаходження документів за попередні роки й обмежувати свої запити щодо інформації, направляючи їх тільки в тих випадках, коли вони мають серйозну підставу перевірити запитувані документи в зв'язку з операціями, що перевіряються.

5.9. Податкові органи повинні також обмежити запити щодо документів, які можна отримати тільки після завершення операції, що розглядається, які направляються тим платникам податків, які можуть зберігати потрібну інформацію, визначену відповідно до принципів, що регулюють використання багаторічних даних у розділі III, або інформації про факти, що існували на момент визначення трансфертного ціноутворення. При розгляді зазначеної документації на предмет її доречності податкова служба повинна враховувати, якою мірою ця інформація могла бути в наявності у платника податків у період формування трансфертного ціноутворення.

5.10. Податковим службам не рекомендується змушувати платників податків готувати документи, якими платник податків не володіє фактично або не контролює, чи не має в наявності в інший спосіб, наприклад, це стосується інформації, яку неможливо одержати законним

шляхом або до якої у платника податків немає доступу, оскільки ця інформація є конфіденційною у конкурента платника податків або не може бути опублікованою, і тому її не можна отримати, використовуючи систему стандартних запитів або ринкові дані.

5.11. У багатьох випадках інформація про іноземні асоційовані підприємства має найважливіше значення для перевірок трансфертного ціноутворення. Однак збір такої інформації може створювати для платника податків проблеми, з якими він не стикається під час підготовки власних документів. Коли платником податків є дочірня компанія іноземного асоційованого підприємства або акціонер, що володіє міноритарним пакетом акцій, можуть виникнути складнощі з отриманням інформації, оскільки платник податків не контролює асоційоване підприємство. У будь-якому випадку стандарти бухгалтерського обліку та законодавчо встановлені вимоги до документації (включаючи строки підготовки та подання документів) відрізняються у кожній країні. Документи, запитувані платником податків, можуть відрізнятися від документів, які відповідно до розумних принципів управління бізнесом буде зберігати іноземне асоційоване підприємство; при цьому для здійснення перекладів та створення таких документів можуть знадобитися значні кошти і тривалі періоди. Зазначені міркування необхідно враховувати під час визначення обов'язку платника податків з подання документації.

5.12. Навряд чи необхідно охоплювати інформаційним запитом усі асоційовані підприємства, що беруть участь у контрольованих операціях, які підлягають розгляду. Наприклад, при встановленні трансфертної ціни для дистриб'юторської компанії, що виконує обмежені функції, доцільно отримати інформацію про ці функції, не направляючи інформаційні запити іншим членам групи ТНК.

5.13. Податкові органи повинні гарантувати збереження конфіденційності торговельних і науково-дослідних секретів як і інших даних, що становлять таємницю. Податкові органи повинні з особливою обережністю запитувати таку інформацію і тільки в тому випадку, коли зазначена інформація не буде розголошена стороннім організаціям, крім випадків і до такої міри, якою таке розголошення необхідне при відкритому судовому розгляді або для прийняття юридичних рішень. Рекомендується робити все можливе для збереження конфіденційності інформації в тій мірі, в якій це можливо при веденні судових справ та винесенні судових рішень.

5.14. Платникам податків рекомендується визнати, що,

незважаючи на обмеження, щодо вимог до документації, податкова служба повинна буде визначити ціноутворення відповідно до принципу витягнутої руки навіть у тому випадку, коли наявна інформація не є повною. Відповідно, платник податків повинен буде врахувати, що належне ведення обліку і добровільне створення документів можуть підвищити переконливість його підходу до трансферного ціноутворення. Це правило справедливо як для простої, так і для більш складної справи; однак, чим вище складність і незвичайність справи, тим більше уваги буде приділятися документації.

5.15. Податковим органам рекомендується обмежити обсяг запитуваної інформації на етапі подання податкової декларації. На цьому етапі не може існувати якоїсь конкретної операції, яка б могла стати предметом перевірки щодо трансфертного ціноутворення. Тому, якщо в цей момент запитувати детальну інформацію про всі зовнішньоторговельні операції між асоційованими підприємствами і про всі підприємства, що беруть участь у них, це невиправдано підвищить навантаження на платників податків. Таким чином, абсолютно недоцільно вимагати, щоб платник податків одночасно з податковою декларацією представив документи, які конкретно демонструють правильність визначення усіх трансферних цін. Це може завдати шкоди міжнародній торгівлі та іноземним інвестиціям. Запити на подання документації на етапі подання податкової декларації повинні обмежуватися запитом на надання інформації, достатньої для того, щоб податкова служба могла визначити приблизно, у відношенні яких платників податків слід провести податкову перевірку.

С. Корисна інформація для визначення трансфертного ціноутворення

5.16. Інформація, необхідна для вивчення конкретного випадку трансфертного ціноутворення, залежить від фактів і обставин кожного випадку. Тому неможливо визначити в якому-небудь загальному вигляді конкретний зміст і склад інформації, яку податковим органам слід запитувати, а платнику податків представляти в ході проведення перевірки. Тим не менш, є певні характеристики, загальні для будь-якого розслідування трансфертного ціноутворення, що залежать від інформації щодо платника податків, асоційованих підприємств, сутності операції та засади формування ціни операції. У нижченаведеному розділі описується інформація, необхідна залежно від індивідуальних обставин.

Передбачається показати, яка саме інформація необхідна для прискорення розслідування в більшості випадків; проте не слід розуміти, що види інформації, описані нижче, повинні розглядатися як необхідний мінімальний обсяг запитуваної інформації. Аналогічним чином ми не маємо наміру визначати вичерпний перелік інформації, який повинна запитувати податкова служба.

5.17. Для аналізу, що проводиться відповідно до принципу витягнутої руки, потрібна інформація про асоційовані підприємства, що беруть участь у контрольованих операціях, про операції, що перевіряються, виконувані функції; інформація, отримана від незалежних підприємств, що беруть участь в аналогічних операціях або здійснюють аналогічні види діяльності, а також про інші фактори, що розглядаються у цьому посібнику в інших розділах з урахуванням рекомендацій пункту 5.4. Тут може бути необхідна деяка додаткова інформація про контрольовані операції, що перевіряються. До них відносять інформацію про характер і умови операції, економічні умови та майно, що бере участь в операції; про те, як відбувається переміщення між асоційованими підприємствами продукції або послуги, які є предметом контрольованої операції; які зміни відбулися у торговельних умовах або інформація про переглянуті угоди. До них також можуть відносити описи обставин будь-яких відомих операцій між платником податків та незалежною стороною, аналогічних операцій з іноземним асоційованим підприємством, і будь-яка інформація, що стосується того, чи уклали б незалежні підприємства, що працюють за принципом витягнутої руки, аналогічно організовану операцію в порівнянних обставинах. До інших корисних відомостей відносять список відомих порівнянних компаній, що беруть участь в операціях, аналогічних контрольованим операціям.

5.18. У конкретних випадках трансфертного ціноутворення може виявитися корисним посилання на інформацію, пов'язану з кожним асоційованим підприємством, задіяним у контрольованих операціях, що розглядаються, наприклад:

- a) опис господарської діяльності;
- b) структура організації;
- c) відносини власності всередині групи ТНК;
- d) обсяг реалізації і результати діяльності за останні кілька років, що передують операції;
- e) обсяг операцій платника податків з іноземними асоційованими підприємствами, наприклад, обсяг реалізації товарно-

матеріальних запасів, обсяг послуг, що надаються, оренда матеріальних активів, використання та передача нематеріального майна, проценти за позиками.

5.19. Інформація про ціноутворення, включаючи бізнес-стратегії й особливі обставини даної справи, також може принести користь. До неї відносять інформацію про фактори, які вплинули на формування цін або цінову політику платника податків та всіх підприємств групи ТНК. Наприклад, відповідно до зазначеної політики можна було б до виробничих витрат додати надбавку, з ціни продажу кінцевим споживачам відняти відповідні витрати на ринку, де іноземні асоційовані підприємства ведуть оптову торгівлю, або використовувати інтегроване ціноутворення або політику розподілу витрат, яка застосовується до всієї групи підприємств ТНК. Інформація про фактори, що лежать в основі такої політики, також може допомогти ТНК переконати податкові органи в тому, що політика трансфертного ціноутворення ТНК відповідає умовам укладення операцій на відкритому ринку. Корисно також мати пояснення вибору використовованого методу трансфертного ціноутворення, його застосування та відповідності принципу витягнутої руки. У цьому зв'язку слід зазначити, що залежно від застосованого методу змінюється склад інформації, яка може виявитися найбільш доречною для встановлення цін за принципом витягнутої руки.

5.20. До особливих обставин належать докладні відомості про операції по взаємозаліках, які впливають на визначення цін за принципом витягнутої руки. У цьому випадку доцільно мати документи, що допомагають описати відповідні факти, якісні зв'язки між операціями, а також кількісні характеристики взаємозаліків. Поточні документи допомагають звести «здогади» до мінімуму. Як зазначалося у розділі III, взаємозалік може мати місце, наприклад, коли продавець поставляє товари за більш низькою ціною, оскільки покупець надає йому безкоштовні послуги; коли встановлено більш високий рівень платежів роялті з тим, щоб компенсувати навмисно занижену ціну на товари; коли укладається угода, що передбачає перехресну ліцензію з використання промислової власності або технічних ноу-хау зі звільненням від сплати роялті.

5.21. До інших особливих обставин може належати стратегія управління або вид господарської діяльності, наприклад, обставини ведення господарської діяльності платником податків щодо освоєння нового ринку, збільшення сегмента на вже освоєному ринку, впровадження нової продукції на ринку або захисту від зростаючої

конкуренції.

5.22. Доречною є також інформація про загальні комерційні і промислові умови, що впливають на платника податків. До неї відносять інформацію, що роз'яснює існуючі умови ведення господарської діяльності та прогнози щодо їх зміни; яким чином очікувані зміни вплинуть на стан промислового розвитку платника податків, масштаби ринку, конкурентні умови, нормативну базу, технологічний прогрес, ринок іноземної валюти.

5.23. Інформація про функції, що виконуються (з урахуванням використовуваних активів і взятих ризиків) може бути необхідною для функціонального аналізу, який, як правило, проводиться з метою застосування принципу витягнутої руки. До таких функцій відносять: виробництво, складання, управління закупівлями і матеріалами, маркетинг, оптову торгівлю, контролювання запасів, гарантійні зобов'язання, рекламну та збутову діяльність, перевезення і складування, умови надання кредитів і оплати, навчання та управління персоналом.

5.24. Можливі ризики, враховані у функціональному аналізі, можуть включати ризики, пов'язані зі змінами витрат, цін, запасів; ризики, пов'язані з успішними чи безуспішними дослідженнями і розробками; фінансові ризики, включаючи зміни курсів валют і процентних ставок; ризики, пов'язані з умовами надання кредитів та платежів; ризики, пов'язані з виробничою відповідальністю; ділові ризики, пов'язані з володінням активами або виробничими потужностями.

5.25. Фінансова інформація також потрібна, якщо виникає необхідність порівняти прибуток і збитки асоційованих підприємств, з якими платник податків здійснює операції, що регулюються правилами трансфертного ціноутворення. До них відносять документи, що роз'яснюють необхідною мірою прибутки та збитки для оцінки доцільності політики трансфертного ціноутворення всередині групи ТНК, а також документи, що стосуються витрат, понесених іноземними асоційованими підприємствами, наприклад, витрат з просування товарів, що реалізуються на ринку, або витрат на рекламу.

5.26. Деяка потрібна податковим органам фінансова інформація може знаходитися у іноземного асоційованого підприємства. До такої інформації відносять звіти про виробничі витрати, витрати на дослідження і розробки та (або) загальні й адміністративні витрати.

5.27. Можуть бути корисними і документи, що відображають процес переговорів щодо визначення ціноутворення або перегляду цін

контрольованих операцій. Коли платники податків ведуть переговори з асоційованими підприємствами про визначення чи зміну цін, корисно вивчити документи, в яких представлені розрахунки щодо прогнозних прибутків і адміністративних витрат, і витрати на реалізацію продукції іноземних дочірніх компаній (витрати на оплату праці, амортизацію, маркетинг, збут, транспортування), а також пояснюється формування трансфертних цін, наприклад, для дочірніх компаній шляхом вирахування валової маржі з розрахункових цін реалізації продукції кінцевому споживачеві.

D. Узагальнені рекомендації щодо документації

5.28. Платникам податків рекомендується вживати всі необхідні дії в момент формування трансфертних цін з тим, щоб ці ціни встановлювалися за принципом витягнутої руки для податкових цілей. Податкові органи повинні мати право на отримання підготовленої документації або документів, на які посилаються платники податків як інструмент перевірки відповідності ціноутворення принципу витягнутої руки. Однак масштаб такого процесу повинен визначатися з урахуванням тих самих принципів управління бізнесом, які керують процесом оцінки бізнес-рішення аналогічного рівня складності і значущості. Більше того, потребу в документації рекомендується визначати з урахуванням витрат та адміністративних витрат, особливо в тих випадках, коли процес має на увазі створення документів, які не були б підготовлені чи використані в інших цілях, крім податкових. Вимоги до документації не повинні призводити до виникнення непропорційно великих витрат у платника податків. Тим не менш, платники податків повинні визнавати, що адекватна практика ведення бухгалтерського обліку та добровільна підготовка документів прискорюють проведення перевірки та вирішення питань, що виникають у сфері трансфертного ціноутворення.

5.29. Податкові органи і платники податків повинні взяти на себе зобов'язання щодо більш високого рівня співпраці у сфері документації з тим, щоб уникати завищених вимог до документації та одночасно гарантувати наявність необхідної інформації, що забезпечує надійне застосування принципу витягнутої руки. Платники податків повинні готувати необхідну інформацію, тоді як податкові органи повинні визнавати, що в деяких випадках вони можуть отримати потрібну їм інформацію на основі статей про обмін інформацією міжнародних податкових договорів; відповідно, необхідність в інформаційних запитах,

що направляються платникам податків у ході перевірки, буде скорочуватися. Комітет з фіскальних питань має намір більш ретельно вивчити питання про документацією та розробити в цій сфері додаткові рекомендації на допомогу платникам податків і податковим службам.

РОЗДІЛ VI

Особливості операцій з нематеріальним майном

А. Вступ

6.1. У цьому розділі обговорюються особливі міркування, що виникають при намаганні встановити, чи відповідають умови операцій з нематеріальними активами, що створені або встановлені між асоційованими підприємствами, принципу витягнутої руки. Такі операції заслуговують особливої уваги, оскільки саме вартість таких операцій для оподаткування іноді дуже важко визначити. У розділі розглядається застосування відповідних методів витягнутої руки для визначення трансфертного ціноутворення операцій з нематеріальним майном, що використовується в комерційній діяльності, включаючи маркетингову діяльність. Тут також обговорюються конкретні труднощі, що виникають у тих випадках, коли підприємства, що займаються маркетинговою діяльністю, не є юридично законними власниками маркетингових нематеріальних активів, таких як товарні знаки і торговельні найменування. Домовленості про покриття витрат на проведення науково-дослідних робіт між асоційованими підприємствами, результатом яких може бути створення нематеріального майна, розглядаються у розділі VIII.

6.2. У цьому розділі термін «нематеріальне майно» включає права на використання промислових активів, таких як патенти, товарні знаки і торговельні марки, торговельні найменування, дизайнерські проекти або моделі. До них також належать права власності на літературні та художні твори, і права на інтелектуальну власність (ноу-хау та комерційні таємниці). У розділі, в основному, розглядаються ділові права, які є нематеріальним майном, пов'язаним з комерційною діяльністю, включаючи маркетингову діяльність. Зазначене нематеріальне майно являє собою активи, які можуть мати значну цінність, навіть якщо їх вартість не відображена в бухгалтерському обліку компанії (на балансі). Одночасно існує ймовірність існування значних ризиків, пов'язаних із зазначеними нематеріальними активами (наприклад, ризик виконання умов контракту або виробничий ризик і ризик нанесення

екологічної шкоди).

В. Комерційне нематеріальне майно

В.1. Загальні положення

6.3. Комерційне нематеріальне майно включає патенти, ноу-хау, дизайнерські проекти і моделі, які використовуються у виробництві будь-якого товару чи надання будь-якої послуги, а також нематеріальні права, які самі по собі складають ділові (господарські) активи, що передаються споживачам або які використовуються під час ведення господарської діяльності (наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення). Окремим видом нематеріального майна, яке має дещо відмінну природу, є маркетингові нематеріальні активи. З метою уточнення необхідно зазначити, що комерційне нематеріальне майно, яке не є маркетинговим нематеріальним майном, називається торговельним нематеріальним майном. Таке торговельне нематеріальне майно часто створюється в результаті ризикованих і дорогих науково-дослідних розробок, причому розробник, як правило, намагається відшкодувати свої витрати з їх створення і отримати прибуток через реалізацію продукції, контракти з надання послуг або ліцензійні угоди. Розробник може виконувати дослідження від свого імені, тобто з метою отримання юридичних і економічних прав власності на отримані в результаті таких досліджень торговельні нематеріальні активи, від імені одного і більше членів групи за угодою на проведення дослідницьких робіт за контрактом, у результаті чого вигодонабувач або вигодонабувачі отримують юридичні та економічні права власності на вироблені активи, або, одночасно від свого імені та від імені одного або декількох членів групи відповідно до угоди, за якою учасники займаються спільною діяльністю і отримують нематеріальне майно в економічну власність (це питання також обговорюється в розділі VIII). Крім взаємного (перехресного) ліцензування, яке зустрічається досить часто, існують й інші види більш складних домовленостей.

6.4. Маркетингове нематеріальне майно включає товарні знаки і торговельні марки, як і торговельні найменування, які допомагають у комерційній експлуатації товару або послуги, списки клієнтів, канали збуту, унікальні найменування, символи, зображення, що мають найважливіші значення у просуванні товару на ринку. Деякі такі нематеріальні активи (наприклад, товарні знаки/торговельні марки)

можуть бути захищені законом тієї чи іншої країни і використовуватися лише з дозволу власника даного товару або послуг. Вартість маркетингових нематеріальних активів залежить від безлічі факторів, включаючи репутацію і довіру торговельним найменуванням або товарному знаку, підтриманню яких сприяє якість реалізованих у минулому під цією маркою або найменуванням товарів і послуг, рівень контролю якості та здійснювані наукові дослідження і розробки, збут і наявність товарів або послуг на ринку, розмах і успіх рекламної кампанії залежно від ефективності витрат з метою ознайомлення потенційних споживачів з такими товарами і послугами (зокрема, сюди відносять витрати на рекламу і маркетинг, понесені для створення опорної дистриб'юторської мережі, налагодження стосунків з торговими агентами або іншими організаціями, що займаються просуванням товарів і послуг на ринку), вартість ринку, до якого забезпечать доступ маркетингові нематеріальні активи, а також характер прав, створюваних згідно із законодавством, відносно зазначеного нематеріального майна.

6.5. Інтелектуальна власність, така як ноу-хау і комерційні таємниці, може належати або до торговельного, або до маркетингового нематеріального майна. Ноу-хау і комерційні таємниці є приватною інформацією або знаннями, які допомагають вести або вдосконалюють ведення комерційної діяльності, але не є зареєстрованими з метою захисту на відміну від патентів або товарних знаків. Термін «ноу-хау» має менш точне концептуальне значення. У пункті 11 коментарів до статті 12 Типової податкової конвенції ОЕСР наводиться таке визначення: «Ноу-хау» зазвичай належить до нерозголошеної інформації промислового, комерційного або наукового характеру, що виникає в результаті набутого в минулому досвіду, який має практичне застосування в роботі підприємства і в результаті розголошення якої можуть бути отримані економічні вигоди». Ноу-хау, таким чином, включає секретні процеси чи формули, або іншу конфіденційну інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду, який не покривається патентами. Будь-яке розголошення ноу-хау або комерційної таємниці може значно знизити цінність такого майна. Ноу-хау і комерційні таємниці часто відіграють істотну роль у комерційній діяльності груп ТНК.

6.6. Визначення наявності комерційного або маркетингового нематеріального майна вимагає особливої уваги. Наприклад, не завжди видатки на проведення наукових досліджень і розробок призводять до створення цінного торговельного нематеріального майна, як і не всі види маркетингової діяльності призводять до створення маркетингових нематеріальних активів. Оцінка того, якою мірою конкретні витрати

приводять до успішного створення корпоративних активів, а також розрахунок економічної ефективності цих активів протягом даного року може виявитися досить складною справою.

6.7. Наприклад, види маркетингової діяльності можуть охоплювати широкий діапазон підприємницької діяльності, починаючи від досліджень ринку, проектування або планування продукції, яка відповідає потребам ринку, до розробки стратегій реалізації продукції, встановлення зв'язків з громадськістю, самої реалізації, обслуговування та контролю якості. Вплив деяких зазначених видів діяльності не виходить за межі того року, в якому вони здійснюються, тому відповідні витрати будуть швидше вважатися поточними, а не тими, що капіталізуються. Інші види діяльності можуть мати як короточасний, так і довготривалий ефект. Їх тлумачення дуже важливе для функціонального аналізу, який проводиться для встановлення порівнянності з метою трансфертного ціноутворення. У ряді випадків витрати на маркетингову діяльність і щодо торговельної діяльності, витрати на наукові дослідження і розробки можуть відшкодовуватися шляхом віднесення їх до відповідних товарів і послуг, тоді як в інших випадках може створюватися нематеріальне майно, за яке окремо стягується роялті, або відшкодування витрат відбувається і тим, і іншим способом.

V.2. Приклади: патенти і товарні знаки (торговельні марки)

6.8. Відмінності між торговельними і маркетинговими нематеріальними активами стають очевидними при порівнянні патентів і товарних знаків. Патенти, в основному, пов'язані з виробництвом товарів (які можуть реалізовуватися чи використовуватися у зв'язку з наданням послуг), тоді як товарні знаки використовуються для просування реалізації товарів чи послуг. Патент дає його власнику ексклюзивне право на використання цього винаходу протягом обмеженого терміну. Товарний знак (торговельна марка) може мати необмежений термін дії; його захист може припинитися тільки в особливих обставинах (добровільна відмова, непродуктивність в зазначені терміни, зупинення чи заборона на основі судового рішення і т.д.). Товарний знак – це унікальна назва, символ чи зображення, яке використовується власником або ліцензіатом для ідентифікації спеціальної продукції або послуги конкретного виробника або дилера з одночасною заборонаю на їх використання іншими особами в аналогічних цілях відповідно до захисту, що надається національним або міжнародним законодавствами. Товарні знаки можуть надавати

товарам або послугам, до яких вони належать, цінний ринковий статус, незалежно від того, чи є ці товари або послуги унікальними. Патенти можуть створювати монополію на деякі товари або послуги, тоді як товарні знаки самі по собі на це не здатні, оскільки конкуренти можуть продавати ті ж або аналогічні товари, використовуючи особисті відмінні ознаки.

6.9. Патенти, як правило, є результатом ризикованих і дорогих наукових досліджень і розробок. Розробник завжди має намір відшкодувати ці витрати (і отримати прибуток) шляхом реалізації продукції, захищеної патентом, видачі ліцензії на використання запатентованої продукції (товару або процесу) іншим особам, або реалізацією самого патенту. Юридичне оформлення нового товарного знака (або товару, який є новим на даному ринку), як правило, коштує недорого. На відміну від цього, набагато більше коштів витрачається на те, щоб зробити такий знак цінним і забезпечити збереження (або збільшення) його вартості. Для цього потрібно проведення інтенсивних і дорогих рекламних кампаній та інших видів маркетингової діяльності, включаючи витрати на якісний контроль продукції, захищеної товарним знаком. Вартість знака і будь-які зміни вартості будуть залежати від того, наскільки ефективно товарний знак просувається на ринки, де використовується зазначена продукція. Вартість також залежить і від репутації власника в області якості вироблених товарів і послуг, що надаються, а також від того, яким чином ця репутація їм підтримується. У деяких випадках вартість товарного знака для ліцензіара збільшується в результаті зусиль і витрат ліцензіата. У ряді випадків патенти, що володіють надзвичайно високою якістю, можуть мати сильний маркетинговий ефект, аналогічний ефекту бездоганного товарного знака, і платежі за право використовувати зазначені патенти можуть розглядатися з тієї ж точки зору, що і платежі за право користування товарним знаком.

6.10. Товарні знаки можуть встановлюватися для товарів: або конкретної продукції, або товарної лінії. Товарні знаки найчастіше зустрічаються на споживчому ринку, проте можуть існувати на всіх рівнях ринку. Товарні знаки також можуть використовуватися і для послуг. Як правило, товарний знак належить одній особі, наприклад, юридично самостійній компанії. Торговельна назва (часто назва підприємства чи компанії) може мати аналогічну силу проникнення, як і товарний знак, і бути зареєстрованим в особливому вигляді, як товарний знак. Назви деяких ТНК, наприклад, у фармакологічній галузі або електронної промисловості, мають відмінну цінність як рекламні засоби та можуть використовуватися для маркетингу багатьох видів товарів чи

послуг. Прізвища відомих осіб, дизайнерів, діячів у галузі спорту, акторів, людей, що працюють у шоу-бізнесі тощо, також асоціюються з товарними знаками і торговельними назвами, причому зазначені особи часто виступають як успішні маркетингові інструменти.

6.11. Товарний знак можна продати, надати за ліцензією або передати іншим способом від однієї особи до іншої. На практиці укладаються різні види ліцензійних контрактів. Дистриб'юторська компанія може отримати дозвіл на використання товарного знаку без відповідного ліцензійної угоди на реалізацію продукції, виробленої власником товарного знаку, проте ліцензування товарних знаків стало поширеною практикою, особливо в галузі міжнародної торгівлі. Таким чином, власник товарного знаку може дати ліцензію на товарний знак іншому підприємству, що дозволяє використовувати цей знак відносно товарів, вироблених власником знаку або придбаних з інших джерел (або від ліцензіара, наприклад, коли товари або компоненти купуються відповідно до окремої угоди, без товарного знаку). Умови ліцензійних угод істотно різняться залежно від конкретних умов.

6.12. Іноді складно провести чітке розмежування між доходами від торговельних і маркетингових нематеріальних активів. Наприклад, у промисловості, орієнтованій на наукові дослідження, товарний знак і торговельне найменування є невід'ємними компонентами забезпечення достатнього рівня доходу, за рахунок якого відбувається відшкодування витрат за попередні дослідження і реалізацію нових проектів, особливо з урахуванням обмеженого терміну дії патентів. Створення довіри до торговельної марки та визнання торговельного найменування є в зв'язку з цим найважливішою умовою для забезпечення комерційного довголіття товарів після того, як спливає термін патенту, або навіть у випадку, коли створена продукція не патентувалася. У секції D розглядаються питання домовленостей за принципом витягнутої руки, що включають маркетингові нематеріальні активи.

C. Застосування принципу витягнутої руки

C.1. Загальні положення

6.13. Загальні положення із застосуванням принципу витягнутої руки, описані в розділах I, II і III, застосовуються також і для визначення трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами щодо нематеріального майна. Цей принцип іноді складно

застосувати до контрольованих операцій з нематеріальним майном, оскільки таке майно може мати особливий характер, що ускладнює пошук порівнянності, а в ряді випадків, і визначення величини вартості в момент здійснення операції. Більше того, виходячи з абсолютно законних ділових підстав, що впливають із зв'язків між асоційованими підприємствами, ці підприємства можуть іноді вибудовувати операцію неприйнятним для незалежних підприємств чином (дивіться пункти 1.11 і 1.64).

6.14. У процесі ціноутворення за принципом витягнутої руки в операціях з нематеріальним майном необхідно враховувати, в цілях порівнянності, перспективи для осіб, які передають і приймають це майно. З точки зору особи, що передає майно, принцип витягнутої руки буде означати вивчення цін, за якими незалежне порівняння підприємство здійснило б передачу нематеріального майна. З точки зору особи, яка отримує це майно, незалежне порівняння підприємство може бути готове або не готове заплатити таку ціну, виходячи з вартості і користі нематеріального майна для вказаної особи в її бізнесі. Особа, яка отримує майно, в цілому буде готова сплатити за ліцензію, якщо очікувана вигода від використання отриманого нематеріального майна буде більш прийнятною порівняно з іншими реально наявними варіантами. З урахуванням того, що ліцензіат повинен буде зробити інвестиції або понести інші витрати з використання ліцензії, необхідно визначити, чи буде готово незалежне підприємство платити за ліцензію зазначену суму у світлі очікуваних вигод від додаткових інвестицій та інших витрат, які він імовірно здійснить.

6.15. Такий аналіз необхідно провести для того, щоб впевнитися в тому, що асоційованому підприємству потрібно платити за придбання або використання нематеріального майна суму, розраховану на основі найкращого або найбільш ефективного використання, тоді як насправді таке майно приносить обмежену користь асоційованому підприємству з урахуванням його господарської діяльності та інших відповідних обставин. У цьому випадку при визначенні порівнянності повинна враховуватися користь від такого майна. Розгляд цього питання чітко показує важливість урахування всіх факторів і обставин при визначенні порівнянності операцій.

С.2. Визначення домовленостей у зв'язку з передачею нематеріального майна

6.16. Передача нематеріального майна може бути зроблена або шляхом продажу, або, що відбувається найчастіше, шляхом стягнення роялті за права на використання нематеріального майна за ліцензійною угодою. Роялті зазвичай являє собою регулярні платежі, розраховані на основі обсягу виробленої продукції користувача, обсягу реалізації і, у деяких рідкісних випадках, прибутку. Коли розмір роялті визначається на основі обсягу виробленої продукції ліцензіатом або обсягу реалізації, ставка може змінюватися залежно від обсягу обороту такого ліцензіата. У деяких випадках зміна фактів і обставин (наприклад, нові дизайнерські проекти, підвищення рівня рекламування товарного знаку його власником) може призводити до перегляду умов винагороди.

6.17. Компенсаційні виплати за користування нематеріальним майном можуть бути включені в ціну, що стягується за реалізовані товари, коли, наприклад, одне підприємство продає незавершену продукцію іншому підприємству і одночасно надає свій досвід для подальшої доробки зазначеної продукції. Якщо трансферна ціна на такі товари включає в себе ліцензійні виплати, то тоді необхідно заборонити здійснення будь-яких додаткових платежів у вигляді роялті. При прийнятті таких рішень необхідно ретельно вивчати обставини кожної операції, беручи до уваги те, що в таких випадках не існує будь-якого загального принципу, який можна було б застосувати, крім того, що не можна допускати подвійного віднесення на валові витрати витрат з надання технологій. Трансферна ціна може бути «пакетною», тобто на товари і нематеріальне майно, і в цьому випадку, залежно від фактів і обставин, додаткові роялті можуть і не виплачуватися покупцем, оскільки йому надається технічна експертиза. У країнах, де роялті підлягають оподаткуванню у джерела їх виплати, при розрахунку бази оподаткування за принципом витягнутої руки таку пакетну ціну слід розкласти на складові.

6.18. У деяких випадках нематеріальне майно включається в «пакетний» контракт, у т. ч. права на патенти, товарні знаки, комерційні таємниці та ноу-хау. Наприклад, підприємство може видати ліцензію щодо всього промислового та інтелектуального майна, яким воно володіє. Частини пакета слід розглядати окремо для того, щоб перевірити, чи відбулася передача майна за принципом витягнутої руки (дивіться пункт 3.11). Також важливо враховувати вартість послуг, таких як технічне

сприяння і навчання співробітників, які може надавати розробник у зв'язку з такою передачею. Аналогічним чином рекомендується брати до уваги і вигоди, надані ліцензіатом ліцензіару, які полягають в удосконаленні продукції або процесів. Зазначені послуги мають оцінюватися на основі принципу витягнутої руки, з урахуванням особливих міркувань відносно послуг, представлених у розділі VII. У цьому відношенні важливо розмежовувати різні способи надання ноу-хау. Рекомендації з цих питань наводяться в пункті 11–11.6 Коментарів до статті 12 Типової податкової Конвенції ОЕСР.

6.19. Контракти, предметом яких є передача ноу-хау, і контракти з надання послуг у конкретній країні можуть розглядатися по-різному – відповідно до національних податкових законодавств або податкових угод про уникнення подвійного оподаткування, укладених з іншими країнами. Це питання буде розглядатися в подальшому Робочою групою № 1 з питань подвійного оподаткування та пов'язаним з цим проблеми. Наприклад, питання про стягнення або нестягнення у джерела податку з виплат, здійснюваних нерезидентами, може залежати від підходу до розгляду контракту. Якщо виплати вважаються як гонорар за послуги, вони зазвичай не підлягають оподаткуванню у країні їх походження, крім випадків, коли підприємство, що їх одержує, здійснює господарську діяльність у цій країні через постійне представництво, розташоване в цій країні, і гонорар належить до цього постійного представництва. З іншого боку, деякі країни утримують у джерела податки з роялті, які виплачуються за користування нематеріальним майном.

С.3. Розрахунок винагороди з урахуванням принципу витягнутої руки

6.20. При застосуванні принципу витягнутої руки до контрольованих операцій з нематеріальним майном необхідно враховувати деякі спеціальні фактори, що належать до порівнянності між контрольованими і неконтрольованими операціями. До таких факторів належать очікувані вигоди від нематеріального майна (які можна визначити на основі розрахунку чистої поточної вартості). Серед інших факторів можна відзначити такі: обмеження по географічній території, у якій можуть реалізовуватися права; обмеження за експортом товарів, вироблених відповідно до прав, що передаються; ексклюзивність або неексклюзивність прав, що передаються; капітальні інвестиції (для

будівництва нових заводів або придбання спеціального обладнання); витрати, пов'язані з освоєнням виробництва, і розробки, необхідні на ринку; можливість видачі субліцензій; дистриб'юторська мережа ліцензіата; чи має право ліцензіат на участь у подальших розробках майна ліцензіара.

6.21. Коли нематеріальне майно, що розглядається, становить предмет патенту, аналіз порівнянності повинен також враховувати і характер патенту (наприклад, патент на продукцію або процес), а також ступінь і тривалість захисту, що гарантуються законодавством про патенти відповідних країн, з урахуванням того, що нові патенти можуть розроблятися набагато швидше на основі «старих» патентів; таким чином можна значно продовжувати термін ефективного захисту нематеріального майна. Важливо мати на увазі не тільки тривалість правового захисту, але і тривалість періоду, протягом якого патенти будуть зберігати свою економічну цінність. Поява нових, «революційних» патентів може призвести до стрімкого старіння вже наявних патентів, причому створення перших вимагатиме значно більших витрат, ніж тих, що або спрямовані на покращання процесу, захищеного вже наявним патентом, або тих, для яких уже існують замітники.

6.22. Серед інших факторів відзначаються такі: процес виробництва, в якому використовується нематеріальне майно, і вартість, яку цей процес вносить у кінцевий продукт. Наприклад, у тих випадках, коли запатентований винахід охоплює тільки один складовий елемент продукції, недоцільно при розрахунку роялті за винахід використовувати відпускну ціну, встановлену на всю продукцію. У цьому випадку платіж роялті, заснований на пропорційній частині відпускної ціни, повинен буде враховувати відносну вартість зазначеного елемента відносно вартості всіх інших складових елементів продукції. При аналізі виконуваних функцій (включаючи використані активи та прийняті ризики) щодо операцій, що розглядаються, у яких задіяне нематеріальне майно, ризики будуть стосуватися відповідальності за виробництво продукції та збереження навколишнього середовища, причому такого роду відповідальність набуває все більшої значимості.

6.23. При визначенні цін за принципом витягнутої руки у випадку реалізації або ліцензування нематеріального майна цілком допустимо використовувати метод ПНЦ, коли один і той же власник передав або ліцензував порівнянне нематеріальне майно у порівнянних обставинах незалежним підприємствам. Розмір відшкодування, який справляється у порівнянних операціях між незалежними підприємствами тієї ж галузі, також може служити орієнтиром, за умови наявності такої

інформації, при цьому доречно знати і діапазон цін. Пропозиції цін незалежним сторонам або пропозиції цін ліцензіатів-конкурентів також слід брати до уваги. Якщо асоційовані підприємства видають субліцензію незалежним сторонам, для аналізу умов контрольованої операції можливо використовувати деяку форму методу ціни перепродажу.

6.24. Під час реалізації товарів, що містять у собі нематеріальне майно, можливо застосовувати метод ПНЦ або метод ціни перепродажу, ґрунтуючись на принципах, що розглядаються у розділі II. Під час реалізації на ринку маркетингових нематеріальних активів (наприклад, товарного знака), аналіз порівнянності повинен враховувати вартість, додану таким товарним знаком, з урахуванням рівня прийняття його споживачами, географічної значущості, часток на ринку, обсягу реалізації і інших значимих факторів. Коли в угодах беруть участь торговельні нематеріальні активи, аналіз порівнянності повинен, крім того, враховувати вартість, приписувану таким активам (захищений патентами або інший ексклюзивний нематеріальний актив), а також значимість здійснюваних функцій, пов'язаних з науковими дослідженнями і розробками.

6.25. Розглянемо, наприклад, ситуацію, в якій спортивне взуття визнаної марки, що передається у межах контрольованої операції, порівняно зі спортивним взуттям іншої марки, що передається в межах неконтрольованої операції, як з точки зору якості та специфікації самого взуття, так і з точки зору прийнятності для споживача та інших характеристик цієї торговельної марки на зазначеному ринку. Якщо таке порівняння неможливе, деяку допомогу може надати, при наявності відповідних доказів, порівняння обсягу реалізації і призначених цін, а також прибутку від реалізації брендovаних товарів з обсягом реалізації, цінами і прибутком аналогічних товарів, що не мають торговельної марки. Тому можливо використовувати реалізацію «не брендovаних» товарів як порівнянні операції з реалізацією «брендovаних» товарів, які є порівняними на інших підставах, але тільки тією мірою, в якій можна ввести поправочні коригування для того, щоб врахувати додану вартість, яка утворюється за рахунок використання торговельної марки. Наприклад, брендovане спортивне взуття «А» може бути порівнянним в усіх відношеннях (після внесення коригувань) з не брендovаним взуттям за винятком наявності самого найменування бренду. У цьому випадку премія за бренд визначається шляхом порівняння звичайного взуття (не брендovаного), що володіє іншими властивостями, що реалізується в неконтрольованій операції, з її «брендovаним» еквівалентом, який також реалізується у неконтрольованій операції. Вказану інформацію можна

використовувати для визначення ціни брендованого взуття «А», хоча для врахування впливу різниці у властивостях на вартість бренду можуть знадобитися коригування. Проте внесення таких коригувань може виявитися досить складною справою, якщо продукція з торговельною маркою займає домінуюче становище на ринку, як, наприклад, коли основна продукція фактично реалізується на іншому ринку, особливо, у випадку участі «складних» видів продукції.

6.26. Для операцій, в яких бере участь нематеріальне майно виключно високої вартості, може виявитися складним знайти порівнянні неконтрольовані операції. Це, в свою чергу, викликає складності із застосуванням традиційних операційних методів і методу чистої маржі від операцій особливо, якщо обидві сторони операції мають у власності цінне нематеріальне майно або унікальні активи, які використовуються у цій операції і відрізняють цю операцію від операцій потенційних конкурентів. У таких ситуаціях може використовуватися метод розподілення прибутку, хоча при його практичному застосуванні можуть виникнути складнощі.

6.27. Під час оцінки того, чи відображають умови операції з нематеріальним майном принцип витягнутої руки, рекомендується вивчити розмір, характер і частку витрат, понесених при розробці або підтримці нематеріального майна, що може виявитися корисним при визначенні порівняності або можливої співмірності вартості вкладів кожної сторони, зокрема, коли застосовується метод розподілення прибутку. Однак між витратами і вартістю не обов'язково існує зв'язок. Зокрема, фактична справедлива ринкова вартість нематеріального майна часто не може бути порівняна щодо витрат, пов'язаних із створенням та підтримкою нематеріального майна. Причиною цього є те, що таке майно, як патенти і ноу-хау може бути результатом досить тривалих за часом і дорогих наукових досліджень і розробок. Фактичні бюджети на наукові дослідження і розробки залежать від різних факторів, включаючи політику конкурентів або потенційних конкурентів, очікуваний розмір прибутку від досліджень, тенденцію прибутку; або від факторів, заснованих на певних відносинах до обороту, або від оцінки прибутку від наукових досліджень і розробок у минулому, що виступає основою для визначення майбутнього рівня витрат. Бюджети на наукові дослідження і розробки можуть покриватися за рахунок надходжень від реалізації продукції, навіть якщо така продукція не є прямим або непрямим результатом досліджень і розробок. Наступна причина полягає у тому, що нематеріальне майно може вимагати постійних наукових досліджень та контролю якості, що позитивно позначається і на інших видах продукції.

С.4. Ціноутворення за принципом витягнутої руки при високому ступені невизначеності оцінки вартості у момент здійснення операції⁶

6.28. Як зазначено на початку розділу, нематеріальне майно може мати особливий характер, що ускладнює пошук порівнянних операцій, а у деяких випадках ускладнює оцінку вартості на дату здійснення контрольованої операції з нематеріальним майном. Коли оцінка вартості такого майна у момент операції має високий ступінь невизначеності, виникає питання про те, яким чином можна визначити ціну майна за принципом витягнутої руки. Це питання вирішується як для платників податків, так і для податкової служби шляхом посилання на те, що зробили б незалежні підприємства у порівнянних умовах для врахування невизначеності оцінки вартості при встановленні ціни операції.

6.29. Залежно від фактів і обставин існують різноманітні дії, які можуть здійснювати незалежні підприємства для того, щоб зняти невизначеність оцінки вартості при формуванні ціни операції. Однією з таких можливостей є використання очікуваної вигоди (з урахуванням усіх доречних економічних факторів) як засобу формування ціни на початку операції. Під час визначення очікуваної вигоди незалежні підприємства будуть враховувати ступінь передбачуваності та прогнозування подальших подій. У деяких випадках незалежні підприємства можуть встановити, що розрахунок очікуваних вигод досить надійний для визначення ціни операції, виходячи із зазначених розрахунків, і не користуватися правом внесення коригувань у майбутньому.

6.30. В інших випадках незалежні підприємства можуть встановити, що ціноутворення на основі очікуваних вигод саме по собі не забезпечує адекватного захисту проти ризиків, пов'язаних з високим ступенем невизначеності оцінки вартості нематеріального майна. У таких випадках незалежні підприємства можуть укладати менш тривалі угоди або включати положення щодо коригування цін в умови угоди, що гарантують захист від подальших змін, що не піддаються прогнозуванню. Наприклад, можна домовитися, щоб ставка роялті зростала зі зростанням обсягів реалізації ліцензіата.

⁶Приклад, що ілюструє застосування принципу витягнутої руки щодо нематеріального майна з високим ступенем невизначеності оцінки, знаходиться у додатку до розділу VI

6.31. Незалежні підприємства можуть до певної міри також взяти на себе ризик непрогнозованих подальших змін, обопільно маючи на увазі, однак, що основні непередбачувані зміни, що змінюють основні припущення, на яких ґрунтувалося визначення ціни, призведуть до перегляду цінових домовленостей за взаємною згодою сторін. Наприклад, переговори щодо перегляду домовленостей можуть ґрунтуватися на принципі витягнутої руки, якщо ставка роялті, розрахована виходячи з обсягу реалізації запатентованих ліків, виявилася надмірно високою, оскільки несподівано з'явилися альтернативні, дешевші, медичні препарати. Завищена ставка роялті може призвести до того, що ліцензіат втратить стимул до виробництва ліків, і в цьому випадку угода може бути переглянута (хоча така дія буде залежати від поєднання усіх фактів і обставин).

6.32. Коли податкові органи проводять оцінку цін контрольованої операції з нематеріальним майном, і оцінка вартості на початку операції має високий ступінь невизначеності, їм слід розглядати угоди, які б уклали незалежні підприємства в порівнянних обставинах. Так, якщо б незалежні підприємства встановили ціни, засновані на конкретному прогнозному розрахунку, податкові органи повинні будуть використовувати такий же підхід при оцінці ціноутворення між асоційованими підприємствами. У цьому випадку податковим органам, наприклад, рекомендувалося б запитати у асоційованих підприємств про те, чи робили вони аналогічні розрахунки з урахуванням усіх реально передбачуваних змін, не вдаючись до здогадів.

6.33. Очевидно, що встановлення того, які види прибутку були реально спрогнозовані в момент укладання угоди, являє собою складність для органів податкової служби, особливо коли платник податків не схильний до співпраці. Такий платник податків, наприклад, на ранньому етапі може перевести нематеріальне майно в дочірнє підприємство, встановити розмір роялті, що не відображає показану пізніше вартість цього майна для податкових чи інших цілей, а на більш пізньому етапі стверджувати, що в момент передачі майна було неможливо передбачити, чи буде продукція успішною чи ні. У цьому випадку подальший розвиток подій може підштовхнути податкові органи на те, щоб вивчити дії незалежних підприємств, які вони могли б здійснити на основі інформації, наявної на момент здійснення операції. Зокрема, слід звернути увагу на те, чи мали намір асоційовані підприємства проводити прогнозні розрахунки або проводили такі розрахунки щодо того, які б адекватні дії здійснювалися незалежними підприємствами з урахуванням реально передбачуваних подальших подій і ризику непередбачуваного розвитку, а

також чи стали б незалежні підприємства наполягати на прийнятті певних додаткових захисних заходів проти ризику, пов'язаного з високим ступенем невизначеності при оцінці вартості.

6.34. Якщо незалежні підприємства стали б наполягати на внесенні положення про коригування ціни в порівнянних обставинах, тоді органам податкової служби потрібно дозволити визначати ціни на основі такого положення. Аналогічним чином, якщо незалежні підприємства вважали б, що непрогнозовані подальші події мають фундаментальне значення, що призвело б до подальшого перегляду ціни операції, зазначені події також повинні привести до зміни ціни порівнянної контрольованої угоди між асоційованими підприємствами.

6.35. Визнається, що податкові органи іноді не можуть проводити перевірку декларації платника податків після закінчення декількох років після її подачі. У таких випадках податкові органи повинні мати право коригувати розмір винагороди у відношенні всіх «відкритих» років до моменту проведення податкової перевірки, виходячи з інформації, що б використовувалося незалежними підприємствами для визначення ціни в порівнянних обставинах.

D. Маркетингова діяльність, що здійснюється підприємствами, які не володіють товарними знаками чи торговельними найменуваннями

6.36. Коли підприємства, що здійснюють маркетингову діяльність щодо товарних знаків або торговельних найменувань (як у випадку з дистриб'ютором брендованих товарів), не мають на них права власності, можуть виникати труднощі з трансферним ціноутворенням. У таких випадках необхідно визначити розмір компенсації зазначеному підприємству за надані послуги. Питання полягає у тому, чи повинно таке підприємство отримувати компенсацію як провайдер послуг (за послуги з просування товарів на ринок) або в деяких випадках одержувати частку додаткового прибутку від реалізації маркетингових нематеріальних активів. Виникає також питання про те, яким чином можна визначити прибуток, одержуваний від такого нематеріального майна.

6.37. Щодо першого питання – чи повинно підприємство, що здійснює маркетингову діяльність, отримувати частку додаткового прибутку від маркетингового нематеріального майна (понад нормативного прибутку від маркетингової діяльності), – то потрібно

провести оцінку зобов'язань і прав, обумовлених в угоді, укладеній відповідними сторонами. Дуже часто буває так, що прибуток від маркетингової діяльності цілком достатній і відповідає обставинам. Відносно зрозумілим випадком можна вважати ситуацію, коли дистриб'ютор виступає тільки як агент і отримує від власника нематеріального майна компенсацію за витрати, понесені у зв'язку з просуванням на ринку цього майна. У цьому випадку розмір компенсації, виплачуваної дистриб'ютору, повинен відповідати масштабу агентських послуг; при цьому дистриб'ютор не повинен претендувати на отримання частки прибутку, що утворюється у результаті застосування маркетингових нематеріальних активів.

6.38. Якщо дистриб'ютор фактично сам несе витрати з маркетингової діяльності (тобто за відсутності домовленості про відшкодування його витрат власником нематеріального майна), питання полягає у визначенні ступеня можливої участі дистриб'ютора у потенційному прибутку від зазначеної діяльності. Як правило, в операціях за принципом витягнутої руки можливість сторони, яка не є юридичним власником маркетингового нематеріального майна, отримати майбутній прибуток від маркетингової діяльності, що збільшує в основному вартість зазначеного майна, залежатиме від змісту прав цієї сторони. Наприклад, дистриб'ютор може отримувати вигоду від своїх інвестицій у підвищення вартості торговельної марки за рахунок обороту та ринкової частки, якщо у нього є довгостроковий контракт, що забезпечує йому виключні права дистриб'ютора на продукцію цієї торговельної марки. У такому випадку частка вигоди дистриб'ютора буде визначатися виходячи з того, що отримав би незалежний дистриб'ютор у порівнянних обставинах. У деяких випадках дистриб'ютор може нести надзвичайно високі маркетингові витрати, що перевершують рівень витрат незалежного дистриб'ютора, який володіє аналогічними правами. У цьому випадку незалежний дистриб'ютор може отримати від власника торговельної марки додатковий прибуток, можливо, через зниження купівельної ціни продукції або зменшення ставки роялті.

6.39. Друге питання пов'язане з визначенням розміру прибутку, одержуваного у результаті проведення маркетингової діяльності. Маркетингове нематеріальне майно може одержати вартість у результаті рекламних та інших витрат з його просування на ринку, причому такі витрати можуть бути дуже важливі для підтримки цінності торговельної марки. Тим не менш, буде складно визначити, які саме витрати сприяли успішному просуванню продукції. Наприклад, непросто визначити, які саме рекламні та маркетингові витрати внесли свій внесок

у виробництво продукції або надходження від її реалізації, і у якій мірі. Цілком можливо, що новий товарний знак або товарний знак, новий для певного ринку, взагалі не має або має незначну вартість на даному ринку, але ця вартість може змінюватися з часом, залежно від впливу на ринку (або, можливо, від втрати такого впливу). Наявність домінуючої частки ринку може до деякої міри приписуватися результатам маркетингових зусиль дистриб'ютора. Вартість і будь-які її зміни залежатимуть від того, наскільки ефективно даний товарний знак просувається на конкретному ринку. В принципі, у багатьох випадках більш високий прибуток, отриманий від реалізації продукції з торговою маркою, може бути результатом як унікальних якостей цієї продукції або її високої якості, так і ефективності витрат на успішну рекламну та маркетингову діяльність. Під час оцінки прибутку, одержуваного у результаті проведення маркетингової діяльності, слід надавати особливу значимість фактичній поведінці сторін протягом ряду років. Дивіться пункти 3.75–3.79 (багаторічні дані).

РОЗДІЛ VII

Особливості надання внутрішньогрупових послуг

А. Вступ

7.1. У даному розділі розглядаються питання, що виникають при визначенні, для цілей трансфертного ціноутворення, того, чи надавав один член групи ТНК послуги іншим членам цієї групи і, якщо надавав, чи були ціни на надані послуги всередині ТНК встановлені за принципом витягнутої руки. Тут не розглядається, за рідкісним винятком, чи надавалися такі послуги в рамках угоди про розподіл витрат, і якщо так, чи відповідали ціни на них принципу витягнутої руки; сюди належать випадки, коли члени групи ТНК спільно купують, виробляють або надають товари, послуги та (або) нематеріальне майно, розподіляючи витрати у зв'язку з такою діяльністю між учасниками відповідних домовленостей. Домовленості про покриття витрат розглядаються в розділі VIII.

7.2. Майже всі групи ТНК організовують надання великої кількості послуг своїм членам, включаючи послуги адміністративного, технічного, фінансового та комерційного характеру. Сюди можуть входити послуги з управлінських, координаційних та контрольних функцій, які надаються всій групі підприємств. Надання таких послуг може фінансувати на початковій стадії материнська компанія або спеціально призначене підприємство, що входить у ТНК («сервісний центр групи»), чи інше підприємство цієї групи. Незалежне підприємство, яке бажає отримати ту чи іншу послугу, може придбати її від підприємства, що надає послуги (провайдера), яке спеціалізується на наданні цього виду послуг, або саме надати собі цю послугу (тобто силами підприємства). Таким же чином член групи ТНК, що потребує будь-яку послугу, може отримати її безпосередньо або опосередковано від незалежних підприємств чи від одного чи декількох асоційованих підприємств тієї ж групи ТНК (тобто всередині групи), або може сам надати собі цю послугу. До внутрішньогрупових послуг часто відносять послуги, які зазвичай надаються незалежними підприємствами

(наприклад, послуги правового та бухгалтерського характеру), на додаток до тих, що, як правило, виконуються силами підприємства (тобто самим підприємством: наприклад, централізований аудит, фінансові консультації або навчання персоналу).

7.3. Угоди про надання послуг всередині групи підприємств іноді пов'язані з угодами про передачу товарів або нематеріального майна (або його ліцензуванням). У деяких випадках, коли контракти щодо ноу-хау містять елемент надання послуги, складно визначити, де пролягає точна межа між передачею або ліцензуванням майна і передачею (наданням) послуг. Допоміжні послуги часто асоціюються з передачею технологій. Тому необхідно у випадках, коли відбувається змішана передача послуг і майна, розглянути принципи об'єднання та роз'єднання операцій, описаних у розділі III.

7.4. Послуги всередині групи однієї ТНК можуть значно відрізнятися від подібних послуг у інших ТНК, як і розмір одержуваного або очікуваного прибутку одного або кількох членів такої групи. У кожному випадку це залежить від конкретних фактів і обставин, а також угод усередині групи. Наприклад, у децентралізованій групі материнська компанія як акціонер може обмежувати свої внутрішньогрупові послуги шляхом проведення моніторингу власних інвестицій у дочірні компанії. На відміну від децентралізованої групи, у централізованій або об'єднаній групі підприємств Рада директорів і керівництво материнської компанії можуть приймати всі найважливіші рішення, що стосуються питань діяльності дочірніх компаній, а сама материнська компанія може виконувати всі функції з маркетингу, навчання та казначейства.

В. Основні питання

7.5. Під час аналізу трансфертного ціноутворення щодо внутрішньогрупових послуг виникає два основних питання. Перше питання полягає у встановленні того, чи були фактично надані такі послуги. Друге питання – який розмір оплати за такі послуги в цілях оподаткування повинен відповідати принципу витягнутої руки. Ці два питання обговорюються в наступних розділах.

В.1. Визначення того, чи були дійсно надані внутрішньогрупові послуги

7.6. В умовах застосування принципу витягнутої руки питання про фактичне надання внутрішньогрупових послуг у тих випадках, коли діяльність з надання послуг здійснюється членом групи на користь одного або декількох членів цієї групи, залежить від того, чи отримує така особа результат, що має економічну або комерційну цінність для зміцнення її комерційного становища. Це можна визначити, розглянувши питання про те, чи захотіло б незалежне підприємство в порівнянних обставинах оплатити діяльність з надання їй послуги, якби така діяльність здійснювалася незалежною компанією або власними силами. Якщо за таку діяльність незалежна компанія не стала б платити гроші, як і не стала б здійснювати її власними силами, така діяльність, як правило, не повинна розглядатися як внутрішньогрупова послуга, виходячи з принципу витягнутої руки.

7.7. Наведений вище аналіз значною мірою залежить від конкретних фактів і обставин, і неможливо в короткому огляді категорично визначити види діяльності, які належать або не належать до внутрішньогрупових послуг. Тим не менш, можливо дати рекомендації з застосування аналізу до деяких загальних видів діяльності в групі ТНК.

7.8. Деякі види внутрішньогрупових послуг здійснюються одним членом групи підприємств ТНК у відповідь на певну потребу одного або кількох членів групи. У цьому випадку досить легко визначити, надавалась така послуга чи ні. Зазвичай незалежне підприємство у порівнянних обставинах задовольнило б свою потребу або за рахунок надання послуги власними силами, або найняло б з цією метою третю сторону. Іншими словами, як правило, виявити таку внутрішньогрупову послугу цілком реально. Наприклад, такі послуги реально можливо визначити у тих випадках, коли асоційоване підприємство ремонтує обладнання, що використовується у виробництві, силами іншого підприємства, що входить до ТНК.

7.9. Необхідне проведення більш складного аналізу, коли асоційоване підприємство здійснює роботи, пов'язані з декількома членами ТНК або з усією групою. У невеликій кількості таких випадків внутрішньогрупова послуга може надаватися декільком членам групи, навіть якщо їм ця діяльність не потрібна (і якби вони були незалежними підприємствами взагалі б відмовилися за неї платити). Діяльність з надання таких послуг здійснюється одним членом групи (це, зазвичай,

материнська компанія або регіональна холдингова компанія) виключно завдяки тому, що він володіє правами власності в одному або декількох членах групи, наприклад, як акціонер. Зазначена діяльність не виправдовує плату, що стягується з компаній, яким ця послуга надається. Її можна вважати «акціонерною діяльністю», яка відрізняється від більш широкого поняття «діяльності керуючого розпорядника», яке використовувалося у Звіті 1979 року. До останньої належать різні види діяльності, здійснювані акціонером і включають надання послуг іншим членам групи, наприклад, послуг, що надаються координаційним центром. Останні види діяльності не належать до «акціонерних» видів діяльності і можуть включати послуги з детального планування конкретних операцій, управління в кризових обставинах або технічні консультаційні послуги (виявлення проблем), або, як у ряді випадків, надання сприяння в оперативному управлінні.

7.10. Нижче наводяться види діяльності, які визначаються як акціонерні (описані у Звіті за 1984 рік) відповідно до положень, наведених у пункті 7.6:

- a) витрати на здійснення видів діяльності, пов'язаних з юридичною структурою самої материнської компанії; сюди відносять збори акціонерів материнської компанії, випуск акцій материнською компанією і витрати на утримання наглядової ради;
- b) витрати, пов'язані з виконанням вимог звітності материнської компанії, включаючи консолідацію звітів;
- c) витрати щодо збору коштів на придбання акцій підприємств.

Якщо, наприклад, материнська компанія збирає кошти від імені будь-якого члена групи, який використовує їх для придбання нової компанії, вважатиметься, що материнська компанія надає послуги члену групи. У Звіті 1984 також згадані «витрати на здійснення управлінської та контрольної (моніторингової) діяльності, пов'язаної з управлінням і захистом інвестицій як таких у капіталах компаній». Визначення того, чи підпадають такі види діяльності під визначення акціонерної діяльності в значенні цих настанов, залежатиме від того, чи буде їх здійснювати чи платити за їх здійснення незалежне підприємство в порівнянних умовах і з урахуванням порівнянних фактів.

7.11. У цілому, внутрішньогруповою послугою не визнається послуга, що надається одним членом групи, яка просто дублює послугу, що надається іншим членом групи самому собі, або послугу, яка надається третьою особою для такого іншого члена групи. Виняток

становлять випадки, коли таке дублювання відбувається тимчасово, наприклад, коли ТНК проводить структурну реорганізацію з метою централізації управлінських функцій. До інших винятків належить дублювання послуг з метою зниження ризику від ухвалення неправильного ділового рішення (наприклад, отримання додаткових юридичних консультацій щодо конкретного питання).

7.12. У деяких випадках внутрішньогрупова послуга надається таким членом групи, як акціонер або координаційний центр, і відноситься тільки до декількох членів групи, але побічно приносить вигоду й іншим її членам. До прикладів можна віднести аналіз питання про можливу реорганізацію групи з метою придбання нових членів або припинення діяльності відділення. Такого роду послуги можуть вважатися внутрішньогруповими послугами, що надаються конкретним членам групи, яких це питання стосується, наприклад, тих, які будуть здійснювати придбання або припиняти роботу одного зі своїх підрозділів, однак у результаті цієї діяльності можуть виникнути економічні вигоди, корисні й іншим, не задіяним членам групи, наприклад, у вигляді підвищення економічної ефективності, економії у вигляді зростаючого масштабу виробництва чи інших синергізмів. Побічні вигоди, як правило, не призводять до того, що ці інші члени групи будуть вважатися такими, що одержують внутрішньогрупову послугу, оскільки незалежне підприємство зазвичай не стане платити за аналогічну діяльність, що приводить до появи вказаних вигод.

7.13. Аналогічним чином, асоційоване підприємство не повинно розглядатися як таке, що отримує внутрішньогрупові послуги, коли воно отримує побічні вигоди, приписувані виключно його положенню як частини великого концерну, а не в результаті конкретної виконуваної діяльності. Наприклад, не буде вважатися наданням послуги ситуація, при якій асоційоване підприємство тільки за рахунок свого філіального положення отримує більш високий кредитний рейтинг, який був би недоступний йому в разі іншого, не філіального положення; внутрішньогрупова послуга зазвичай виникає там, де більш високий кредитний рейтинг утворюється завдяки гарантіям, наданим іншим членом групи, або де підприємство отримує вигоду за рахунок репутації групи в результаті проведення цією групою глобальних кампаній з маркетингу та встановлення зв'язків з громадськістю. У цьому відношенні слід розрізняти пасивну форму асоціації та активні дії ТНК з просування на ринку якісних характеристик групи, які збільшують потенціал отримання прибутку конкретними членами групи. Кожен окремий випадок визначається з урахуванням існуючих фактів і обставин.

7.14. До інших видів діяльності, які можуть відноситись до групи в цілому, належать види діяльності, централізовані в материнській компанії або в сервісному центрі групи (наприклад, у регіональній головній компанії) і які надаються групі в цілому (або її численним членам). Вони визначаються характером підприємницької діяльності та організаційною структурою групи, однак, як правило, до них належать адміністративні послуги (планування, координація, контроль за витратами бюджетних коштів, фінансові консультації, бухгалтерський облік, аудит, юридичні, комп'ютерні послуги, факторинг); фінансові послуги (контролювання потоків готівкових коштів і платоспроможності, зростання капіталу, контракти на одержання позик, управління ризиками, пов'язаними зі зміною ставок процентів і валютних курсів, рефінансування); надання допомоги у сфері виробництва, закупівель, збуту і маркетингу; послуги в сфері найму і підготовки персоналу. Сервісні центри ТНК часто займаються науково-дослідними розробками або управляють і захищають нематеріальне майно всієї групи або частини групи ТНК. Ці види діяльності, як правило, вважаються внутрішньогруповими послугами, оскільки саме ці послуги готові оплачувати або здійснювати для себе незалежні підприємства.

7.15. При розгляді того, чи можуть незалежні підприємства призначити плату за надання послуг, потрібно також враховувати форму відшкодування за угоду на основі принципу витягнутої руки, якби така угода мала місце між двома незалежними підприємствами на основі витягнутої руки. Наприклад, у відношенні фінансових послуг, наприклад, наданні позик, іноземної валюти і хеджування, відшкодування буде зазвичай включатися в величину спреда, і в цьому випадку навряд чи варто очікувати стягнення додаткової плати за надані послуги.

7.16. Ще одне питання виникає щодо послуг, які надаються «за запитом». Питання полягає в тому, чи є наявність таких послуг окремим видом обслуговування, за яке необхідно стягувати плату (крім будь-якої плати за фактично надані послуги), яка визначається за принципом витягнутої руки. Такі послуги (фінансові, управлінські, професійні, юридичні, податкові консультації та допомога членам групи в будь-який час) можуть надаватися материнською компанією або сервісним центром групи ТНК. Вважається, що внутрішньогрупова послуга має місце в тій мірі, в якій доцільно очікувати, що незалежне підприємство в порівнянних обставинах буде платити «резервну» плату за існування таких послуг, до яких воно може вдаватися у разі потреби. Наприклад, нам відомо, що незалежне підприємство може платити щорічну плату такого роду юридичній фірмі за те, щоб ця фірма гарантовано надавала йому

юридичні консультації або представляла підприємство в суді. Іншим прикладом служить контракт на надання послуг з пріоритетного ремонту комп'ютерної мережі у разі її відмови.

7.17. Зазначені послуги можуть надаватися за запитом і значно відрізнятися за масштабом і значимістю з року в рік. Навряд чи незалежне підприємство погодиться вносити «резервну» плату в тих випадках, коли потреба в таких послугах малоймовірна, або така організація послуг не дає значної переваги, або коли послуги «за запитом» можна легко отримати з інших джерел без необхідності створювати такий «резерв». Таким чином, для визначення того, чи була надана внутрішньогрупова послуга, слід розглянути вигоди, які компанія групи може отримати від вищевказаної домовленості, ймовірно, шляхом аналізу рівня використання таких послуг протягом декількох років, а не тільки протягом того року, в якому слід вносити відповідну плату.

7.18. Сам факт оплати асоційованому підприємству за надані послуги може виявитися корисним при визначенні того, чи були ці послуги надані фактично, проте простий опис оплати, наприклад, «оплата за управлінські послуги», навряд чи можна приймати як доказ *prima facie* надання самої послуги. Водночас відсутність оплати або контрактних домовленостей не повинно автоматично призводити до висновку про те, що внутрішньогрупова послуга не була надана.

V.2. Визначення оплати за принципом витягнутої руки

V.2.1. Загальне

7.19. Як тільки встановлено факт надання внутрішньогрупової послуги, необхідно, як і у випадку інших видів трансфертів всередині групи, визначити, чи була оплата за таку послугу (якщо така є) встановлена за принципом витягнутої руки. Це означає, що плата за надання внутрішньогрупових послуг повинна бути такою, яку призначили б і прийняли між собою незалежні підприємства у порівнянних обставинах. Отже, зазначені операції не повинні розглядатися для податкових цілей іншим чином у порівнянні з порівнянними операціями, здійснюваними між незалежними підприємствами, тільки з причини того, що ці операції мають місце між асоційованими підприємствами.

В.2.2. Визначення фактичних домовленостей справляння плати за внутрішньогрупові послуги

7.20. Для визначення фактичної величини плати за послуги (якщо така є) податкові органи повинні визначити, які домовленості (якщо вони є) фактично існують між асоційованими підприємствами зі встановлення плати за надання послуг між цими підприємствами. У певних випадках такі домовленості можна легко визначити. До таких випадків належать ситуації, коли група підприємств ТНК використовує метод прямого розрахунку оплати, тобто коли з асоційованих підприємств стягується плата за конкретні послуги. В цілому зазначений метод дуже зручний для практичного застосування податковими органами, оскільки дозволяє чітко визначати надання послуги та основу для оплати. Таким чином, метод прямого розрахунку допомагає визначити відповідність призначеної плати принципу витягнутої руки.

7.21. Група ТНК може часто застосовувати домовленості про прямі розрахунки оплати за послуги, особливо у тих випадках, коли послуги, аналогічні послугам, що надаються асоційованим підприємствам, також надаються і незалежним сторонам. Якщо конкретні послуги надаються не тільки асоційованим підприємствам, але і незалежним підприємствам порівнянним чином і складають значну частину господарської діяльності підприємства, можна припустити, що ТНК може показати окрему основу для справляння плати (наприклад, враховуючи виконувані роботи і витрати з виконання контрактів з третіми сторонами). У таких випадках ТНК рекомендується використовувати метод прямого нарахування оплати за угодами з асоційованими підприємствами. Вважається, однак, що цей підхід не завжди прийнятний, наприклад, у тих випадках, коли послуги, що надаються незалежній стороні, не носять регулярний характер або незначні за обсягом.

7.22. На практиці досить складно застосувати метод прямого нарахування оплати за надання внутрішньогрупових послуг в багатьох ситуаціях з групами ТНК, і зазначені групи розробили інші методи розрахунку оплати за послуги, що надаються материнськими компаніями або сервісними центрами груп. У таких випадках групи ТНК часто досягають домовленості, які або а) легковиразні, але не засновані на методі прямого нарахування оплати; або б) важковиразні або включені в плату за інші види трансфертів, що розподіляється між членами групи на певній основі, або у ряді випадків не розподіляються серед зазначених членів групи.

7.23. У зазначених випадках для груп ТНК не існує багато альтернативних варіантів, і вони змушені використовувати методи віднесення та пропорційного розподілу витрат, які часто вимагають проведення розрахунків або апроксимації, що лежать в основі визначення розміру плати за принципом витягнутої руки у відповідності з принципом, описаним у секції В.2.3. Такі методи в цілому носять назву непрямих методів і дозволяються до використання за умови, що особливу увагу буде приділено вартості послуг для одержувачів і рівню надання порівняних послуг між незалежними підприємствами. Зазначені непрямі методи розрахунку оплати зазвичай неприйнятні там, де конкретні послуги, що становлять основну частину діяльності підприємства, надаються не тільки асоційованим підприємствам, але і незалежним сторонам. Тоді як потрібно докладати всіх зусиль для того, щоб брати справедливую плату за надані послуги, плата, що береться, повинна бути обґрунтована отриманням обумовленою і реально передбачуваною вигодою. Будь-який непрямий метод розрахунку оплати повинен бути чутливим до комерційних чинників конкретної справи (наприклад, використання «ключач» розподілу має сенс у певних обставинах), містити захист проти маніпулювання і ґрунтуватися на встановлених принципах бухгалтерського обліку, а також мати можливість визначати розмір оплати або розподіл витрат, що співвідноситься з фактичними або реально очікуваними вигодами для одержувача послуг.

7.24. У деяких випадках застосування методу непрямого розрахунку обумовлено характером послуги, що надається. Прикладом цього може бути ситуація, в якій неможливо кількісно визначити пропорційну частку вартості наданих послуг різним організаціям, але лише приблизно або розрахунковим шляхом. Така проблема виникає, наприклад, коли діяльність зі стимулювання реалізації товарів, що проводиться централізовано (наприклад, на міжнародних виставках, у міжнародній пресі або через інші централізовані рекламні компанії), може вплинути на кількість товарів, що виробляються чи реалізуються декількома дочірніми підприємствами. Аналогічний випадок виникає, коли окремий облік і аналіз діяльності з надання послуг на користь кожного бенефіціара вимагає великої адміністративної роботи, тягар якої непропорційно великий порівняно з самою діяльністю. У кожному розглянутому випадку оплата може визначатися шляхом співвідношення з розподілом між усіма потенційними бенефіціарами витрат, які неможливо розподілити безпосереднім шляхом, тобто тих витрат, які не можна приписати безпосередньо кожному такому бенефіціару різних послуг. Для того, щоб відповідати принципу витягнутої руки, обраний спосіб розподілу витрат повинен привести до результату, порівняному з

витратами, які готові понести незалежні порівняні підприємства. Дивіться секцію В.2.3 нижче.

7.25. Розподіл витрат має відбуватися на основі торговельного обороту або кількості співробітників, або на іншій основі. Рішення про те, чи підходить метод розподілу, залежить від характеру і використання послуг. Наприклад, використання або надання послуг з розрахунку заробітної плати буде більше залежати від кількості співробітників, ніж від обороту, тоді як розподіл резервних витрат з пріоритетної підтримки комп'ютерів може відбуватися відповідно до відношення цих витрат до відносних витрат членів групи на комп'ютерне обладнання.

7.26. Компенсація послуг, наданих асоційованому підприємству, може бути включена в ціну інших трансфертів. Наприклад, ціна ліцензування патентів або ноу-хау може включати оплату за консультативну допомогу або централізоване обслуговування, яке виконується для ліцензіата, або управлінські консультації з маркетингу товарів, що виробляються за ліцензією. У таких випадках податкові органи і платники податків повинні з'ясувати під час перевірки, що не здійснюється оплата за додаткові послуги, і вони двічі не відносяться на валові витрати.

7.27. При застосуванні методу непрямого розрахунку оплати зв'язок між платою, що береться, і наданими послугами може бути непомітним, що призводить до труднощів під час оцінки одержуваної вигоди. І дійсно, це може означати, що підприємство, з якого стягувалася плата за послугу, само не пов'язує цю плату з послугою. Відповідно зростає ризик подвійного оподаткування, оскільки визначення для віднесення на валові витрати витрат, понесених від імені членів групи, може виявитися більш складною справою, якщо не можна компенсацію чітко визначити, або для одержувача послуг може бути складним провести віднесення на валові витрати здійсненої оплати, якщо він не зможе довести, що відповідні послуги були йому надані.

7.28. При визначенні домовленостей щодо справляння плати за надання послуг «на замовлення» (обговорених у пунктах 7.16 та 7.17) іноді необхідно проаналізувати умови фактичного використання цих послуг, оскільки ці домовленості можуть включати положення про те, що плата не стягується за фактичне використання послуг, якщо таке використання не перевищує раніше визначений рівень.

В.2.3. Розрахунок оплати за принципом витягнутої руки

7.29. Намагаючись визначити ціну за принципом витягнутої руки на послуги всередині групи, питання слід розглядати як з точки зору особи, яка надає послуги, так і з точки зору одержувача послуг. До факторів, що розглядаються, належать: вартість послуги для одержувача, визначення суми, яку незалежне порівнянне підприємство готове було б заплатити за таку ж послугу в порівнянних обставинах, а також усі витрати з надання послуги.

7.30. Наприклад, з точки зору незалежного підприємства, яке хоче отримати послугу, особи, що надають таку послугу на ринку, можуть бути готові (або не готові) надати таку послугу за ціною, яку це підприємство готове заплатити. Якщо особи, які надають послугу, можуть її надати в межах цін, які готове заплатити незалежне підприємство, тоді угода відбудеться. З точки зору особи, яка надає послугу, ціна, нижче якої вона не буде надавати послугу, і витрати, з яких вона складається, є факторами, які необхідно враховувати, однак вони не завжди є чинниками, що визначають результат у кожному випадку.

7.31. Вибір методу, що визначає трансферні ціни на внутрішньогрупові послуги на основі принципу витягнутої руки, відбувається відповідно до настанов, викладених у розділах I, II і III. Дуже часто в результаті застосування вказаних настанов вибір щодо внутрішньогрупових послуг буде на користь методу ПНЦ або методу «витрати плюс». Перший метод, швидше за все, буде найбільш доречним методом у разі наявності порівнянної послуги, що надається між незалежними підприємствами на ринку одержувача послуг, або асоційованим підприємством, що надає послуги незалежному підприємству в порівнянних обставинах. Наприклад, це може мати місце в разі надання бухгалтерських, аудиторських, юридичних або комп'ютерних послуг, за умови порівнянності контрольованих і неконтрольованих операцій. Метод «витрати плюс», швидше за все, буде найбільш доречним методом там, де не можна застосувати метод ПНЦ, що визначається характером здійснюваної діяльності, майна, що використовується, та взятих ризиків, порівнянних з діяльністю, майном і ризиками незалежних підприємств. Як зазначено в розділі II, частині II, застосування методу «витрати плюс» вимагає відповідності між категоріями витрат у відношенні контрольованих і неконтрольованих операцій. Методи прибутку від операцій можуть використовуватися в тих випадках, де вони найбільш підходять обставинам випадку. У виняткових

випадках застосування методу ПНЦ або методу «витрати плюс» може виявитися складним; тут можна використовувати кілька методів (дивись пункт 2.11), що допоможе задовільно визначити ціни за принципом витягнутої руки.

7.32. Корисно також провести функціональний аналіз різних членів групи, щоб встановити відношення між відповідними послугами та видами діяльності цих членів. Крім того, може виявитися необхідним розглянути не тільки короточасний результат від надання будь-якої послуги, але і її довготривалий ефект, маючи на увазі, що понесення деяких витрат ніколи не приведе до появи тих вигод, які очікувалися в момент здійснення цих витрат. Наприклад, витрати на підготовку маркетингової операції можуть виявитися, перш за все, занадто серйозними для будь-якого члена групи в порівнянні з наявними ресурсами; під час визначення того, чи встановлена плата за принципом витягнутої руки, слід розглянути очікувані вигоди від цієї операції, а також врахувати, що розмір і термін оплати в деяких домовленостях за принципом витягнутої руки може залежати від результатів операції. Платник податків повинен бути готовий показати розумний характер оплати, що стягується з асоційованих підприємств у цих випадках.

7.33. Залежно від методу, який застосовується для визначення плати за принципом витягнутої руки щодо внутрішньогрупових послуг, може виникнути питання про те, чи повинна плата завжди приносити прибуток підприємству, що надає послуги. В угоді за принципом витягнутої руки незалежне підприємство зазвичай встановлює таку плату за свої послуги, яка приносить йому прибуток, тобто вище собівартості. Одержувач послуг під час визначення плати за принципом витягнутої руки також повинен враховувати наявні на той момент економічні альтернативи. Тим не менш, можуть існувати деякі обставини (наприклад, такі, які описуються під час обговорення, присвяченому діловим стратегіям у розділі I), в яких незалежне підприємство може і не отримати прибуток від надання послуг, наприклад, у випадках, коли витрати постачальника (реальні або очікувані) перевищують ринкову ціну, однак при цьому постачальник згоден надати послугу для підвищення рентабельності, можливо, за рахунок розширення діапазону діяльності. Таким чином, не завжди відбувається так, що ціна, встановлена за принципом витягнутої руки, приносить прибуток асоційованому підприємству, що виконує внутрішньогрупові послуги.

7.34. Наприклад, іноді ринкова вартість внутрішньогрупових послуг не перевищує рівень витрат, понесених підприємством, що надає ці послуги. Це трапляється, наприклад, тоді, коли послуга носить

незвичайний характер або не є регулярною, тобто коли вона є разовою і надається для зручності всієї групи ТНК. При визначенні того, чи представляють внутрішньогрупові послуги ту ж саму вартість у грошовому вимірі, що і послуги, які можуть бути отримані від незалежного підприємства, доцільно провести порівняльний аналіз функцій і очікуваних вигод, щоб оцінити порівнянність угод. Група ТНК може прийняти рішення про надання послуг всередині групи замість залучення третьої сторони з ряду причин, ймовірно, через інші вигоди, одержувані всередині групи (щодо яких винагорода, яка визначається за принципом витягнутої руки, буде цілком достатньою). У цьому випадку не слід підвищувати ціну на таку послугу вище рівня, який може бути встановлений за результатами застосування методу порівнюваної неконтрольованої ціни, тільки для того, щоб упевнитися в тому, що асоційоване підприємство отримує прибуток. Такий результат суперечитиме принципу витягнутої руки. Однак дуже важливо упевнитися в тому, що при аналізі були враховані всі одержувані одержувачем вигоди.

7.35. У тих випадках, коли метод «витрати плюс» визначається як найбільш доречний, виходячи з обставин випадку, при проведенні аналізу слід встановити, чи потрібно вносити коригування у витрати, понесені підприємством групи, що надає послуги, щоб порівняння контрольованих і неконтрольованих операцій було обґрунтованим. Так, наприклад, якщо контрольована операція має більш високе відношення накладних витрат до прямих витрат у порівнянні з порівнянною операцією, для того, щоб порівняння було правильним, доцільно застосовувати надбавку, отриману в цій операції, без коригувань вартісної бази асоційованого підприємства. У ряді випадків витрати, які були б понесені одержувачем послуг, якщо б він здійснював ці послуги сам собі, можуть дати уявлення про тип угоди, на яку був би згоден одержувач послуг відповідно до принципу витягнутої руки.

7.36. Коли асоційоване підприємство діє тільки як агент або посередник при наданні послуг, при застосуванні методу «витрати плюс» важливо, щоб прибуток або надбавка до ціни була б порівнянною з виконанням агентських функцій, а не з виконанням самих послуг. Тут не слід визначати ціну за принципом витягнутої руки, розраховуючи її через надбавку до собівартості послуг, але як надбавку до витрат на виконання самої агентської функції, або, як варіант, залежно від типу використовуваних порівнянних даних, надбавка до собівартості послуг повинна бути менша, ніж надбавка за виконання самих послуг. Так, асоційоване підприємство може понести витрати у зв'язку з орендою

рекламного місця від імені членів групи, тобто витрати, які члени групи понесли б самі, якщо б вони були незалежними. У цьому випадку розумно перевести зазначені витрати на підприємства групи, що одержують, без надбавки, застосовуючи надбавку тільки до витрат, понесених посередником, який виконує агентські функції.

7.37. Тоді як податкові органи і платники податків, у принципі, повинні прагнути встановлювати ціни за принципом витягнутої руки, слід мати на увазі, що можуть існувати практичні причини того, чому податкові органи, винятково, можуть попередньо розраховувати ціну за принципом витягнутої руки і обкладати її податком, за виконання послуг (у ряді випадків), замість того, щоб дозволити платнику податку у відповідних обставинах просто розподілити понесені витрати у зв'язку з наданням таких послуг. Наприклад, аналіз ефективності витрат та прибутку може виявити, що в деяких випадках наявність потенційних додаткових податкових надходжень до бюджету не виправдовує понесених витрат і рівня адміністративного тягаря, пов'язаного з визначенням цін на основі витягнутої руки. У таких випадках задовільним результатом як для ТНК, так і для податкових органів може бути відшкодування всіх відповідних видатків через включення їх у ціну, на відміну від встановлення ціни за принципом витягнутої руки. Податкові органи навряд чи підуть на таку поступку в тих випадках, коли надання послуг є основною діяльністю асоційованого підприємства, або коли елемент прибутку досить значний, або коли можливе пряме стягування плати як основи для ціноутворення за принципом витягнутої руки.

С. Приклади внутрішньогрупових послуг

7.38. У цій секції наводяться декілька прикладів трансфертного ціноутворення при наданні послуг всередині групи підприємств. Наведені приклади наводяться тільки в цілях ілюстрування. При розгляді конкретних випадків для того, щоб визначити, який метод трансфертного ціноутворення можна застосувати, необхідно вивчати дійсні факти і обставини.

7.39. Один із прикладів стосується операцій з боргового факторингу, коли група ТНК вирішує централізувати діяльність, керуючись економічними причинами. Наприклад, така централізація операцій з факторингу в відношенні боргів може бути необхідною для обмеження валютних і боргових ризиків і мінімізації адміністративних

витрат. Центр з проведення факторингових операцій, який бере на себе відповідальність за їх проведення, виконує внутрішньогрупові послуги, за які він повинен стягувати плату за принципом витягнутої руки. У цьому випадку рекомендується застосовувати метод ПНЦ.

7.40. Виробництво за контрактом – інший приклад діяльності, яка може здійснюватися в рамках внутрішньогрупових послуг. У таких випадках виробник може отримати розширені вказівки про те, що виробляти, в яких обсягах і якої якості. Компанія-виробник несе низькі ризики і може бути впевнена в тому, що весь обсяг продукції, що випускається, буде реалізований за умови відповідності критеріям якості. Таку компанію можна вважати як таку, що надає послугу, і, відповідно до принципів, викладених у розділі II, доречно застосувати метод «витрати плюс».

7.41. Дослідження за контрактом – ще один приклад внутрішньогрупової послуги, у реалізації якої беруть участь висококваліфіковані співробітники, що дуже часто є вирішальним чинником для успіху всієї групи. Фактичні домовленості можуть приймати різні форми, починаючи з детально розроблених програм материнською компанією і закінчуючи угодами, відповідно до яких дослідницька компанія має право проводити роботи у рамках широко визначених категорій. В останньому випадку, коли, як правило, виконуються «граничні» дослідження, найважливішим чинником у діяльності групи як єдиного цілого можуть стати додаткові функції з визначення комерційно вигідних сфер та оцінки ризику, пов'язаного з можливою безуспішністю досліджень. Дослідницька компанія сама часто «застрахована» від фінансового ризику, оскільки, як правило, всі її витрати відшкодовуються, незалежно від успіху чи неуспіху проведених досліджень. Крім того, нематеріальне майно, одержуване у результаті досліджень, зазвичай належить материнській (головний) компанії, і, відповідно, дослідницька компанія не бере на себе ризики, пов'язані з комерційною експлуатацією цього майна. У цьому випадку, виходячи з принципів, передбачених у розділі II, доречно застосувати метод «витрати плюс».

7.42. Іншим прикладом внутрішньогрупових послуг може бути управління ліцензією. Слід розрізняти управління та реалізацію прав на нематеріальне майно і використання цих прав для зазначеної мети. Контроль над ліцензією може здійснювати сервісний центр групи, відповідальний за правильне застосування ліцензії та за реалізацію ліцензійних прав.

Розділ VIII

Домовленості про покриття витрат

A. Вступ

8.1. У цьому розділі розглядаються домовленості про покриття витрат (ДПВ) між двома або кількома асоційованими підприємствами (і, де це можливо, разом з незалежними підприємствами). Існує багато видів ДПВ. У цьому розділі не ставиться завдання обговорити або описати податкові наслідки всіх можливих видів таких домовленостей. Мета цього розділу полягає в тому, щоб дати загальні рекомендації для визначення того, чи відповідають умови, встановлені асоційованими підприємствами для ДПВ, принципу витягнутої руки. Податкові наслідки ДПВ залежатимуть від того, наскільки структура такої домовленості відповідає принципу витягнутої руки і положенням цього розділу, а також наявності відповідної документації. У ньому не вирішуються всі найважливіші питання, що стосуються адміністрування і податкових наслідків ДПВ. Наприклад, для проведення оцінки вартості внесків в ДПВ, зокрема визначення доречності витрат або ринкових цін, можуть знадобитися додаткові рекомендації, як і для оцінки впливу урядових субсидій або податкових стимулів (дивіться пункти 8.15 і 8.17). Корисно провести додаткові дослідження з податкової точки зору таких вкладів, балансувальних платежів і вступних і викупних платежів із ДПВ (дивіться пункти 8.23, 8.25, 8.33 і 8.35). За необхідності буде проводитися додаткова робота з актуалізації змісту цього розділу з урахуванням накопиченого досвіду практичної реалізації ДПВ.

8.2. Секція В дає загальне визначення та огляд концепції ДПВ. У секції С описуються стандарти для визначення відповідності ДПВ принципу витягнутої руки. Наводяться рекомендації з вимірювання внесків у цих цілях, з визначення необхідності балансувальних платежів (наприклад, платежів між учасниками для коригування їх пропорційних часток у витратах), а також з тлумачення тих чи інших для податкових цілей. У секції С також досліджується визначення учасників і тлумачення спеціалізованих компаній. У секції D розглядаються поправочні

коригування у разі невідповідності умов ДПВ принципу витягнутої руки, включаючи коригування пропорційних часток у витратах за домовленістю. У секції Е обговорюються питання, пов'язані з укладанням або розірванням ДПВ після початку дії такої угоди, тоді як у секції F обговорюються пропозиції щодо структурування та документування ДПВ.

В. Концепція ДПВ

В.1. Загальне

8.3. ДПВ – це основа, погоджена між підприємствами, відповідно до якої відбувається дольовий розподіл витрат і ризиків зі створення, виробництва або придбання майна, послуг або прав та визначення характеру і розміру частки кожного учасника в зазначеному майні, послугах або правах. ДПВ являє собою швидше домовленість у вигляді контракту, ніж обов'язково окрема юридична особа або постійне представництво всіх учасників. Пам'ятаючи, що трансферне ціноутворення не є точною наукою, слід зазначити, що в ДПВ пропорційна частка кожного учасника, в сукупному внеску в домовленість, буде співвідноситися з пропорційною часткою такого учасника щодо сукупних очікуваних вигод від домовленості. Кожен учасник ДПВ має право користуватися своєю часткою в ДПВ окремо як законний власник, а не ліцензіат, без сплати роялті або інших компенсацій будь-якій стороні за цю частку. І навпаки, будь-яка інша сторона за користування всією часткою учасника або будь-якою її частиною зобов'язана забезпечити учаснику певну винагороду (наприклад, у вигляді роялті).

8.4. Деякі вигоди, одержувані від ДПВ, відомі заздалегідь, тоді як інші вигоди, наприклад, у вигляді результатів науково-дослідної діяльності, не можуть бути визначені наперед. Деякі види діяльності в рамках ДПВ дають результат у короткостроковій перспективі, тоді як інші – в довгостроковій, або взагалі не дають результату. Проте в ДПВ завжди існують передбачувані вигоди, які кожен його учасник намагається отримати в обмін на внесений внесок, включаючи супутні права на належне управління ДПВ. Частка кожного учасника в результатах ДПВ встановлюється з самого початку, навіть якщо ця частка пов'язана з частками інших учасників, наприклад, коли юридична власність на розроблене нематеріальне майно належить одному з них, але всі інші учасники володіють законними частками у власності.

В.2. Зв'язок з іншими главами

8.5. У розділах VI і VII наводяться рекомендації щодо визначення розміру винагороди за передачу в межах групи відповідно нематеріального майна та послуг за принципом витягнутої руки. Мета цього розділу – дати додаткові рекомендації для тих випадків, коли об'єднуються в загальний фонд ресурси та навички, а одержувана винагорода, повністю або частково, являє собою прийнятні очікування отримання взаємної вигоди. Таким чином, положення розділів VI і VII, як і всі інші розділи цих настанов, будуть застосовуватися деякою мірою, наприклад, для вимірювання розміру вкладу в ДПВ як частини процесу визначення пропорційних часток таких внесків. ТНК рекомендується слідувати рекомендаціям цього розділу, що дасть можливість забезпечити відповідність ДПВ принципу витягнутої руки.

В.3. Види ДПВ

8.6. Вид ДПВ, що зустрічається найбільше – це домовленість про спільні розробки нематеріального майна, де кожен учасник отримує свою частку прав у створеному майні. При цьому кожен учасник отримує окремі права на використання нематеріального майна, наприклад, на конкретних географічних територіях або сферах застосування. Іншими словами, кожен учасник використовує нематеріальне майно швидше у власних цілях, ніж у спільній діяльності з іншими учасниками. Отримані окремі права можуть мати форму фактичного юридично оформленого володіння, або може бути так, що один учасник буде юридичним власником майна, але в економічному сенсі всі ці учасники є співвласниками. У тих випадках, коли учасник має дійсну частку власності в будь-якому майні, розробленому в рамках ДПВ, і вклади учасників перебувають у відповідних пропорціях, немає потреби платити роялті або інші види винагород за користування створеним майном відповідно до придбаних учасниками часток.

8.7. Навіть якщо ДПВ з науково-дослідних розробок нематеріального майна є, ймовірно, найбільш поширеними, їх діапазон не слід обмежувати тільки такими видами діяльності. ДПВ можуть існувати для будь-якого спільного фінансування або розподілення витрат і ризиків, розробки або придбання майна, або для отримання послуг. Наприклад, комерційні підприємства можуть прийняти рішення про об'єднання

ресурсів для придбання централізованих управлінських послуг або для розробки рекламних кампаній, загальних для ринків учасників ДПВ.

С. Застосування принципу витягнутої руки

С.1. Загальне

8.8. Для того щоб ДПВ задовольняла принципу витягнутої руки, вклади учасників повинні відповідати тому, що незалежне підприємство погодилося б внести за порівняних умов з урахуванням реально очікуваних вигод від такої домовленості. Вклади в ДПВ відрізняються від звичайної передачі майна або послуг всередині групи тим, що частина або вся сума компенсації учасників – це очікувані вигоди для кожного учасника від об'єднання ресурсів і навичок. Незалежні підприємства підписують домовленості про покриття витрат і ризиків, коли є загальна потреба, за рахунок якої підприємства можуть отримати взаємну вигоду. Наприклад, незалежні сторони за принципом витягнутої руки можуть розподіляти ризики (наприклад, пов'язані з високотехнологічними дослідженнями) з тим, щоб звести до мінімуму потенційні збитки від будь-якої діяльності, або розподіляти витрати, або брати участь у спільних розробках, спрямованих на досягнення економії, можливо, завдяки ефекту масштабу або на підвищення ефективності і продуктивності, скажімо, від поєднання різних індивідуальних сильних сторін і сфер компетентності. У цілому такі домовленості характерні для групи компаній, що зазнають загальну потребу в будь-якій конкретній діяльності, які вирішують централізувати або займатися спільною діяльністю таким чином, щоб мінімізувати витрати і ризики і забезпечити вигоди кожному учаснику.

8.9. Очікування взаємних вигод – основа прийняття незалежними підприємствами угоди по об'єднанню ресурсів і навичок без окремої компенсації. Незалежні підприємства зажадають, щоб пропорційна частка кожного учасника у фактичному сукупному внеску в домовленість відповідала б пропорційній частці кожного учасника в сукупних очікуваних вигодах за такою домовленістю. Для того, щоб застосувати до ДПВ принцип витягнутої руки, необхідно визначити, що всі сторони домовленості очікують отримання певних вигод, потім розрахувати відносний внесок кожного учасника в спільну діяльність (як у грошовому, так і в натуральному вираженні) і, нарешті, визначити правильний розподіл відповідних внесків в ДПВ (з урахуванням коригування можливих балансувальних платежів між учасниками). Слід визнати, що зазначені розрахунки можуть проводитися з деякою часткою

невизначеності. Цілком імовірно, що розподіл внесків в ДПВ серед учасників може призвести до переоцінки оподаткованого прибутку в одних країнах і до недооцінки його в інших (за результатами застосування принципу витягнутої руки). Саме тому платники податків мають бути готові обґрунтувати підставу своїх домагань відносно ДПВ (дивіться секцію F).

C.2. *Визначення учасників ДПВ*

8.10. Виходячи з того, що в основу ДПВ покладена концепція взаємної вигоди, не можуть бути учасниками ДПВ ті сторони, у яких немає реальних очікувань щодо отримання вигод від діяльності, пов'язаної з ДПВ як такою (а не лише від виконання цієї діяльності повністю або частково). У зв'язку з цим учаснику необхідно надати право вигодонабувача стосовно майна та послуг, що є предметом ДПВ. Він також повинен бути впевненим в тому, що зможе безпосередньо чи опосередковано (наприклад шляхом укладання ліцензійних угод або продажу асоційованим чи незалежним підприємствам) реалізовувати чи використовувати вказану частку.

8.11. Вимога очікуваної вигоди не передбачає як умову, що діяльність повинна бути успішною. Наприклад, науково-дослідні розробки можуть не привести до створення комерційно цінного нематеріального майна. Однак, якщо така діяльність, як і раніше, не приносить ніяких фактичних вигод протягом періоду часу, якого зазвичай достатньо для отримання вигоди, податкові органи можуть задатися питанням, чи продовжували б учасники свою співпрацю, якщо б вони були незалежними підприємствами (дивіться секції в розділі I щодо ділових стратегій (зокрема 1.63) і збитків (1.70–1.72).

8.12. У деяких випадках учасники ДПВ можуть прийняти рішення про те, що вся або частина діяльності, що розглядається, буде проводитися окремою компанією, яка не є учасником ДПВ відповідно до стандарту, викладеного у пункті 8.10 вище. У цьому випадку, якщо виконання досліджень і (або) виробництво здійснюється на підставі контракту, плата, яка визначається за принципом витягнутої руки, буде цілком достатньою компенсацією за надані компанією послуги в рамках ДПВ. Це, наприклад, відбувається, коли компанія є афілійованою особою одного або декількох учасників ДПВ і була створена з метою забезпечення обмеження відповідальності при проведенні досліджень та розробок за ДПВ, що мають високий ступінь ризику. Розмір оплати таких

компанії може бути визначений на основі витягнутої руки відповідно до загальних принципів розділу I, включаючи винагороду за виконувані функції, використані активи і взяті на себе ризики, а також з урахуванням спеціальних факторів, що впливають на оплату за принципом витягнутої руки за послуги, описані у розділі VII (зокрема в пунктах 7.29–7.37).

С.3. Сума внеску кожного учасника

8.13. З метою визначення відповідності ДПВ принципу витягнутої руки, тобто того, чи співвідноситься пропорційна частка кожного учасника в загальних внесках в ДПВ його пропорційній частці в загальних очікуваних вигодах, необхідно здійснити вимірювання вартості або суми вкладу кожного учасника домовленості.

8.14. Відповідно до принципу витягнутої руки вартість внеску кожного учасника повинна бути порівняною з вартістю, яку незалежні підприємства встановили б такому вкладу у порівняних умовах. Таким чином, визначаючи вартість внесків в ДПВ, слід керуватися рекомендаціями, наведеними у розділах з I по VII цих настанов. Наприклад, як зазначено в розділі I, застосування принципу витягнутої руки буде враховувати, серед іншого, умови контракту й економічні умови, характерні для ДПВ, наприклад, розподіл ризиків та витрат.

8.15. Неможливо забезпечити конкретний результат для всіх випадків; проблеми слід вирішувати в кожному конкретному випадку, керуючись загальним принципом витягнутої руки. Різні країни для визначення вартості внесків у ДПВ за принципом витягнутої руки мають досвід як використання витрат, так і ринкових цін. Навряд чи можна визначити відносну вартість внеску кожного учасника прямолінійним способом, крім випадків, коли всі внески вносяться повністю у грошовій формі, наприклад, коли діяльність здійснюється зовнішньою організацією, що надає послуги, і витрати фінансуються всіма учасниками спільно.

8.16. Важливо, щоб у процесі оцінки визнавалися всі внески учасників домовленості, включаючи внески у вигляді майна або послуг, які частково використовуються для робіт за ДПВ і частково для ведення власної економічної діяльності окремими учасниками. Оцінити внески з участю спільного майна або послуг досить складно, наприклад, коли учасник вкладає часткове використання основних фондів, таких як будівлі і машини, або виконує функції нагляду, конторські та адміністративні функції для ДПВ і для власного підприємства. Тут необхідно визначити,

використовуючи способи комерційного обґрунтування, пропорційну частку використовуваних активів або послуг, які відносяться до ДПВ, з урахуванням загально визнаних принципів обліку і фактичних даних; з метою забезпечення порівнянності, і якщо тут задіяні різні податкові юрисдикції, можуть знадобитися істотні корегування. Як тільки таке пропорційне співвідношення визначено, внесок потім вимірюється на основі принципів, викладених у решті положень розділу.

8.17. При визначенні внеску учасника ДПВ виникає питання, що стосується деяких заощаджень, що утворилися в результаті субсидій чи податкових пільг (включаючи податковий кредит з інвестицій), які можуть бути надані урядом. При ухваленні рішення – чи приймати зазначені заощадження в розрахунок і, якщо так, якою мірою, при вимірюванні вартості такого вкладу необхідно орієнтуватися на те, що зробили незалежні підприємства в порівнянних обставинах.

8.18. Для корегування пропорційних часток внесків учасників може знадобитися здійснення балансувальних платежів. Такий платіж підвищує вартість внесків платника і знижує вартість внеску одержувача платежу на суму платежу. Балансувальні платежі повинні відповідати принципу витягнутої руки, за яким пропорційна частка кожного учасника в сукупному внеску повинна відповідати пропорційній частці кожного учасника в сукупних вигодах, очікуваних за угодою. У пункті 8.25 розглядаються питання оподаткування зазначених платежів.

C.4. Визначення відповідності внесків

8.19. На сьогодні не існує універсальних правил для визначення того, чи відповідає пропорційна частка кожного учасника в сукупному внеску пропорційній частці кожного учасника в сукупних вигодах, очікуваних за домовленістю. Наше завдання – визначити розмір часток очікуваних вигод кожного учасника і розподілити внески в тій же пропорції. Частки очікуваних вигод можуть бути визначені на основі очікуваного додаткового доходу або заощаджених витрат кожного учасника в результаті домовленості. У деяких випадках можуть застосовуватися й інші способи вимірювання очікуваних вигод (наприклад, використовуючи ціну, що стягується при реалізації порівнянних активів і послуг). Ще один підхід, який часто використовується на практиці, полягає в застосуванні «ключів» розподілу для відображення пропорційних часток очікуваних вигод кожного

учасника. До таких ключів належить: реалізація, кількість вироблених, використаних або реалізованих одиниць, валовий або операційний прибуток, кількість співробітників, вкладений капітал і т.д. Прийнятність того чи іншого «ключа» розподілу залежить від характеру ДПВ і взаємозв'язку між «ключем» розподілу та очікуваними вигодами.

8.20. У тій мірі, в якій матеріальна частина або всі вигоди від діяльності в ДПВ будуть реалізовані в майбутньому, а не в нинішньому, розподіл внесків буде враховувати і прогностні розрахунки часток цих вигод для учасників. Використання таких розрахунків може привести до виникнення труднощів для податкових органів при перевірці сумлінності розрахунків і у випадках, коли прогностні розрахунки значно відрізняються від фактичних результатів. Проблеми посилюються, якщо діяльність в рамках ДПВ закінчується за кілька років до реалізації очікуваних вигод. У тих випадках, коли вигоди можуть реалізуватися в майбутньому, доцільно провести можливі коригування пропорційних часток внесків в ДПВ з урахуванням усього терміну дії ДПВ на передбачуваній основі, щоб відобразити зміни відповідних обставин, які призвели до змін в частках вигод. У тих ситуаціях, де фактичні результати значно відрізняються від розрахункових, податкові органи можуть з'ясувати, чи будуть незалежні підприємства вважати прийнятними такі розрахунки в порівнянних обставинах з урахуванням усіх розробок, що достатньо можуть бути прогнозовані учасниками (не вдаючись до здогадів).

8.21. При оцінці відносних очікуваних вигод від науково-дослідних розробок, спрямованих на створення нової лінії продукції або процесу, підприємства іноді використовують один спосіб розрахунку – це очікувані продажі нової лінії продукції або очікуваний потік платежів роялті, які можуть бути отримані від ліцензування нового продукту. Цей приклад наводиться тільки для ілюстрації та не може розглядатися як приклад переважного використання даних з реалізації в кожному конкретному випадку. Незалежно від показників, якщо вигоди, як очікують, будуть реалізовані в майбутньому, слід зробити все можливе для того, щоб використовувані поточні дані були б надійним показником майбутньої схеми пайового розподілу вигод.

8.22. Незалежно від методу розподілу виникає необхідність внесення коригувань у використовуваний метод вимірювання з тим, щоб урахувати відмінності в очікуваних вигодах, які отримають учасники. Наприклад, відмінності в строках одержання таких вигод, ексклюзивності або неексклюзивності прав, або в різних ризиках, пов'язаних з отриманням вигод тощо. «Ключ» розподілу, характерний для кожної

конкретної ДПВ, може з часом змінитися. Якщо угода охоплює кілька видів діяльності, це важливо враховувати при виборі методу розподілу, оскільки внески, що розподіляються, повинні бути ув'язані з вигодами, очікуваними до отримання учасниками. Один з підходів (але не єдиний) – це використання більше одного «ключа» розподілу. Наприклад, якщо в ДПВ є п'ять учасників, і один з них не може отримати вигоди від певної дослідницької діяльності, здійснюваної в рамках ДПВ, тоді, за відсутності деякої форми заліку або зниження суми внеску, витрати, пов'язані із здійсненням зазначеної діяльності, можуть бути розподілені лише між чотирма учасниками. У цьому випадку для розподілу витрат будуть використовуватися два «ключі» розподілу. У визначенні методу розподілу можуть надати допомогу наступні фактори: обмін інформацією між учасниками міжнародних податкових угод, процедура взаємного узгодження, двосторонні та багатосторонні договори про (попереднє) ціноутворення.

C.5. Режим оподаткування внесків та балансувальних платежів

8.23. Внески учасника ДПВ розглядаються з метою оподаткування, виходячи із звичайних правил податкової системи, що застосовувалися б до цього учасника в тому випадку, якщо б зазначені внески були б внесені поза ДПВ на здійснення діяльності, що становить предмет ДПВ (наприклад, на проведення науково-дослідних розробок з метою отримання права вигодонабувача на майно, необхідне для здійснення діяльності за ДПВ). Характер внеску, наприклад, у вигляді витрат на науково-дослідні розробки буде залежати від характеру діяльності, здійснюваної в рамках ДПВ, і визначати характер оподаткування. Зазвичай внески вважаються такими, що можуть відноситися на валові витрати (на основі вказаних критеріїв). Жодна частина внеску до ДПВ не повинна розглядатися як роялті за використання нематеріального майна, але лише у тій мірі, в якій внесок дає право особі, яка здійснює цей внесок, отримати лише право на використання нематеріального майна, що належить учаснику (або третій стороні), причому ця особа не отримує права вигодонабувача на саме нематеріальне майно.

8.24. Оскільки сам внесок учасника у ДПВ повинен винагороджуватися очікуваною вигодою, одержуваною у результаті домовленості, і ці очікувані вигоди можуть реалізовуватися лише на більш пізньому етапі, дохід особи, яка здійснила внесок, зазвичай не

визнається доходом у момент внесення внеску. Прибуток цієї особи, одержаний на його внесок, буде враховуватися або у вигляді економії витрат (у цьому випадку не може виникати доходу, отриманого безпосередньо у результаті діяльності в рамках ДПВ), або поступити учаснику у результаті діяльності, що генерує дохід (або збитки), наприклад, у разі науково-дослідних розробок. У ряді випадків, скажімо, при наданні послуг, вигоди за угодою можуть надходити протягом періоду, у якому були зроблені внески, і, відповідно, обліковуватися у цьому ж періоді.

8.25. Балансувальний платіж розглядається як додаток до витрат платника і як відшкодування витрат одержувачу (тобто зниженню витрат). Балансувальний платіж не вважається роялті за використання нематеріального майна, але лише у тій мірі, в якій внесок дає право особі, яка здійснює цей внесок, отримати лише право на використання нематеріального майна, що належить учаснику (або третій стороні), причому ця особа не одержує права вигодонабувача на саме нематеріальне майно. У деяких випадках балансувальний платіж може перевищувати суму витрат, дозволених відносити на валові витрати одержувача у цілях оподаткування, визначених національним податковим законодавством, і різниця, що одержується у результаті, вважається оподатковуваним прибутком.

D. Податкові наслідки невідповідності ДПВ принципу витягнутої руки

8.26. Вважається, що ДПВ узгоджується з принципом витягнутої руки у тих випадках, коли пропорційна частка кожного учасника у загальних внесках за угодою, з урахуванням коригування на балансувальні платежі, узгоджується з пропорційною часткою кожного учасника у сукупних очікуваних вигодах за домовленістю. Якщо компенсація, отримана, як мінімум, одним учасником за його внесок є недостатньою, а компенсація, отримана, як мінімум, ще одним учасником за його внесок, є занадто високою порівняно з компенсацією, яку б отримали незалежні підприємства, вважається, що зазначений принцип не дотримується. Тоді, відповідно до принципу витягнутої руки, слід внести коригування, характер яких залежить від конкретних фактів і обставин, але, як правило, коригується сума внеску нетто шляхом внесення або нарахування балансувальних платежів. Коли комерційна реальність домовленості відрізняється від узгоджених учасниками умов ДПВ,

рекомендується ігнорувати частину або всі умови такої домовленості. Такі ситуації розглянуті нижче.

D.1. Коригування внесків

8.27. У випадках, коли пропорційна частка учасника у сукупному внеску у ДПВ, скоригована балансувальними платежами, не відповідає пропорційній частці кожного учасника у сукупних очікуваних вигодах за домовленістю, податкові органи повинні внести коригування у розмір внеску такого учасника (проте, маючи на увазі, що податкові органи повинні обережно підходити до внесення мінімальних або граничних коригувань). Дивіться пункт 2.10. Така ситуація може виникнути, коли пропорційна частка внесків учасника у вигляді майна або послуг була визначена неправильно, або коли пропорційна частка очікуваних вигод учасника була неправильно оцінена, наприклад, якщо «ключ» розподілу, встановлений або скоригований з урахуванням змінених обставин, неадекватно відображає пропорційні очікувані вигоди. Дивіться пункт 8.19. Зазвичай такі коригування здійснюються у вигляді балансувальних платежів, здійснених або нарахованих, від одного або декількох учасників на користь іншого учасника.

8.28. Якщо ДПВ прийнята і виконується відповідно до вимог, а також рекомендацій секції F, податкові органи повинні, як правило, утримуватися від внесення коригувань на основі одного податкового року. Слід враховувати, чи відповідає пропорційна частка учасника в сукупному внеску в ДПВ, пропорційній частці кожного учасника в сукупних очікуваних вигодах за домовленістю протягом ряду років (дивіться пункти 3.75–3.79).

D.2. Ігнорування всіх або частини умов ДПВ

8.29. У деяких випадках факти й обставини можуть вказувати на те, що реалії домовленості відрізняються від умов, обговорених його учасниками. Наприклад, один або більше учасників можуть не мати будь-якої реально очікуваної вигоди від ДПВ. Хоча найменша частка учасника в очікуваних вигодах не є перешкодою для володіння правом на отримання більших вигод. Якщо передбачається, що учасник, який здійснює всю належну діяльність, отримає лише невелику частину від

сукупних очікуваних вигод, можна поставити під сумнів те, що в реальності домовленість для цього учасника передбачає отримання ним справедливої частки взаємних вигод, цілком очевидно, що створення видимості такої участі було заплановано для отримання більш сприятливих податкових результатів. У таких випадках податкові органи можуть визначити податкові наслідки так, як би умови угоди відповідали дійсно очікуваним умовам угоди між незалежними підприємствами, керуючись рекомендаціями пунктів з 1.64 по 1.69.

8.30. Податкові органи можуть також не враховувати частину або всі умови ДПВ, якщо з часом виникає суттєва розбіжність між пропорційною часткою внесків (скоригованих з урахуванням балансувальних платежів) учасника та його пропорційною часткою очікуваних вигод, і комерційна реальність говорить про те, що даний учасник з непропорційно великою часткою внеску повинен одержати більш високу договірну вигоду в ДПВ. У цьому випадку зазначений учасник може мати право на компенсацію, встановлену за принципом витягнутої руки, за використання цієї частки іншими учасниками. У тих обставинах, які вказують на спроби порушити правила ДПВ, податкові органи можуть повністю ігнорувати умови ДПВ.

Е. Вхідження, виведення або закінчення ДПВ

8.31. Особа, яка стає учасницею вже діючої ДПВ, може отримати частку в результатах попередньої діяльності ДПВ, наприклад, в нематеріальному майні, розробленому в рамках цієї ДПВ, в триваючій у поточний момент роботі і знаннях, отриманих в результаті проведених у минулих періодах робіт за ДПВ. У цьому випадку попередні учасники передають частину своїх часток у результатах від попередньої діяльності за ДПВ. За принципом витягнутої руки, будь-яка передача існуючих вже прав від учасників новому учаснику, що приходить, повинна компенсуватися на основі вартості за передачу частку, визначену за принципом витягнутої руки. Така компенсація називається вступним платіж. У різних юрисдикціях такі платежі називаються по-різному, і іноді будь-який внесок (або балансувальний платіж), проведений в обмін на передачу вже існуючого майна або прав, називається вступним платежем, незважаючи на те, що він не обов'язково вноситься новим учасником ДПВ. У цьому розділі цей термін ми будемо застосовувати тільки до платежів, проведених новими учасниками на користь уже існуючих ДПВ в обмін на отримання частки в результатах попередньої

діяльності ДПВ. Інші вклади, включаючи балансувальні платежі, розглядаються окремо в цьому розділі.

8.32. Сума вступного платежу визначається, виходячи з вартості прав за принципом витягнутої руки, які отримує новий учасник, що приходить з урахуванням його пропорційної частки в очікуваних вигодах від ДПВ. Можливо, що результати попередньої діяльності ДПВ не мають цінності, у цьому випадку така плата не вноситься. Можуть бути випадки, коли новий учасник вносить в ДПВ вже існуюче нематеріальне майно, у такому разі іншим учасникам необхідно провести балансувальний платіж для визнання цього вкладу. Тоді відбувається взаємозалік балансувальних платежів і вступного платежу, разом з цим в податкових цілях потрібно вести відповідний облік повних сум по кожному платежу.

8.33. Вступний платіж в податкових цілях враховується, виходячи із загальних правил податкової системи (включаючи податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування), що застосовуються до відповідних учасників так, як би платежі проводилися поза ДПВ за отримання частки, наприклад, частки у нематеріальному майні, вже розробленому в рамках ДПВ, у роботах, що проводяться в даний момент, і в знаннях, отриманих від попередніх робіт за ДПВ. Жодна частина вступного платежу у відношенні ДПВ не вважається роялті за використання нематеріального майна, але тільки тією мірою, в якій оплата дає право особі, яка здійснює цю оплату, отримати лише право на використання нематеріального майна, що належить учаснику (або третій стороні), причому ця особа не одержує також право вигодонабувача в самому такому нематеріальному майні.

8.34. Питання, аналогічні питанням, що пов'язані зі вступним платежем, можуть виникнути, коли учасник виходить з ДПВ. Зокрема, цей учасник може розпорядитися своєю часткою в результатах минулої діяльності за ДПВ (включаючи роботи, які проводяться в даний момент) на користь інших учасників. Якщо має місце реальна передача майнових прав у момент виходу будь-якого учасника, передача повинна компенсуватися за принципом витягнутої руки. Такі компенсаційні виплати називаються викупним платежем.

8.35. У деяких випадках результати попередніх робіт за ДПВ не мають цінності, і тут, відповідно, ніякий викупний платіж не проводиться. Крім того, сума такої плати, визначеної за принципом витягнутої руки, повинна враховувати й перспективу для решти учасників. Наприклад, у ряді випадків при виведенні результатів учасника

відбувається певне, виражене кількісно зниження вартості діяльності, що здійснюється за ДПВ. Якщо вартість часток інших учасників у результатах минулої діяльності ДПВ не збільшилася в результаті виходу одного учасника, вимагати викупний платіж від цього учасника не доцільно. Такий вид оплати повинен обкладатися податком так само, як зазвичай застосовується в рамках загальної системи (систем) оподаткування (включаючи податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування) до відповідних учасників, так ніби оплата здійснювалася поза ДПВ як винагорода за реалізацію існуючих уже прав (наприклад, частка в нематеріальному майні, уже створеному за ДПВ, у роботах, які проводяться в даний час, і знаннях, отриманих в результаті минулих робіт в рамках ДПВ). Жодна частина викупного платежу у відношенні ДПВ не вважається роялті за користування нематеріальним майном, але лише тією мірою, у якій дана плата дозволяє особі, що сплачує, отримати лише право користування нематеріальним майном, що належить учаснику, який виходить з ДПВ, причому особа, що сплачує, не отримує також право вигодонабувача на саме нематеріальне майно.

8.36. Можуть бути випадки, у яких відсутність платежів типу вступний або викупний не становить жодних труднощів. Наприклад, зазначені умови не потрібні, коли угода передбачає лише надання послуг, які учасники придбавають спільно і оплачують ці послуги на поточній основі, причому надання цих послуг не призводить до створення будь-якого майна або права.

8.37. Коли будь-який учасник приєднується або виходить з ДПВ, можливо буде потрібно здійснити коригування пропорційних часток вкладів (на основі змін у відповідних частках очікуваних вигод) з урахуванням збільшення або зменшення числа учасників після такого «входу» або «виходу».

8.38. Можуть спостерігатися випадки, коли навіть якщо ДПВ не містить статей, що описують наслідки приєднання або виходу учасника, учасники вносять необхідні вступні або викупні платежі і коригують пропорційні частки вкладів (що відображають зміни у відповідних частках очікуваних вигод) з урахуванням зміни членства. Відсутність чітко обумовлених умов не повинна перешкодити зробити висновок про те, що діяльність, що провадилася до періоду вищеописаних змін, всерівно входить в ДПВ за умови, що наміри і поведінка всіх сторін, які беруть участь у всіх інших відносинах, відповідають рекомендаціям, викладеним у цьому розділі. Зазначені домовленості необхідно змінити, щоб чітко обумовити можливі зміни членства в майбутньому.

8.39. Коли термін дії ДПВ закінчується, відповідно до принципу витягнутої руки кожен учасник отримує договірну частку в результатах робіт за ДПВ з урахуванням пропорційної частки внеску в ДПВ кожного учасника протягом усього терміну дії договору (скоригованої на фактично проведені балансувальні платежі, включаючи платежі, проведені у зв'язку із закінченням договору). Як варіант, учасники можуть отримати відповідну компенсацію на основі принципу витягнутої руки від одного чи кількох інших учасників за відмову від своєї частки в результатах робіт за ДПВ.

F. Рекомендації щодо структурування та документування ДПВ

8.40. ДПВ будується таким чином, щоб відповідати принципу витягнутої руки. Як правило, при цьому виконуються такі вимоги:

- a) учасниками будуть тільки ті підприємства, які повинні отримати взаємні вигоди від діяльності за ДПВ або безпосередньо, або опосередковано (а не тільки за рахунок здійснення такої діяльності або будь-якої її частини). Дивіться пункт 8.10;
- b) в домовленості вказується характер і розмір договірної частки кожного учасника в результатах робіт за ДПВ;
- c) в обмін на договірну частку в майні, послугах або правах, одержувану за ДПВ, повинні проводитися тільки внески у ДПВ, відповідні балансувальні платежі і вступні платежі (і більше ніякі інші види оплати);
- d) пропорційні частки вкладів визначаються обумовленим способом з використанням методу розподілення, що відображає розподіл очікуваних вигод від домовленості;
- e) домовленість повинна дозволяти внесення відповідних змін до балансувальних платежів або в розподіл внесків після певного

періоду часу з тим, щоб відобразити зміни в пропорційних частках очікуваних вигод учасників;

- f) у разі потреби і з урахуванням виходу або приєднання до ДПВ будь-яких учасників, а також у зв'язку із закінченням ДПВ здійснюються відповідні коригування (включаючи можливість проведення вступних і викупних платежів).

8.41. Як зазначено в розділі V щодо документації, очікується, що при застосуванні чітко обумовлених принципів ділового управління учасники ДПВ повинні будуть готувати або отримувати матеріали, що стосуються характеру діяльності, умов домовленості та дотримання принципу витягнутої руки. Мається на увазі, що кожен учасник ДПВ зобов'язаний мати повний доступ до докладного опису всіх робіт, що проводяться в рамках ДПВ, розрахунків розмірів вкладів і очікуваних вигід, а також запланованих у бюджеті і фактичних витрат у зв'язку з ДПВ. Уся зазначена інформація повинна складатися відповідно до вимог податкових органів в контексті ДПВ, а платники податків повинні бути готові надати її за запитом. Інформація, що стосується конкретної ДПВ, залежатиме від конкретних фактів і обставин. Слід зазначити, що цей перелік інформації не повинен розглядатися як мінімальний стандартний перелік або вичерпний перелік, який зобов'язаний запитати податковий орган.

8.42. Нижче наводиться перелік даних, які вважаються доречними і корисними та стосуються первинних умов ДПВ:

- a) список учасників;
- b) список будь-яких інших асоційованих підприємств, залучених до здійснення діяльності за ДПВ, або тих, які будуть реалізовувати чи використовувати результати такої діяльності;
- c) масштаб діяльності та конкретні проекти, охоплені ДПВ;
- d) термін дії домовленості;
- e) спосіб вимірювання пропорційних часток внесків учасників та прогнозні розрахунки, використані при цьому;
- f) форма і вартість первинних внесків учасників, докладний опис того, яким чином визначається вартість початкового і наступних внесків, і як принципи бухгалтерського обліку послідовно

застосовуються до всіх учасників при визначенні витрат і вартості вкладів;

- g) очікуваний розподіл відповідальності та завдань, пов'язаних з діяльністю щодо ДПВ, між учасниками та іншими підприємствами;
- h) процедури та наслідки входу і виходу з ДПВ, припинення ДПВ;
- i) усі положення щодо балансувальних платежів або щодо зміни умов домовленості для відображення змін економічних обставин.

8.43. Протягом строку дії ДПВ може бути необхідною така інформація:

- a) будь-які зміни в домовленості (наприклад, умови, учасники, вид діяльності) та їх наслідки;
- b) порівняння прогнозних розрахунків, які використовуються для визначення очікуваних вигод від діяльності щодо ДПВ, з фактичними результатами (з урахуванням обумовленого в пункті 3.74);
- c) річні витрати на здійснення діяльності щодо ДПВ, форма і вартість внесків кожного учасника протягом терміну дії ДПВ, докладний опис способу визначення вартості внесків і того, як принципи бухгалтерського обліку послідовно застосовуються до всіх учасників при визначенні витрат і вартості внесків.

Розділ IX

Аспекти трансфертного ціноутворення у процесі реструктуризації бізнесу

Вступ

А. Сфера застосування

А.1. Процеси реструктуризації бізнесу, які розглядаються в межах цього розділу

9.1. Не існує юридично чи загально прийнятого визначення процесу реструктуризації бізнесу. У контексті цього розділу реструктуризація бізнесу визначається як переміщення транснаціональною компанією за межі держави функцій, активів та/чи ризиків. Процес реструктуризації бізнесу може включати переміщення закордон цінних нематеріальних активів. Цей процес також або як варіант може включати припинення чи суттєвий перегляд існуючих домовленостей. Процеси реструктуризації в межах дії цього розділу головним чином складаються з процесу внутрішнього перерозподілу функцій, активів та ризиків у межах транснаціональної компанії, хоча відносини з третіми особами (наприклад, постачальники, підрядники, замовники) також можуть стати підставою для проведення реструктуризації та/чи підпадати під її вплив.

9.2. Починаючи з середин 90-х років, процеси реструктуризації бізнесу часто включали процес централізації нематеріальних активів та ризиків з потенційними прибутками, які вони можуть утворити. Як правило, такі процеси складалися з:

- реорганізації повноцінних дистриб'юторських компаній у дистриб'юторів чи комісіонерів з обмеженими ризиками для іноземної асоційованої компанії, яка може діяти як принципал,

- реорганізації повноцінних виробників у підприємства-підрядники чи у виробників проміжної продукції для іноземної асоційованої компанії, яка може діяти, як принципал,

Передача прав на нематеріальне майно централізованому суб'єкту (наприклад, так звана «компанія, що володіє правами інтелектуальної власності») в межах групи.

9.3. Також існують процеси реструктуризації бізнесу, за допомогою яких більша кількість нематеріальних активів та/або ризиків розподіляються між суб'єктами господарювання (наприклад, підприємствами-виробниками чи дистриб'юторами). Процеси реструктуризації бізнесу також можуть складатися з раціоналізації, спеціалізації чи де-спеціалізації діяльності (місце розташування виробництва та/або процеси, науково-дослідна діяльність, збут, обслуговування), у тому числі скорочення чи ліквідація діяльності. Принцип витягнутої руки та рекомендації у цьому розділі поширюються так само і на всі види діяльності з реструктуризації бізнесу, які підпадають під визначення, яке було дано в пункті 9.1, незалежно від того, чи це призводить до більш централізованої чи менш централізованої моделей ведення бізнесу.

9.4. Представники бізнесу, які брали участь у консультаціях, організованих ОЕСР протягом 2005–2009 років, пояснювали, що серед комерційних причин для реструктуризації є бажання отримати максимальну користь від спільної діяльності та ефекту масштабу, раціоналізувати процес управління напрямками підприємницької діяльності, а також підвищити ефективність логістичного ланцюгу, використовуючи переваги розвитку Інтернет-технологій, які сприяли появі організацій світового масштабу. Бізнесмени також зазначали, що процеси реструктуризації бізнесу можуть бути необхідними для збереження прибутковості чи обмеження збитків в умовах економічного спаду, наприклад, в умовах перевиробництва.

A.2. Питання, які розглядаються в цьому розділі

9.5. У цьому розділі обговорюються аспекти трансфертного ціноутворення під час здійснення реструктуризації бізнесу, тобто питання застосування положень статті 9 (Асоційовані підприємства) Типової податкової конвенції ОЕСР та цих настанов до процесів реструктуризації бізнесу.

9.6. Процеси реструктуризації бізнесу, як правило, супроводжуються перерозподілом доходів серед членів групи ТНК, або відразу після реструктуризації, або через декілька років. Однією з основних цілей цього розділу відносно статті 9 є обговорення питання щодо того, наскільки такий перерозподіл прибутків відповідає принципу витягнутої руки, і загалом як цей принцип застосовується до процесів реструктуризації бізнесу. Впровадження інтегрованих бізнес-моделей та розвиток глобальних організацій, якщо вони створюються, виходячи з істинних комерційних міркувань, підкреслює складність вмотивування в теорії принципу витягнутої руки, відповідно до якого учасників групи ТНК розглядають як незалежних осіб. У цих настановах (дивіться пункти 1.10–1.11) визнається концептуальна складність у застосуванні принципу витягнутої руки на практиці. Незважаючи на таку проблему, ці настанови відображають ставлення країн-членів ОЕСР, що полягає у вагомій підтримці цього принципу, а також заходів, які вживаються для опису випадків його застосування та покращання його функціонування на практиці (дивіться пункти 1.14–1.15). Щоразу обговорюючи питання, що виникають у контексті реструктуризації бізнесу, ОЕСР враховувала цю концептуальну складність, намагаючись розробити підходи, які були б реалістичними та обґрунтовано прагматичними.

9.7. Цей розділ стосується лише питань пов'язаних з операціями між асоційованими підприємствами в контексті статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та не розглядає питання розподілу прибутків у межах єдиного підприємства на основі статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР, оскільки це є предметом звіту Робочої групи № 6 щодо віднесення прибутків постійним представництвам¹. Настанови, що надаються згідно зі статтею 9, були створені незалежно від офіційно прийнятого підходу ОЕСР («ОПП ОЕСР»), розробленого для статті 7.

9.8. У цьому розділі не розглядаються внутрішньодержавні правила щодо боротьби проти ухилення від сплати податків та законодавство з питань контрольованих іноземних компаній. У цьому розділі також не розглядаються питання принципу витягнутої руки щодо

¹Дивіться Звіт «Про віднесення прибутків постійним представництвам», схвалений Комітетом з фіскальних питань 24 червня 2008 року і Радою для опублікування 17 липня 2008 року, та оновлену редакцію Звіту 2010 року «Про віднесення прибутків постійним представництвам», схвалений Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2010 року та Радою для опублікування 22 липня 2010 року.

платежів, у тому числі правил віднесення на валові витрати таких платежів, а також способу застосування внутрішньодержавного законодавства щодо оподаткування доходів від відчуження майна до виплат таких доходів за принципом витягнутої руки. До того ж у цьому розділі також не розглядаються такі важливі питання в контексті реструктуризації бізнесу, як ПДВ та непрямі податки.

В. Застосування статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та цих настанов до процесу реструктуризації бізнесу: теоретичні основи

9.9. Цей розділ починається з вихідної умови про те, що принцип витягнутої руки та ці настанови не застосовуються і не повинні застосовуватися по-різному до процесів реструктуризації або операцій після реструктуризації, ніж до операцій, що були структуровані відповідним чином з самого початку. Доречне питання, згідно зі статтею 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та принципу витягнутої руки, полягає в тому, чи умови, що створені чи встановлені в процесі реструктуризації бізнесу, відрізняються від умов, які були б створені між незалежними підприємствами. Це є теоретичною основою для розуміння всіх настанов у цьому розділі. Цей розділ складається з чотирьох частин, які повинні розглядатись разом, як єдине ціле.

Частина I. Особливі міркування щодо ризиків

А. Вступ

9.10. Питання ризиків є надзвичайно важливим у контексті реструктуризації бізнесу. Вивчення питання розподілу ризиків між асоційованими підприємствами є суттєвою частиною функціонального аналізу. Зазвичай, в умовах відкритого ринку припущення щодо підвищеного ризику компенсується за рахунок збільшення очікуваного прибутку, незважаючи на те, що в дійсності прибуток може збільшитись, а може і не збільшитись, залежно від фактично понесених ризиків (дивіться пункт 1.45). Процеси реструктуризації бізнесу часто призводять до реорганізації операцій на місцевому рівні в операції з низьким рівнем ризиків (наприклад, «дистриб'ютори з низьким рівнем ризиків» чи «підприємства-підрядники з низьким рівнем ризиків») та відповідно з низьким рівнем розподілених доходів (але, як правило, стабільним), оскільки підприємницькі ризики бере на себе інша сторона, яка отримує більшу частину розподіленого прибутку. Саме тому податковим службам важливо оцінювати питання перерозподілу значних ризиків підприємницької діяльності, що перебуває у процесі реструктуризації, та наслідки такого перерозподілу щодо застосування принципу витягнутої руки до самого процесу реструктуризації та операцій після реструктуризації. Ця частина охоплює питання розподілу ризиків між асоційованими підприємствами в контексті статті 9 та, зокрема, тлумачення та застосування пунктів 1.47–1.53. У цій частині надаються загальні настанови з питань ризиків, які будуть доречними для спеціальних питань, які розглядаються в цьому розділі, у тому числі під час аналізу компенсацій безпосередньо за проведену реструктуризацію за принципом витягнутої руки, що наводиться в частині II, аналізу виплат, здійснюваних за контрольованими операціями після реструктуризації, що наводиться в частині III, та аналіз визнання чи невизнання операцій, заявлених платником податків, який розглядається у частині IV.

В. Договірні умови

9.11. На відміну від ОПП ОЕСР, що було розроблено для статті 7, вивчення ризиків у контексті статті 9 починається з вивчення

умов договору, укладеного між сторонами, за якими, головним чином, визначається, розподіл ризиків між сторонами. Договірні домовленості є точкою відліку для визначення того, яка сторона операції бере на себе ризики, пов'язані з нею. Відповідно, для асоційованих підприємств було б звичайною практикою задокументувати в письмовій формі свої рішення щодо розподілу чи передачі значних ризиків до моменту здійснення операцій, стосовно яких виникають або передаються ризики, а також зафіксувати документально оцінку наслідків на потенціал прибутку перерозподілу значних ризиків. Як зазначено в пункті 1.52, умови операції можуть бути зафіксовані в письмових контрактах чи в переписці та/або інших повідомленнях між сторонами. У тих випадках, коли умови не зафіксовано документально, договірні відносини сторін повинні визначатися на підставі їхньої лінії поведінки та економічних принципів, якими зазвичай регулюються відносини між незалежними підприємствами.

9.12. Проте, як зазначено в пунктах 1.47–1.53, податковий орган має право поставити під сумнів договірний розподіл ризиків, що припускається, між асоційованими підприємствами, якщо це не відповідає економічній суті операції. Таким чином, вивчаючи питання розподілу ризиків між асоційованими підприємствами та його наслідків для трансфертного ціноутворення, важливо проаналізувати не тільки договірні умови, але й такі додаткові питання:

- чи відповідає лінія поведінки асоційованих підприємств договірним умовам розподілу ризиків (дивіться секцію В.1 нижче);
- чи відбувається розподіл ризиків у контрольованій операції за принципом витягнутої руки (дивіться секцію В.2 нижче) та
- якими є наслідки розподілу ризиків (дивіться секцію В.3 нижче).

В.1. Відповідність лінії поведінки асоційованих підприємств договірним умовам про розподіл ризиків

9.13. В операціях між незалежними підприємствами розбіжність інтересів сторін підтверджується тим, що вони, як правило, намагаються змусити один одного дотримуватися умов контракту, а також тим, що договірні умови можуть бути проігноровані лише тоді, коли це в інтересах обох сторін. Подібне неспівпадання інтересів може не спостерігатись у відносинах між асоційованими підприємствами, і саме тому важливо вивчити, чи відповідає лінія поведінки сторін договірним

умовам, або чи вказує поведінка сторін на те, що договірні умови не було дотримано, або вони є фіктивними. У таких випадках вимагається проведення подальшого аналізу з метою визначення справжніх умов операції.

9.14. Лінія поведінки сторін, зазвичай, повинна сприйматися як найкращий доказ справжнього розподілу ризиків. У пункті 1.48 надається приклад, у якому виробник реалізує майно асоційованому дистриб'ютору в іншій країні, а дистриб'ютор бере на себе всі ризики щодо коливань обмінного курсу валют, але при цьому трансфертна ціна виглядає ніби скоригованою таким чином, щоб забезпечити дистриб'ютора від коливань обмінного курсу валют. У такому випадку податкові органи можуть поставити під сумнів розподіл таких ризиків, що припускаються.

9.15. Інший приклад, що стосується процесів реструктуризації бізнесу, полягає в тому, чи бере на себе іноземне асоційоване підприємство всі ризики, пов'язані із знеціненням запасів за контрактом. При вивченні питання розподілу таких ризиків доречним може бути вивчення, наприклад, того, чи відбувалися списання матеріально-виробничих запасів (тобто, чи відносив вітчизняний платник податків такі списання на валові витрати), і чи можна знайти докази, які підтверджують, що поведінка сторін свідчить про розподіл цих ризиків відповідно до контракту.

9.16. Третій приклад стосується питання визначення того, яка сторона бере на себе кредитні ризики в домовленості щодо дистрибуції (збуту) продукції. У повноцінних домовленостях щодо дистрибуції (збуту) продукції ризик щодо безнадійної заборгованості, як правило, бере на себе дистриб'ютор, який веде облік надходжень від реалізації (незалежно від будь-якого зниження ризику чи можливого використання будь-якого механізму переведення ризику). Цей ризик зазвичай відображається у балансовому звіті в кінці року. Проте обсяг ризику, який бере на себе дистриб'ютор в операції за принципом витягнутої руки, може бути іншим, якщо дистриб'ютор отримує відшкодування від іншої особи (наприклад, від постачальника) за безповоротними вимогами та/або у випадку, коли його закупівельна ціна визначається на основі ціни перепродажу чи комісії, що пропорційні доходу у грошовому виразі (на відміну від виручки за виставленими накладними). Вивчення фактичних умов операцій між сторонами, у тому числі питання ціноутворення операцій та меж (у разі наявності), до яких на нього можуть впливати кредитні ризики, може забезпечити доказ того, хто фактично бере на себе ризики, пов'язані з безнадійною заборгованістю – постачальник чи дистриб'ютор (або ж і той і інший).

В.2. Визначення того, чи відбувається розподіл ризиків у контрольованій операції за принципом витягнутої руки

9.17. Відповідні рекомендації з вивчення питання ризиків в контексті функціонального аналізу наведено у пунктах 1.47–1.51.

В.2.1. Роль ознак порівняльності

9.18. Якщо дані засвідчують подібний розподіл ризиків у порівняних неконтрольованих операціях, то розподіл ризиків відповідно до умов контракту між асоційованими підприємствами вважається таким, що відбувається за принципом витягнутої руки. У зв'язку з цим дані ознак порівняльності можна знайти або в операції, яка здійснюється між однією стороною контрольованої операції та незалежною стороною («внутрішні ознаки порівняльності»), чи в операції між двома незалежними підприємствами, жодне з яких не є стороною контрольованої операції («зовнішні ознаки порівняльності»). Зазвичай пошук ознак порівняльності для оцінки відповідності розподілу ризиків принципу витягнутої руки не буде відбуватися окремо від загального аналізу порівняльності операцій, з якими асоціюється ризик. Дані щодо ознак порівняльності будуть використовуватися для оцінки відповідності контрольованої операції, у тому числі розподілу значних ризиків у зазначеній операції, принципу витягнутої руки.

В.2.2. Випадки, коли ознаки порівняльності відсутні

9.19. Більш складною і суперечливою є ситуація, коли відсутні ознаки порівняльності, якими можна було б засвідчити відповідність розподілу ризиків у контрольованій операції принципу витягнутої руки. Досягнення домовленості між асоційованими підприємствами, яка не зустрічається у відносинах між незалежними сторонами, саме по собі не означає, що така домовленість не відповідає принципу витягнутої руки. Проте у разі відсутності ознак порівняльності, які могли б підтвердити розподіл ризиків за угодою між асоційованими підприємствами, виникає необхідність визначити, чи є такий розподіл ризиків таким, що міг би бути узгоджений між незалежними сторонами в подібних ситуаціях.

9.20. Таке визначення за своїм характером є суб'єктивним, і бажано надати певні рекомендації стосовно того, яким чином сформулювати таке визначення, щоб обмежити, наскільки це можливо, неточності та ризики подвійного оподаткування, які воно може створити. Одним з доречних, хоча і не вирішальних факторів, який може сприяти у такому визначенні, є вивчення того, яка сторона(и) має(ють) відповідно більше контролю над ризиком, як зазначається в пунктах 9.22–9.28 нижче. В операціях за принципом витягнутої руки ще одним фактором, що може вплинути на бажання незалежної сторони взяти на себе ризик, є її фінансовий потенціал щодо взяття такого ризику, як зазначається у пунктах 9.29–9.32. Без ідентифікації цих двох відповідних факторів неможливо отримати нормативні критерії, які б забезпечували визначеність у всіх ситуаціях. Саме тому висновок стосовно того, що розподіл ризиків у контрольованій операції не є таким, що був би узгоджений між незалежними сторонами, слід робити дуже обережно, враховуючи факти та обставини кожного випадку.

9.21. Посилання на поняття «контроль над ризиком» та «фінансовий потенціал щодо взяття на себе ризику» не направлені на те, щоб встановити стандарт відповідно до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, згідно з якою ризики завжди супроводжують функції, пов'язані з капіталом чи людськими ресурсами. Аналітична основа, згідно, зі статтею 9, відрізняється від ОПП ОЕСР, що розроблено відповідно до статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР.

В.2.2.1. Розподіл ризиків та контроль

Доречність поняття контролю

9.22. Питання щодо зв'язку між розподілом ризиків та контролем як фактором, що стосується економічного змісту, розглядається в пункті 1.49. Зміст цього пункту ґрунтується на практичному досвіді. За відсутності ознак порівнянності, що підтверджують відповідність розподілу ризиків у контрольованій операції принципу витягнутої руки, вивчення того, яка сторона має більший контроль над ризиком, може бути доречним фактором, який сприятиме визначенню того, чи був би подібний розподіл ризиків узгоджений між незалежними сторонами за порівнянних обставин. У таких ситуаціях, якщо ризики розподіляються стороні контрольованої операції, яка має відповідно менше контролю над ними, то податковий орган може поставити під сумнів той факт, що такий розподіл ризиків відбувся відповідно до принципу витягнутої руки.

Значення поняття контролю в цьому контексті

9.23. У контексті пункту 1.49 поняття контролю слід розуміти як здатність приймати рішення брати на себе ризик (рішення ризикувати капіталом) та рішення стосовно способу управління ризиком – внутрішньо чи використовуючи зовнішнього постачальника. Для цього компанії знадобиться персонал – співробітники чи директори, які мають повноваження виконувати ці функції контролю та ефективно це здійснюють. Тому, коли одна сторона бере на себе ризик, той факт, що вона наймає іншу сторону для моніторингу та адміністрування цього ризику на щоденній основі, не є достатнім приводом для переведення цього ризику на таку іншу сторону.

9.24. Якщо немає необхідності виконувати щоденно функції адміністрування та моніторингу з метою контролю ризику (оскільки є можливість залучення третіх осіб для виконання цих функцій), для цих цілей необхідно мати можливість оцінювання кінцевого результату виконання функцій щоденного моніторингу та адміністрування постачальником таких послуг (оцінка рівня необхідного контролю та способу виконання залежатиме від характеру ризику). Це може бути продемонстровано таким чином.

9.25. Припустимо, що інвестор наймає фондового менеджера для інвестування ресурсів від його імені. Залежно від угоди між інвестором та фондовим менеджером останній може отримати повноваження приймати всі рішення щодо інвестицій від імені інвестора на щоденній основі, у той час як ризик втрати вартості інвестицій бере на себе інвестор. У такому прикладі інвестор контролює свої ризики шляхом прийняття відповідних рішень: рішення щодо наймання (чи розірвання контракту) певного фондового менеджера, рішення щодо обсягу повноважень, які надаються ним фондовому менеджеру, та цілей, які він ставить перед останнім, а також рішення щодо розміру інвестицій, якими має управляти цей фондовий менеджер. До того ж, від фондового менеджера, головним чином, вимагається звітувати перед інвестором на регулярній основі, оскільки інвестор бажає оцінити кінцевий результат діяльності фондового менеджера. У такому випадку фондовий менеджер надає послуги та управляє ризиками своєї діяльності на свій розсуд (наприклад, захищаючи свою репутацію). Виробничий ризик фондового менеджера, у тому числі ризик можливої втрати клієнта, відрізняється від інвестиційного ризику його клієнта. Це демонструє той факт, що інвестор, який дає іншій особі повноваження приймати всі щоденні інвестиційні

рішення, не обов'язково переносить інвестиційний ризик на особу, яка приймає такі щоденні рішення.

9.26. Як інший приклад припустимо, що принципал наймає дослідника за контрактом підряду для проведення дослідження від його імені. Припустимо, що між сторонами існує домовленість про те, що принципал бере на себе ризики у зв'язку з невдало проведеним дослідженням та буде власником кінцевого результату дослідження у разі успіху, в той час як досліднику-підряднику призначається гарантована сума винагороди, незалежно від того, чи було дослідження вдалим чи ні, та він не має права власності на кінцевий результат цього дослідження. Хоча щоденна дослідницька робота буде проводитися науковим персоналом дослідника-підрядника, очікується, що принципал буде приймати ряд відповідних рішень з метою контролю своїх ризиків, а саме: рішення щодо наймання (чи розірвання контракту з) такого певного дослідника-підрядника, рішення щодо типу дослідження, яке має бути виконано, та його цілей, а також рішення щодо розміру бюджету, виділеного для дослідника-підрядника. Крім того, від дослідника-підрядника в основному вимагатиметься звітувати принципалу на регулярній основі, наприклад, на попередньо визначених етапах. Очікується, що принципал зможе оцінити кінцевий результат дослідницької діяльності. Виробничим ризиком дослідника-підрядника, наприклад, є ризик втрати клієнта чи отримання штрафу у разі недбалості, який відрізняється від ризику невдачі, який бере на себе принципал.

9.27. Як третій приклад припустимо, що тепер принципал наймає підприємство-підрядника для виготовлення продукції від його імені, використовуючи технології, що належать принципалу. Припустимо, що домовленість між сторонами полягає у тому, що принципал гарантує підприємству-підряднику, що він купить 100% продукції, яка буде виготовлена останнім відповідно до технічних специфікацій та проектів, наданих принципалом, та згідно з виробничим планом, який встановлює обсяги та час доставки продукції, водночас як підприємству-підряднику виділяється гарантована сума винагороди, незалежно від того, чи буде, і якщо так, то за якою ціною принципал буде перепродавати цю продукцію на ринку. Хоча щоденне виробництво буде виконуватися персоналом підприємства-підрядника, очікується, що принципал буде приймати відповідні рішення з метою контролю своїх ринкових та інвентарних ризиків, а саме: рішення щодо наймання (чи розірвання контракту з) такого певного підприємства-підрядника, рішення щодо виду продукції, яку слід виготовити, у тому числі щодо її технічних специфікацій, а також рішення щодо обсягів продукції, які мають бути виготовлені підприємством-підрядником, а також щодо часу доставки. Очікується, що принципал зможе оцінити кінцевий результат виробничої діяльності, у

тому числі контроль якості процесу виробництва, а також виготовленої продукції. Виробничим ризиком підприємства-підрядника, наприклад, є ризик втрати клієнта чи отримання штрафу у випадку недбалості чи неспроможності дотриматися вимог щодо якості та інших вимог принципала, який відрізняється від ринкового та інвентарного ризиків, які бере на себе принципал.

9.28. Слід також враховувати, що, як визнано в пункті 1.49, існують ризики, над якими жодна зі сторін не має суттєвого контролю. Такі ризики, які, як правило, знаходяться за межами впливу обох сторін (наприклад, економічні умови, умови ринку ліквідності та ринку цінних паперів, політичне середовище, суспільні устрої та тенденції, конкуренція та наявність сировини і трудових ресурсів), хоча сторони можуть прийняти рішення стосовно того, чи піддавати себе таким ризикам чи ні, і якщо так, то яким чином зменшити вплив цих ризиків. Оскільки над ризиками, що розглядаються, жодна зі сторін не має суттєвого контролю, такий контроль не буде доречним фактором для визначення того, чи відбувається розподіл ризиків між сторонами за принципом витягнутої руки.

В.2.2.2. Фінансовий потенціал прийняття ризику

9.29. Ще один доречний, хоча і не вирішальний фактор, який може сприяти визначенню того, чи розподіл ризиків у контрольованій операції є таким, що був би узгоджений між незалежними сторонами в порівняних обставинах, полягає у тому, чи сторона, відповідальна за ризик, у момент розподілу їй такого ризику має фінансовий потенціал взяти на себе цей ризик.

9.30. У випадку, коли ризик передається стороні відповідно до контракту (тут і надалі «цесіонарій» (правонаступник), яка на момент укладання контракту не має фінансового потенціалу взяти на себе такий ризик, наприклад, оскільки очікується, що вона не матиме можливості подолати наслідки таких ризиків, якщо вони матеріалізуються, та буде в не змозі задіяти механізм їх подолання, то можуть виникнути сумніви щодо того, чи був би такий ризик переданий цій стороні в умовах принципу витягнутої руки. Насправді в такій ситуації цей ризик може фактично взяти на себе цедент (особа, що передає право), материнська компанія, кредитори або інша особа, залежно від фактів та обставин випадку, та незалежно від договірних умов, які нібито передають цей ризик цесіонарію (правонаступнику).

9.31. Це можна продемонструвати таким чином. Припустимо, що компанія А бере на себе відповідальність щодо виготовлення продукції перед замовниками та укладає контракт з компанією В, відповідно до якого остання відшкодує компанії А збитки у зв'язку з будь-яким позовом до компанії А стосовно такої відповідальності. Цей ризик за контрактом переноситься з компанії А на компанію В. Припустимо тепер, що в момент укладання контракту компанія В не має фінансового потенціалу взяти на себе цей ризик, тобто очікується, що компанія В не буде мати можливості відшкодувати збитки компанії А у разі виникнення позову, а також не задіє механізм подолання ризику у разі його матеріалізації. Залежно від обставин та фактів випадку це може призвести до того, що компанія А, по суті несе витрати внаслідок матеріалізації ризику у зв'язку з відповідальністю щодо виготовлення продукції, при якому перенесення ризику з компанії А на компанію В не було б ефективним. Як альтернатива, можливий випадок, коли материнська компанія компанії В чи інша особа покриє витрати у зв'язку з позовом компанії А до компанії В, у цьому разі перенесення ризику з компанії А було б ефективним (незалежно від того, що витрати за таким позовом не будуть відшкодовані компанією В).

9.32. Фінансовий потенціал щодо взяття ризику не є обов'язково фінансовим потенціалом нести всі наслідки матеріалізації ризику, оскільки це може бути потенціалом особи, що несе ризик, захистити себе від наслідків матеріалізації ризику. До того ж високий рівень капіталізації сам по собі не означає, що сторона з великою капіталомісткістю несе ризик.

В.2.2.3. Демонстрація

9.33. Весь процес визначення того, чи відбувається розподіл ризиків у контрольованій операції за принципом витягнутої руки, можна продемонструвати так, як це показано на діаграмі нижче.



В.2.3. Відмінність між коригуванням порівнянності та невизнанням факту розподілу ризику в контрольованій операції²

9.34. Відмінність між коригуванням порівнянності та невизнанням факту розподілу ризику в контрольованій операції можна продемонструвати на прикладі, описаному нижче, що узгоджується з прикладом у пункті 1.69. Припустимо, виробник у країні А має асоційованих дистриб'юторів у країні В. Припустимо, що податковий орган країни А вивчає контрольовані операції виробника, а саме питання розподілу ризиків у зв'язку з надлишковими запасами між виробником та його асоційованими дистриб'юторами в країні В. Припускається, що в такому певному випадку ризик у зв'язку з надлишковими запасами є суттєвим, а тому це є підставою для проведення детального аналізу трансфертного ціноутворення. Спочатку податковий орган мав би вивчити договірні умови між сторонами та встановити, чи мають вони

²Цей пункт розглядає питання зв'язку між рекомендаціями, викладеними в пункті 1.49 та пунктах 1.64–1.69.

економічну суть, виходячи з лінії поведінки сторін, та чи відповідають вони принципу витягнутої руки. Припустимо, що в такому певному випадку фактична поведінка сторін відповідає договірним умовам, тобто виробник насправді бере на себе ризик у зв'язку з надлишковими запасами в своїх контрольованих операціях з асоційованими дистриб'юторами.

9.35. При визначенні того, чи факт розподілу ризиків, відповідно до умов контракту, відповідає принципу витягнутої руки, податковий орган мав би встановити, чи існують факти, виходячи із порівнюваних неконтрольованих операцій, що підтверджують факт розподілу ризиків у контрольованих операціях виробника. Якщо такі докази існують на підставі внутрішніх чи зовнішніх ознак порівнянності, то недоцільно було б ставити під сумнів факт розподілу ризиків у контрольованих операціях платника податків

9.36. Тепер припустимо, що не існує фактів на підставі внутрішніх чи зовнішніх ознак порівнянності неконтрольованих операцій, що можуть підтвердити факт розподілу ризиків у контрольованих операціях виробника. Як зазначено в пункті 1.69, той факт, що незалежні підприємства не розподіляють ризики в такий самий спосіб, що й платник податків у своїх контрольованих операціях не є достатнім для невизнання факту розподілу ризиків у контрольованих операціях, але це могло б стати підставою для більш ретельного вивчення економічної логіки домовленості про контрольовану дистрибуцію. У такому випадку було б доречно встановити, чи розподіл ризиків у контрольованих операціях, відповідно до умов контракту, узгоджується з принципом витягнутої руки. Одним з факторів, який може сприяти такому визначенню, є вивчення того, яка(і) сторона(и) має(ють) більший контроль над ризиком у зв'язку з надлишковими запасами (дивіться пункти 1.49 та 9.22–9.28 вище). Як зазначено в пункті 9.20, в операціях за принципом витягнутої руки ще одним фактором, що може вплинути на розподіл ризику незалежній стороні, є її фінансовий потенціал взяти такий ризик у момент розподілу ризику.

9.37. Може спостерігатись такий випадок, що не дивлячись на відсутність порівняних неконтрольованих операцій, що підтверджують такий самий розподіл ризиків, що і в контрольованій операції платника податків, може виявитися, що розподіл такого ризику має економічну суть та є раціональним з комерційної точки зору, наприклад, тому що виробник має відповідно більше контролю над ризиком у зв'язку з надлишковими запасами, оскільки він приймає рішення щодо кількості продукції, що закуповується дистриб'юторами. У такому випадку факт

розподілу ризиків міг би бути визнаним, та необхідно було б провести коригування порівнянності з метою усунення будь-якої суттєвої відмінності між контрольованими та неконтрольованими операціями, що порівнюються.

9.38. Тепер припустимо, що податковий орган виявляє, що домовленості платника податків щодо його контрольованих операцій, а саме розподілу ризику надлишкових запасів виробнику, відрізняється від тих домовленостей, які були б прийняті між незалежними підприємствами, спосіб дій яких є раціональним з комерційної точки зору, а також що в порівнянних обставинах виробник не погодився б взяти на себе суттєвий ризик надлишкових запасів за принципом витягнутої руки, наприклад, погоджуючись викупити назад у дистриб'юторів за повною ціною будь-які нереалізовані запаси. У такому випадку податковий орган може спробувати знайти обґрунтоване рішення шляхом коригування ціноутворення. Проте за виняткових обставин, коли не вдається знайти обґрунтоване рішення шляхом коригування ціноутворення, податковий орган може перерозподілити наслідки від розподілу ризику асоційованим дистриб'юторам відповідно до рекомендацій, викладених у пунктах 1.47–1.50 (наприклад, поставивши під сумнів зобов'язання виробника викупити назад нереалізовані залишки за повною ціною), якщо розподіл такого ризику є одним з факторів порівнянності, який впливає на контрольовану операцію, що вивчається.

В.3. Якими є наслідки розподілу ризику

В.3.1. Результати розподілу ризиків, що визнаються для податкових цілей

9.39. Зазвичай, наслідком для однієї сторони, якій розподілено ризик, пов'язаний з контрольованою операцією, якщо розподіл такого ризику відповідає принципу витягнутої руки, є те, що така сторона має:

- a) нести витрати, якщо такі є, пов'язані з управлінням (внутрішньо або за допомогою асоційованих чи незалежних провайдерів послуг) або послабленням ризику (наприклад, витрати у зв'язку зі страховою угодою чи страховою премією);
- b) нести витрати, які можуть виникнути внаслідок реалізації ризику. Це також включає у випадках, де це доречно, неочікувані результати оцінки активів (наприклад, оцінки запасів) та/або

замовлення запасів, за умови застосування відповідних національних правил бухгалтерського обліку та оподаткування; та

- с) зазвичай, компенсуватися за рахунок збільшення очікуваного прибутку (дивіться пункт 1.45).

9.40. Перерозподіл ризиків серед асоційованих підприємств може призвести як до позитивних, так і до негативних наслідків для цедента (особи, що передає право) і цесіонарія (правонаступника): з одного боку, потенційні втрати та можливі зобов'язання можуть внаслідок передачі перейти до цесіонарія (правонаступника), з іншого – очікуваний прибуток, який додається до ризику, що передається, може швидше за все бути реалізованим особою, що передає право, аніж цесіонарієм (правонаступником).

9.41. Одне з важливих питань – це оцінка того, чи є ризик суттєвим з економічної точки зору, тобто, чи несе він суттєвий потенціал прибутку і, як наслідок, чи можна пояснити суттєвий перерозподіл потенціалу прибутку за рахунок перерозподілу такого ризику. Суттєвість ризику буде залежати від його розміру, ймовірності його реалізації та передбачуваності, а також від можливості зменшення такого ризику. Якщо ризик оцінюється як несуттєвий з економічної точки зору, то, як правило, взяття на себе такого ризику чи його перерозподіл не пояснить отримання значної суми прибутку чи зменшення потенціалу прибутку економічного суб'єкта. В умовах принципу витягнутої руки сторона не передаватиме ризик, який вважається несуттєвим з економічної точки зору, в обмін на значне зменшення потенціалу свого прибутку.

9.42. Наприклад, у випадку, коли дистриб'ютор з купівлі-продажу, що реорганізовується у комісонера, передає право власності на запаси іноземному принципалу, і коли така передача призводить до передачі ризику, пов'язаного з запасами, податковий орган прагне оцінити, чи є пов'язаний з запасами ризик, що передається, суттєвим з економічної точки зору. Податковий орган можуть цікавити такі питання:

- Яким є рівень інвестицій в запаси?
- Яка історія морального старіння майна?
- Яка вартість страхування?
- Яка історія втрат під час перевезень (якщо немає страховки)?

9.43. Бухгалтерська звітність може стати джерелом корисної інформації стосовно ймовірності та величини певних ризиків (наприклад,

ризиками, пов'язані з безнадійною заборгованістю, ризиками, пов'язані з надлишковими запасами), але існують також суттєві з економічної точки зору ризики, які можуть бути не відображені як такі в фінансовій звітності (наприклад, ринкові ризики).

В.3.2. Чи може використання методу трансфертного ціноутворення створити середовище з низькими ризиками?

9.44. Питання зв'язку між вибором певного методу трансфертного ціноутворення та рівнем ризику, що залишається за економічним суб'єктом, який отримує грошову винагороду, використовуючи цей метод, є важливим у контексті реструктуризації бізнесу. Досить широко прийнято вважати, що при використанні методу «витрати плюс» або методу чистої маржі від операцій для розрахунку винагороди, відповідно до домовленості однієї із сторін, гарантується певний рівень валового або чистого прибутку і, відповідно, така сторона працює в середовищі з низьким рівнем ризику. У зв'язку з цим слід розрізняти, з одного боку, домовленість щодо ціноутворення, відповідно якої ціна та інші фінансові умови операції встановлюються у контракті, та з іншого боку, метод трансфертного ціноутворення, який використовується для перевірки того, чи ціна, маржа або прибутки від операцій відповідають принципу витягнутої руки.

9.45. Щодо першого, не можна ігнорувати умови, за яких відбувається відшкодування стороні операції, при оцінці ризику, який взяла на себе така сторона. Насправді домовленість щодо ціноутворення може безпосередньо впливати на розподіл певних ризиків між сторонами і в деяких випадках може створювати середовище з низьким рівнем ризику. Наприклад, виробник може бути захищений від ризику, пов'язаного з коливанням цін на сировину, внаслідок отримання оплати на основі методу «витрати плюс», що враховує його фактичні витрати. З іншого боку, можуть також існувати деякі ризики, розподіл яких не витікає з домовленості про ціноутворення. Наприклад, оплата діяльності виробника на основі методу «витрати плюс» може як така і не вплинути на розподіл ризику, пов'язаного з розірванням угоди про виробництво, укладеною між сторонами.

9.46. Щодо методу трансфертного ціноутворення, який використовується для тестування цін, маржі чи прибутків від операції, то такий метод має бути найбільш доречним до обставин випадку (дивіться

пункт 2.2). Зокрема, він має відповідати розподілу ризиків між сторонами (за умови, що такий розподіл ризиків відбувається за принципом витягнутої руки), оскільки розподіл ризиків є важливою частиною функціонального аналізу операції. Таким чином, вибір найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення буде залежати від характеру ризиків (високий рівень чи низький) фінансово-господарської діяльності, а не навпаки. Дивіться частину III цього розділу, в якій обговорюються питання оплати за домовленостями за принципом витягнутої руки після реструктуризації.

С. Питання відповідності

9.47. Платникам податків рекомендується започаткувати процес встановлення, контролю та перегляду своїх трансфертних цін, враховуючи обсяг операцій, їхню складність, рівень ризику, що супроводжує ці операції, а також в якому середовищі вони проводяться – стабільному чи мінливому (дивіться пункти 3.80–3.83). Процес оцінювання відповідності розподілу ризиків платника податків принципу витягнутої руки може бути обтяжливим та витратним. Було б прийнятним очікувати, що обсяг та глибина аналізу залежатимуть від важливості ризику, а саме, чи має він суттєвий потенціал прибутку, що додається до нього, та того, чи відбулися суттєві зміни в розподілі ризиків, наприклад, після суттєвої зміни в профілі ризиків внаслідок реструктуризації.

Частина II. Компенсація за принципом витягнутої руки безпосередньо за реструктуризацію

А. Вступ

9.48. Реструктуризація бізнесу іноді може включати міжнародні переведення певних цінностей, наприклад, нематеріальних активів. Вона також може, зокрема, як альтернативу включати припинення чи значний перегляд існуючих домовленостей, наприклад, домовленості щодо виготовлення продукції, дистрибуції, ліцензій, обслуговування тощо. Наслідки трансфертного ціноутворення передачі певних цінностей обговорюються в секції D цієї частини, а питання наслідків трансферного ціноутворення припинення чи суттєвого перегляду існуючих домовленостей обговорюються у секції E.

9.49. Відповідно до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, якщо між двома асоційованими підприємствами, розташованими у двох різних країнах, при передачі функцій, активів та/або ризиків та/або при припиненні або перегляді договірних відносин створюються або встановлюються умови, відмінні від тих, які б мали місце між незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований.

В. Розуміння самого процесу реструктуризації

9.50. Визначення того, чи умови, створені або встановлені, в операції реструктуризації бізнесу відповідають принципу витягнутої руки, буде відбуватися, в основному, шляхом проведення аналізу порівнянності, а саме шляхом вивчення виконуваних функцій, використаних активів та взятих на себе сторонами ризиків, а також договірних умов, економічних обставин та бізнес-стратегій.

9.51. Якщо ідентифіковано неконтрольовані операції, які є потенційно порівнянними з операціями реструктуризації, аналіз порівнянності буде також спрямований на оцінку надійності порівняння

та, де це можливо і необхідно, – на визначення обґрунтовано точних коригувань порівняльності для усунення суттєвих впливів відмінностей, що можуть існувати у порівняних ситуаціях.

9.52. Трапляються випадки, коли не виявлено порівняних неконтрольованих операцій для операцій реструктуризації між асоційованими підприємствами. Це само по собі не означає, що реструктуризація відбувається не за принципом витягнутої руки, але разом з тим необхідно встановити, чи відповідає вона принципу витягнутої руки³. У таких випадках визначення того, чи можливо за порівнюваних обставин очікувати від незалежних сторін погодження на такі ж самі умови, може бути, зазвичай, пояснено за допомогою розгляду:

- операції реструктуризації та функцій, активів та ризиків до та після реструктуризації (дивіться секцію В.1);
- бізнес основи для проведення реструктуризації та отримання очікуваних переваг від неї, у тому числі ролі синергії (дивіться секцію В.2);
- альтернативи, що реально доступні сторонам (дивіться секцію В.3).

В.1. Ідентифікація операцій реструктуризації: функції, активи та ризики до та після реструктуризації

9.53. Реструктуризація може набувати різноманітних форм та залучати як двох, так і більше членів групи ТНК. Наприклад, проста домовленість у періоді до реструктуризації може залучати повноцінного виробника, що виготовляє товари та реалізує їх повноцінному дистриб'ютору для перепродажу на ринку. Процес реструктуризації може передбачати модифікацію такої двосторонньої домовленості, за якою дистриб'ютор трансформується у дистриб'ютора з обмеженими ризиками або комісiонера з ризиками, які до того викликали у повноцінного дистриб'ютора і брав на себе виробник (дивіться обговорення ризиків у частині I цього розділу). У багатьох випадках процес реструктуризації буде більш складним, відповідно до якого функції, активи та/або ризики, що у домовленості в період до реструктуризації розподілялись між її

³Дивіться пункт 1.11.

сторонами, після реструктуризації можуть бути передані іншим членам групи.

9.54. Для того щоб визначити розмір компенсації за принципом витягнутої руки, що виплачується після реструктуризації будь-якому реструктуризованому суб'єкту господарювання в межах групи ТНК, а також члену групи, який виплачує таку компенсацію, важливо ідентифікувати операцію чи операції, що виникають між реструктуризованими суб'єктом господарювання та одним чи більше іншими членами групи. Як правило, такий аналіз включатиме ідентифікацію функцій, активів та ризиків до та після реструктуризації. Також важливо оцінити права та обов'язки реструктуризованого суб'єкта господарювання у межах домовленості, що була до реструктуризації (у тому числі за відповідних обставин тих, що існують відповідно до умов контракту та комерційного права), а також як та наскільки ці права та обов'язки змінилися внаслідок реструктуризації.

9.55. Очевидно, що будь-яке оцінювання прав та обов'язків реструктуризованого суб'єкта господарювання повинно базуватися на вимозі про те, що такі права та обов'язки відображають економічні принципи, якими, зазвичай, керуються відносини між незалежними підприємствами (дивіться пункти 1.52 та 1.53). Наприклад, реструктуризований суб'єкт господарювання юридично може мати короткострокову чи «за бажанням» договірну домовленість на момент реструктуризації. Проте фактична поведінка такого суб'єкта господарювання впродовж років чи десятиліть до реструктуризації може вказувати на існування довгострокової домовленості, а відтак – і на більші права порівняно з тими, на які вказує юридична договірна домовленість.

9.56. За відсутності доказів наявності прав та обов'язків в порівняній ситуації необхідно визначити, які права та обов'язки були б у двох сторін, які здійснюють операції одна з одною за принципом витягнутої руки. Оцінюючи таку ситуацію, слід уникати використання ретроспективної оцінки (дивіться пункт 3.74).

V.2. Розуміння бізнес причин для проведення реструктуризації та отримання очікуваних переваг від неї, у тому числі ролі синергії

9.57. Представники бізнес-спільноти, які брали участь у консультаціях, організованих ОЕСР, пояснювали, що транснаціональний бізнес, незалежно від виду продукції чи секторів виробництва, все більше

і більше потребує проведення реорганізації своїх структур з метою забезпечення більш централізованого контролю та управління виробництвом, дослідницьких та дистриб'юторських функцій. Тиск конкуренції в умовах глобалізованої економіки, заощадження внаслідок ефекту масштабу, потреба в спеціалізації та збільшенні ефективності, а також у зниженні витрат – усі ці причини були відзначені як основні для реструктуризації бізнесу. У випадках, коли платник податків ставить на перше місце очікувані синергії як важливу підставу для проведення реструктуризації, то звичайною практикою для такого платника податків було б фіксувати документально, якими будуть такі очікувані синергії, та на яких припущеннях вони базуються в момент прийняття рішення щодо проведення реструктуризації чи в момент її виконання. Такий тип документації, напевно, має створюватися на рівні групи для неподаткових цілей для підтримки процесу прийняття рішень щодо реструктуризації. У цілях статті 9 для платника податків було б доречно фіксувати документально, яким чином такі очікувані синергії впливають на рівні суб'єкта господарювання при застосуванні принципу витягнутої руки. До того ж, тоді як очікувані синергії можуть бути доречними у розумінні процесу реструктуризації бізнесу, треба уникати використання ретроспективної оцінки в аналізах на основі використання фактичних величин (дивіться пункт 3.74).

9.58. Той факт, що реструктуризація бізнесу може бути вмотивована посиленням синергії, не обов'язково означає, що прибутки групи ТНК будуть дійсно збільшуватися після проведення реструктуризації. Можливі випадки, коли посилення синергії дає можливість для групи ТНК отримати додаткові прибутки порівняно з ситуацією непроведення реструктуризації, але не обов'язково можуть виникати додаткові прибутки порівняно із ситуацією до реструктуризації, наприклад, якщо проведення реструктуризації є необхідним швидше для підтримки конкурентоспроможності, ніж її збільшення. До того ж, очікувана синергія не завжди матеріалізується – можуть бути випадки, коли впровадження глобальної бізнес-моделі, призначеної отримати більше групових ефектів синергії, насправді призводить до додаткових витрат та зниження ефективності.

В.3. Інші альтернативи, якими можуть скористатися сторони

9.59. Застосування принципу витягнутої руки засновано на понятті про те, що незалежні підприємства при оцінці умов потенційної

операції будуть порівнювати її з іншими альтернативами, що реально доступні для них, і здійснять таку операцію лише, якщо не буде більш привабливих варіантів. Іншими словами, незалежні підприємства здійснять операцію лише, якщо вона не погіршить їхній стан порівняно з їхньою наступною найкращою альтернативою. Вивчення інших наявних варіантів може бути доречним для аналізу порівнянності з метою розуміння відповідних позицій сторін.

9.60. Таким чином, при застосуванні принципу витягнутої руки податковий орган оцінює кожную операцію, структуровану платником податків, за винятком тих випадків, коли така операція не визнається відповідно до рекомендацій, наведених у пункті 1.65. Проте вивчаються альтернативні структурування, наявні при оцінюванні того, чи були б умови контрольованої операції (зокрема, ціноутворення) прийнятними для неконтрольованого платника податків, який мав такі ж самі альтернативи та веде підприємницьку діяльність за порівнюваних обставин. У разі прийняття структурування, яке б призвело до отримання більших прибутків, разом з тим, економічна суть такого структурування не відрізняється від його форми, і це структурування є раціональним з комерційної точки зору і фактично ускладнює податковому органу визначення відповідної трансфертної ціни, то таку операцію не слід ігнорувати. Проте міркування щодо контрольованої операції можуть коригуватися у зв'язку з посиланням на прибутки, які могли б бути отримані при застосуванні альтернативного структурування, оскільки незалежні підприємства здійснять операцію, лише якщо не буде очевидної більш привабливої альтернативи.

9.61. При застосуванні принципу витягнутої руки виникають ситуації, в яких суб'єкт господарювання на практиці може мати одну чи більше більш привабливих альтернатив, ніж прийняти умови реструктуризації (враховуючи всі відповідні умови, у тому числі комерційні та ринкові умови в перспективі, потенціал прибутку різних альтернатив та будь-яку компенсацію чи відшкодування за реструктуризацію), у тому числі, можливо, альтернативу не здійснювати операцію реструктуризації. У таких випадках незалежна сторона може не погодитися з умовами реструктуризації.

9.62. При застосуванні принципу витягнутої руки виникають також ситуації, при яких реструктуризований суб'єкт господарювання не матиме більш привабливих альтернатив, ніж прийняти умови реструктуризації, наприклад, розірвання контракту з виплатою відшкодування чи без неї, як це обговорюється у секції Е нижче. У довгострокових контрактах така ситуація може виникнути у зв'язку з

вимогою про застосування положення про вихід з контракту, що дає можливість одній стороні достроково вийти з контракту, маючи обґрунтовану підставу. У контрактах, що передбачають можливість для кожної сторони відмовитися від виконання контракту, сторона, яка розриває домовленість, може обрати такий варіант через те, що з урахуванням умов положення про дострокове припинення контракту більш сприятливим варіантом буде припинити використання послуг партнера за контрактом або почати виконувати такі функції самому, або ж залучити дешевшого або більш ефективного провайдера (одержувача), чи розпочати пошук більш вигідних можливостей (провайдера). У випадку передачі реструктуризованим суб'єктом господарювання права чи інших активів або ж постійної участі іншій стороні, то такий суб'єкт має отримати компенсацію за таку передачу, як зазначено в секції D нижче.

9.63. Принцип витягнутої руки вимагає проведення оцінювання умов, створених чи встановлених між асоційованими підприємствами, на рівні кожного з них. Той факт, що переміщення функцій, активів та/або ризиків у міжнародному масштабі може бути спричинено обґрунтованими комерційними причинами на рівні групи ТНК, наприклад, для отримання синергії на рівні групи, не надає відповіді на те, чи відбувається це за принципом витягнутої руки з точки зору кожного реструктуризованого суб'єкта господарювання.

9.64. Посилання на поняття альтернатив, що є в наявності, не направлено на те, щоб створити вимогу для платників податків документально фіксувати всі можливі гіпотетичні варіанти. Як зазначається в пункті 3.81, при проведенні аналізу порівняльності не вимагається виконувати вичерпне дослідження всіх можливих відповідних джерел інформації. Швидше за все, таке посилання призначено для того, щоб вказати на те, що якщо існує більш приваблива альтернатива, то її слід розглянути під час аналізу умов реструктуризації.

С. Перерозподіл потенціалу прибутку внаслідок реструктуризації бізнесу

С.1. Потенціал прибутку

9.65. Незалежне підприємство не обов'язково отримує компенсацію, коли наслідком зміни його бізнес домовленостей є зменшення потенціалу його прибутку чи очікуваних майбутніх прибутків. За принципом витягнутої руки не вимагається компенсація за звичайне

зниження очікувань щодо майбутніх прибутків суб'єкта господарювання. При застосуванні принципу витягнутої руки до процесів реструктуризації бізнесу постає питання, чи здійснюється передача певних цінностей (прав чи інших активів) або ж дострокове припинення чи суттєвий перегляд існуючих домовленостей, та чи мала б місце компенсація за таку передачу, дострокове припинення чи суттєвий перегляд умов домовленостей між незалежними сторонами за порівнюваних обставин. Ці дві ситуації розглядаються в секціях D та E нижче.

9.66. У цих настановах потенціал прибутку означає очікувані майбутні прибутки. У деяких випадках це поняття може включати збитки. Поняття потенціал прибутку зазвичай використовується для цілей оцінювання при визначенні компенсації за принципом витягнутої руки за передачу нематеріальних активів чи постійної участі чи при визначенні відшкодування за принципом витягнутої руки за дострокове припинення або суттєвий перегляд існуючих домовленостей, як тільки виявляється, що така компенсація (чи відшкодування) мала б місце між незалежними сторонами за порівнюваних обставин.

9.67. У контексті процесів реструктуризації бізнесу поняття потенціалу прибутку не слід інтерпретувати просто як прибутки/втрати, які б виникли, якби домовленість, що існувала до проведення реструктуризації, мала б невизначений термін дії. З одного боку, якщо суб'єкт господарювання не має чітко визначених прав та/або інших активів на момент реструктуризації, то такий суб'єкт господарювання не має потенціалу прибутку, який можна було б компенсувати, з іншого – суб'єкт господарювання зі значними правами та/або іншими активами на момент реструктуризації може мати значний потенціал прибутку, який зрештою має бути відповідним чином компенсовано з метою виправдання втрати такого потенціалу прибутку.

9.68. Для того, щоб визначити, чи послугувала б сама реструктуризація приводом для компенсації при застосуванні принципу витягнутої руки, важливо зрозуміти процес реструктуризації, у тому числі зміни, які відбулися, яким чином вони вплинули на функціональний аналіз сторін, якими є бізнес причини для проведення реструктуризації та очікувані переваги останньої, а також, які альтернативи могли бути в наявності для сторін, як це обговорюється в секції B.

С.2. Перерозподіл ризиків та потенціалу прибутку

9.69. Процеси реструктуризації бізнесу часто передбачають зміни відповідних профілів ризику асоційованих підприємств. Перерозподіл ризиків може стати наслідком передачі певних цінностей, як це обговорюється в секції D нижче, та/або наслідком дострокового припинення чи суттєвого перегляду існуючих домовленостей, про які зазначено в секції E. Загальні рекомендації щодо аспектів ризиків трансфертного ціноутворення представлені у частині I цього розділу.

9.70. Розглянемо приклад реорганізації повноцінного виробника в підприємство-підрядник. У такому випадку винагорода, що покриває витрати плюс надбавку, може бути визнана такою, що відповідає принципу витягнутої руки за виконання виробничих операцій відповідно до контракту після реструктуризації. Інше питання полягає в тому, чи потрібно здійснювати відшкодування за принципом витягнутої руки за зміну існуючих домовленостей, що призводить до відмови виробника від більш ризикованого потенціалу прибутку, враховуючи його права та інші активи.

9.71. Як інший приклад припустимо, що дистриб'ютор здійснює свою діяльність на свій власний ризик у межах довгострокової договірної домовленості щодо відповідного виду операції. Припустимо, що на основі його прав у межах довгострокового контракту щодо цих операцій він має альтернативу, погодитись чи відмовитися від реорганізації в дистриб'ютора з низьким рівнем ризиків, що здійснює свою діяльність під керівництвом іноземного асоційованого підприємства, а компенсація за принципом витягнутої руки за таку дистриб'юторську діяльність з низьким рівнем ризиків розраховується як стабільний прибуток +2% річних, тоді як надлишковий потенціал надприбутку, що асоціюється з ризиками, відносять до іноземного асоційованого підприємства. Припустимо в цілях цього прикладу, що така реструктуризація відбувалася виключно шляхом перегляду існуючих договірних домовленостей без передачі активів. З точки зору дистриб'ютора, виникає питання стосовно того, чи нова домовленість (враховуючи як оплату за операції після реструктуризації, так і будь-яку компенсацію за саму реструктуризацію) була б для нього настільки ж прибутковою чи вдалою, як і його наявні в реальних умовах більш ризиковані альтернативи. Якщо ні, то це означало б, що домовленість після реструктуризації оцінена неправильно, або що вимагається додаткова компенсація для здійснення належної оплати дистриб'ютору за

реструктуризацію. З точки зору іноземного асоційованого підприємства виникає питання щодо того, чи захоче воно, і якщо так, то якою мірою таке підприємство готове взяти на себе ризик за принципом витягнутої руки в ситуаціях, в яких дистриб'ютор продовжує виконувати ту ж саму діяльність у новій якості.

9.72. За принципом витягнутої руки відповідь, ймовірно, залежатиме від прав та інших активів сторін, потенціалу прибутку дистриб'ютора та його асоційованого підприємства щодо обох бізнес-моделей (повноцінний дистриб'ютор та дистриб'ютор з низьким рівнем ризиків), а також від очікуваної тривалості нової домовленості. Перспективу дистриб'ютора можна продемонструвати на такому прикладі.

Примітка: цей приклад наводиться лише в цілях ілюстрації. Він не призначений для того, щоб дати будь-які коментарі щодо вибору найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення, щодо агрегування операцій чи розмірів винагороди за дистриб'юторську діяльність за принципом витягнутої руки. У цьому прикладі припускається, що зміна в розподілі ризиків дистриб'ютору впливає внаслідок перегляду існуючої домовленості про дистрибуцію, яка перерозподіляє ризики між сторонами. Цей приклад призначений для того, щоб продемонструвати перспективу дистриб'ютора. У ньому не враховується перспектива іноземного асоційованого підприємства (принципала), хоча обидві точки зору слід враховувати при аналізі трансфертного ціноутворення.

<p>Прибутки дистриб'ютора перед реструктуризацією: дані за останні 5 років</p> <p>(діяльність, що передбачає взяття на себе всіх ризиків)</p> <p>(маржа чистого прибутку/реалізації продукції)</p>	<p>Очікування дистриб'ютора стосовно майбутнього прибутку в наступні три роки</p> <p>(якщо відповідальність за ризики збережено, передбачається, що він мав реально доступну альтернативу)</p> <p>(маржа чистого прбутку/реалізації продукції)</p>	<p>Прибутки дистриб'ютора після реструктуризації</p> <p>(діяльність із низьким ризиком)</p> <p>(маржа чистого прбутку/реалізації продукції)</p>
<p>Випадок № 1</p> <p>Рік 1: (- 2%)</p> <p>Рік 2: + 4%</p> <p>Рік 3: + 2%</p> <p>Рік 4: 0</p> <p>Рік 5: + 6%</p>	<p>[від -2% до +6%]</p> <p>зі значними невизначенностями в межах даного діапазону</p>	<p>гарантований стабільний річний прибуток в розмірі +2%</p>
<p>Випадок № 2</p> <p>Рік 1: +5%</p> <p>Рік 2: + 10%</p> <p>Рік 3: + 5%</p> <p>Рік 4: + 5%</p> <p>Рік 5: + 10%</p>	<p>[від +5% до +10%]</p> <p>зі значними невизначенностями в межах даного діапазону</p>	<p>гарантований стабільний річний прибуток в розмірі +2%</p>
<p>Випадок № 3</p> <p>Рік 1: + 5%</p> <p>Рік 2: + 7%</p> <p>Рік 3: + 10%</p> <p>Рік 4: + 8%</p> <p>Рік 5: + 6%</p>	<p>[від 0% до +4%]</p> <p>зі значними невизначенностями в межах даного діапазону (наприклад, у зв'язку із новим конкурентним тиском)</p>	<p>гарантований стабільний річний прибуток в розмірі +2%</p>

9.73. У випадку № 1 дистриб'ютор відмовляється від потенціалу прибутку, перспективи отримання якого дуже невизначені, на користь відповідно нижчого, проте більш стабільного прибутку. Чи захоче незалежна сторона вчинити в такий спосіб, залежатиме від її очікуваного прибутку за обома сценаріями, рівня його стійкості до ризику, наявних альтернатив, а також від можливої компенсації за саму реструктуризацію. У випадку № 2 мало ймовірно, що незалежні сторони, на місці дистриб'ютора, погодились би на перерозподіл ризиків та потенціал пов'язаного з ними прибутку без додаткової компенсації, якщо б у них була інша альтернатива. Випадок № 3 ілюструє той факт, що в аналізі слід враховувати потенціал прибутку на майбутнє, а також те, що недостатньо покладатися лише на самі статистичні дані, коли існує значна зміна комерційного чи економічного середовища.

D. Передача певних цінностей (наприклад, активів чи постійної участі)

9.74. У секціях D.1–D.3 нижче розглядаються питання певних типових видів передачі, що можуть виникнути в процесі реструктуризації фінансово-господарської діяльності: передача матеріальних активів, нематеріальних активів та діяльності (постійної участі).

D.1. Матеріальні активи

9.75. Процеси реструктуризації бізнесу можуть передбачати передачу матеріальних активів (наприклад обладнання) реструктуризованим суб'єктом господарювання іноземному асоційованому підприємству. Хоча, зазвичай, вважається, що передача матеріальних активів не спричиняє ніяких значних труднощів з трансфертним ціноутворенням, одне загальне питання стосується оцінки товарно-матеріальних запасів, які передаються після реструктуризації виробником чи дистриб'ютором іноземному асоційованому підприємству (наприклад, принципалу), якщо останній бере на себе право власності на такі товарно-матеріальні запаси на підставі реалізації нової бізнес-моделі та домовленостей щодо логістичного ланцюга.

Ілюстрація

Примітка: наведений нижче приклад призначається виключно для демонстрації питання оцінки процесів передачі товарно-матеріальних запасів. У цьому прикладі не йдеться про те, чи має визнаватися певний процес реструктуризації податковими органами чи ні, або ж чи відповідає такий процес принципу витягнутої руки чи ні, а також не надаються пропозиції щодо використання певного методу трансфертного ціноутворення, який був би завжди прийнятним у випадку операцій з реструктуризації.

9.76. Припустимо, платник податків, який є членом групи ТНК, раніше здійснював свою діяльність як повноцінний виробник та дистриб'ютор. Відповідно до бізнес-моделі до моменту реструктуризації платник податків купував сировину, виробляв готову продукцію, використовуючи матеріальні та нематеріальні активи, які належали йому чи були орендовані ним/передані йому за ліцензією, виконував функції маркетингу та дистрибуції, а також реалізовував готову продукцію третім особам-споживачам. При цьому платник податків мав ряд таких ризиків, як ризики, пов'язані з товарно-матеріальними запасами, ризики у зв'язку з безнадійною заборгованістю та ринкові ризики.

9.77. Припустимо, що домовленість (схему діяльності) було реструктуризовано і платник податків тепер функціонує як підприємство-виробник (толлінгове підприємство) та «відділеного» дистриб'ютора. Під час реструктуризації засновується іноземне асоційоване підприємство, яке придбаває різноманітні торговельні та маркетингові нематеріальні активи у різних афілійованих компаній, включаючи платника податків. У доповнення до процесу реструктуризації сировина має придбаватися іноземним асоційованим підприємством, подаватися партіями на виробничі потужності платника податків для обробки в обмін на відповідну плату. Запас готової продукції належатиме іноземному асоційованому підприємству та має придбаватися платником податків з метою негайного перепродажу третім особам-споживачам (тобто платник податків придбає готову продукцію лише тоді, коли він укладе угоду купівлі-продажу зі споживачем). Відповідно до нової бізнес-моделі іноземне асоційоване підприємство братиме на себе ризики, пов'язані з товарно-матеріальними запасами, які раніше ніс платник податків.

9.78. Припустимо, що з метою переходу від домовленості, яка існувала раніше, до нової реструктуризованої діяльності сировина та готова продукція, яка знаходилася на балансі платника податків під час

запровадження нової домовленості, передаються іноземному асоційованому підприємству. Виникає питання, як визначити трансфертну ціну за принципом витягнутої руки для товарно-матеріальних запасів після реструктуризації. Це типове питання, яке може виникнути під час переходу від однієї бізнес-моделі до іншої. Принцип витягнутої руки застосовується до процесів передачі товарно-матеріальних запасів асоційованим підприємствам, які належать до різних податкових юрисдикцій. Вибір відповідного способу трансфертного ціноутворення залежить від аналізу (включаючи функціональний) порівняльності сторін. Функціональний аналіз може стосуватися питання перехідного періоду, протягом якого відбувається передача. Наприклад, у наведеному вище прикладі:

- могла б існувати одна можливість визначити ціну за принципом витягнутої руки на сировину та готову продукцію, посиляючись на порівнянні неконтрольовані ціни, наскільки можуть відповідати таким порівняним неконтрольованим цінам фактори порівняльності, тобто, умови контрольованої операції порівняні з умовами передачі, яка відбувається у ході реструктуризації;
- могла б існувати ще одна можливість визначити трансфертну ціну на готову продукцію як ціну перепродажу споживачам мінус компенсація за принципом витягнутої руки за маркетингові та дистриб'юторські функції, які залишаються для виконання;
- ще одна можливість полягала б у тому, щоб почати з виробничих витрат та додати надбавку за принципом витягнутої руки для компенсації виробнику за функції, які він виконував, активи, які використовував, та ризики, як він брав на себе у зв'язку з цими товарно-матеріальними запасами. Проте існують випадки, коли ринкова вартість товарно-матеріальних запасів є надто низькою для складової прибутку, яка має додаватися до витрат за принципом витягнутої руки.

9.79. Вибір відповідного способу трансфертного ціноутворення залежить частково від того, яка сторона операції є менш складною та може бути оцінена з більшою упевненістю (виконані функції, використані активи та ризики, які брав на себе виробник або ж маркетингові функції чи функції збуту, які залишилися з урахуванням активів, які мають використовуватися, та ризиків, які мають супроводжувати виконання таких функцій). Дивіться пункти 3.18–3.19 щодо питання вибору досліджуваної сторони.

D.2. Нематеріальні активи

9.80. У процесі передачі нематеріальних активів піднімаються питання як щодо ідентифікації активів, які передаються, так і щодо їх оцінювання. Процес ідентифікації таких активів може бути складним, оскільки не всі цінні нематеріальні активи юридично захищені та зареєстровані, та не всі цінні нематеріальні активи можуть бути відображені в бухгалтерській звітності. Відповідні нематеріальні активи могли б потенційно включати права на використання таких промислових активів, як патенти, торговельні марки, торговельні назви, дизайни та моделі, а також авторські права на літературні твори, витвори мистецтва чи наукові роботи (у тому числі програмне забезпечення) та така інтелектуальна власність, як ноу-хау та комерційна таємниця. Вони також можуть включати перелік клієнтів, канали збуту, унікальні назви, символи чи зображення. Суттєвою частиною аналізу процесу реструктуризації бізнесу є ідентифікація значних нематеріальних активів, які були передані (якщо такі є), чи компенсували незалежні сторони їхню передачу, та яка вартість таких активів за принципом витягнутої руки.

9.81. Під час визначення ціни за принципом витягнутої руки за передачу права на нематеріальне майно слід враховувати позицію як цедента (особи, що передає право), так і цесіонарія (правонаступника) (дивіться пункт 6.14). На цей процес впливатиме ряд факторів, серед яких вартість, тривалість та ризикованість очікуваних переваг від використання нематеріальних активів, характер майнового права та обмеження, які можуть супроводжувати таке право (обмеження щодо способу, в який таке право може бути використано чи задіяне, географічні та часові обмеження), рівень та тривалість дії правового захисту, що залишилися (якщо така є), та будь-яке положення (у контракті) про виключне право, яке може супроводжувати таке право. Оцінювання нематеріальних активів може бути складним і невизначеним. Загальні рекомендації щодо нематеріальних активів та домовленостей про покриття витрат, які включені в розділи VI та VIII, можуть застосовуватися в контексті процесів реструктуризації бізнесу.

D.2.1. Переведення прав на нематеріальні активи з місцевого рівня на центральний (іноземному асоційованому підприємству)

9.82. Реструктуризація бізнесу іноді передбачає передачу нематеріальних активів, які раніше були у власності чи управлялися одним або більше місцевими виробниками централізованій структурі, розташованій в іншій податковій юрисдикції (наприклад, іноземне асоційоване підприємство, яке функціонує як принципал чи так звана «компанія інтелектуальної власності»). Нематеріальні активи, які передаються, можуть бути цінними або ні для цедента (особи, що передає право) та/або групи ТНК в цілому. У деяких випадках цедент (особа, передає право) продовжує використовувати передані нематеріальні активи, але робить це в іншій правоздатності (наприклад, як ліцензіат цесіонарія (правонаступника) чи шляхом укладання контракту, який включає обмежені права на нематеріальні активи, такі як домовленість щодо виробництва за субпідрядом з використанням патентів, які були передані; чи домовленість щодо «відділеної» дистрибуції з використанням торговельної марки, яка була передана); у деяких інших випадках цього не відбувається.

9.83. Групи ТНК можуть мати обґрунтовані комерційні підстави для централізації прав власності та управління нематеріальними активами. Прикладом у контексті реструктуризації бізнесу є передача нематеріальних активів, яка супроводжує процес спеціалізації виробничих майданчиків у межах групи ТНК. У середовищі до реструктуризації кожний суб'єкт виробництва може мати у власності та управляти рядом патентів, наприклад якщо виробничі майданчики були історично придбані у третіх осіб разом з їх нематеріальними активами. У глобальній бізнес-моделі кожний виробничий майданчик може швидше спеціалізуватися за видом виробничого процесу або за територіальним розташуванням, аніж за видом патенту. Внаслідок такої реструктуризації група ТНК може і в подальшому здійснювати роботу з передачі всіх патентів, які були у власності та управлялися на місцевому рівні, централізованій компанії, яка, у свою чергу, надасть договірні права (за допомогою ліцензій чи угод щодо виробництва) всім виробничим майданчиками групи щодо виробництва продукції, яка входить до їх нової сфери компетенції, використовуючи патенти, які з самого початку були у власності того самого чи іншого суб'єкта в межах групи.

9.84. Принцип витягнутої руки вимагає оцінки умов, створених чи встановлених між асоційованими підприємствами на рівні кожного з

них. Той факт, що централізація прав на нематеріальне майно може бути спричинена обґрунтованими комерційними підставами на рівні групи ТНК, не дає відповідь на питання, чи відбувається таке відчуження за принципом витягнутої руки з точки зору як цедента (особи, що передає право), так і цесіонарія (правонаступника).

9.85. Також у випадку, коли місцевий виробник відчуває права на своє нематеріальне майно на користь іноземного асоційованого підприємства та продовжує використовувати такі активи за результатами цього відчуження, але робить це в іншій правоздатності (наприклад, як ліцензіат), то умови передачі мають оцінюватися з обох точок зору: цедента (особи, що передає право) та цесіонарія (правонаступника), зокрема при вивченні ціноутворення, при якому порівнянні незалежні підприємства бажали б передати та придбати таку власність. Дивіться пункт 9.81. При визначенні розміру компенсації за принципом витягнутої руки за право власності, використання та експлуатації переданих активів слід враховувати обсяг виконуваних функцій, використовувані активи та ризики, які взяли на себе сторони щодо переданих нематеріальних активів. Це, зокрема, стосується процесів реструктуризації бізнесу, оскільки декілька країн висловили стурбованість тим, що відповідна інформація щодо функцій, активів та ризиків іноземних асоційованих підприємств зазвичай для них не доступна.

9.86. У випадку коли процес реструктуризації бізнесу передбачає передачу нематеріальних активів в результаті запровадження нової домовленості, за якою цедент (особа, що передає майно) продовжуватиме використовувати передані нематеріальні активи, слід вивчити цілісність комерційної домовленості між сторонами для того, щоб оцінити, чи відбуваються операції за принципом витягнутої руки. Якщо б незалежна сторона мала передати актив, який вона планує продовжувати експлуатувати, для неї було б доцільно обговорити умови такого майбутнього використання (наприклад, у ліцензійній угоді) разом з умовами передачі. Насправді існуватиме взаємозв'язок між визначенням розміру компенсації за принципом витягнутої руки за передачу, з визначенням розміру компенсації за принципом витягнутої руки за операції після реструктуризації стосовно переданих нематеріальних активів, таких як майбутня ліцензійна плата, яка може сплачуватися цедентом (особою, що передає право) за можливість продовження використання такого активу, та очікуваною майбутньою прибутковістю цесіонарія (правонаступника) від майбутнього використання ним такого активу. Наприклад, навряд чи буде відповідати принципу витягнутої руки домовленість, за якою патент передається за ціною у розмірі 100 одиниць

у році N, та ліцензійна угода, що попутно укладається, відповідно до якої цедент (особа, що передає право) буде продовжувати використовувати переданий патент в обмін на роялті у розмірі 100 одиниць на рік впродовж 10 років.

D.2.2. Нематеріальні активи, що передаються в момент, коли вони не мають встановленої вартості

9.87. Труднощі можуть виникати в контексті реструктуризації бізнесу у тому випадку, якщо нематеріальні активи відчужуються в момент, коли вони не мають встановленої вартості (наприклад, попередня експлуатація), особливо в тому випадку, коли існує значний розрив між рівнем очікуваних майбутніх прибутків, які враховувалися під час оцінки, виконаної в момент операції продажу, та рівнем фактичних прибутків, отриманих цесіонарієм (правонаступником) внаслідок експлуатації нематеріальних активів, придбаних у такий спосіб. Коли оцінка нематеріального майна в момент операції дуже невизначена, виникає питання, як слід визначати ціноутворення за принципом витягнутої руки. Це питання має вирішуватися як платниками податків, так і податковими органами шляхом визначення того, що б за порівнюваних обставин зробили незалежні підприємства з метою урахування невизначеності в оцінці ціноутворення операції. Дивіться пункти 6.28–6.35 та приклади в додатку до розділу VI «Приклади для ілюстрування рекомендацій щодо нематеріальних активів та вкрай невизначеної оцінки».

9.88. Відповідно до цих настанов головне питання полягає в тому, щоб визначити, чи була оцінка достатньо невизначеною на початку, що сторонам відповідно до принципу витягнутої руки знадобився б механізм коригування ціни, або чи була зміна у вартості настільки фундаментальною, що це призвело б до перегляду умов операції. У таких випадках, будуть виправданими дії податкового органу щодо визначення ціни за принципом витягнутої руки за передачу нематеріального активу на основі положення (у контракті) про коригування чи повторного перегляду умов операції, який був би виконаний за принципом витягнутої руки у порівнянні неконтрольованій операції. За інших обставин, коли немає підстав вважати, що оцінка є достатньо невизначеною на початку, що сторонам знадобилося б використати положення (у контракті) про коригування ціни чи довелося переглядати умови угоди, у податкового органу не має підстав проводити таке коригування, оскільки це означало б неправильне використання оцінки попередніх подій. Одне лиш існування

невизначеності на час операції не повинно автоматично вимагати проведення коригування, не врахувавши, що зробили б треті особи чи про що домовилися б за подібних обставин.

D.2.3. Нематеріальні активи, що належать місцевим виробникам

9.89. У випадку коли місцевий повноцінний виробник реорганізується в виробника з «обмеженим рівнем ризиків, обмеженими нематеріальними активами, низькими прибутками», виникає питання, чи передбачає така реорганізація передачу реструктуризованим місцевим суб'єктом господарювання іноземному асоційованому підприємству цінних нематеріальних активів, таких як перелік клієнтів, та чи залишаються нематеріальні активи, що передані, у місцевого виробника для їх використання під час виробництва.

9.90. Зокрема, у випадку реорганізації повноцінного дистриб'ютора в дистриб'ютора чи комісонера з обмеженим рівнем ризику важливо визначити, чи розроблялись таким дистриб'ютором на місцевому рівні маркетингові нематеріальні активи до того, як його було реструктуризовано, і якщо так, то якими є ці нематеріальні активи та яка їх вартість, а також чи були вони передані асоційованому підприємству. Якщо такі нематеріальні активи існують та передаються іноземному асоційованому підприємству, то слід застосовувати принцип витягнутої руки для визначення того, чи відбувається компенсація за таку передачу і якщо так, то яким чином слід компенсувати таку передачу, ґрунтуючись на тому, про щоб домовилися незалежні сторони за порівнюваних обставин. З іншого боку, якщо такі нематеріальні активи існують, але після їх передачі продовжують використовуватись місцевим реструктуризованим виробником, то це слід враховувати під час проведення функціонального аналізу діяльності після реструктуризації. Такі активи відповідно можуть вплинути на вибір та застосування найбільш прийнятної методу трансфертного ціноутворення для контрольованих операцій після реструктуризації та/чи можуть бути компенсовані окремо, наприклад у вигляді виплати роялті іноземним асоційованим підприємством, яке буде використовувати їх у своїх інтересах, починаючи з моменту реструктуризації для

реструктуризованого суб'єкта господарювання впродовж терміну дії цих нематеріальних активів⁴.

D.2.4. Договірні права

9.91. Договірні права можуть бути цінними нематеріальними активами. Якщо цінні договірні права передаються (чи уступаються) між асоційованими підприємствами, вони мають компенсуватися за принципом витягнутої руки, враховуючи вартість переданих прав з точки зору як цедента (особи, що передає право), так і цесіонарія (правонаступника).

9.92. Податкові служби висловили хвилювання з приводу випадків, що були в їхній практиці, коли суб'єкт господарювання добровільно розриває прибутковий для нього контракт для того, щоб дати можливість іноземному асоційованому підприємству укласти подібний контракт та отримати потенціал прибутку, що супроводжує цей контракт. Наприклад, припустимо, що компанія А має цінні довгострокові контракти з незалежними споживачами, які супроводжує значний потенціал прибутку для компанії А. Припустимо, що в певний момент часу компанія А добровільно розриває свої контракти, укладені зі споживачами за обставин, що останні з юридичної чи комерційної точки зору зобов'язані укласти подібні домовленості з компанією В, іноземним суб'єктом господарювання, що належить до тієї ж самої групи ТНК, що і компанія А. Як результат, договірні права та супутній потенціал прибутку, які раніше стосувалися компанії А, відтепер стосуються компанії В. Якщо фактична ситуація складається таким чином, що компанія В могла б укласти контракти зі споживачами лише за умови, що компанія А уступає свої договірні права на її користь і що компанія А розірвала свої контракти із споживачами, лише знаючи про те, що останні зобов'язані з юридичної чи комерційної точки зору укласти подібні домовленості з компанією В, то, по суті, це була б тристороння операція, яка може зводитися до передачі цінних договірних прав компанією А компанії В, що можуть бути компенсовані за принципом витягнутої руки залежно від вартості прав, які уступила компанія А, з обох перспектив: як компанії А, так і компанії В.

⁴Дивіться частину III цього розділу, в якій обговорюються питання компенсації домовленостей після реструктуризації.

D.3. Передача діяльності (постійної участі)

D.3.1. Оцінка передачі діяльності

9.93. Реструктуризація бізнесу іноді передбачає передачу постійної участі, тобто функціонування, економічно інтегрованої бізнес-одиниці. Передача постійної участі в цьому контексті означає передачу активів, пов'язаних з можливістю виконувати певні функції та брати на себе певні ризики. Такі функції, активи та ризики можуть включати, у тому числі матеріальне та нематеріальне майно; зобов'язання, що пов'язані з утриманням певних активів та виконанням певних функцій, а саме: науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт; спроможність виконувати діяльність, яка виконувалася цедентом (особою, що передає право) до моменту передачі, а також будь-які ресурси, потужності та права. Оцінка постійної участі має відображати всі цінні елементи, які могли б бути компенсовані між незалежними сторонами за порівнюваних обставин. Наприклад, у випадку реструктуризації бізнесу, яка передбачає передачу бізнес-одиниці, що включає, серед іншого, науково-дослідницьку базу, укомплектовану командою досвідчених науковців-дослідників, оцінка такої постійної участі має відображати, зокрема, вартість такої бази та вартість (у разі наявності) робочої сили, що була б узгоджена за принципом витягнутої руки.

9.94. Визначення компенсації за принципом витягнутої руки за переведення постійної участі не обов'язково нараховує суму окремих оцінок кожного окремого елемента, що складає агреговане переведення. Зокрема, якщо постійна участь являє собою численні одночасні передачі взаємопов'язаних активів, ризиків чи функцій, оцінка таких передач у сукупності може бути необхідною, щоб отримати найбільш точний спосіб визначення ціни за принципом витягнутої руки за постійну участь. Способи оцінювання, які використовуються в операціях купівлі між незалежними сторонами, можуть виявитися корисними для оцінювання передачі постійної участі між асоційованими підприємствами.

9.95. Прикладом є випадок, коли виробнича діяльність, яка раніше виконувалася М1, одним підприємством групи ТНК, переноситься на інше підприємство М2 (наприклад, для того щоб отримати вигоди від місця розташування). Припустимо М1 передає М2 своє устаткування та обладнання, товарно-матеріальні запаси, патенти, виробничі процеси та ноу-хау, а також ключові контракти з постачальниками та клієнтами. Припустимо, що декілька працівників М1 переводяться до М2 для того, щоб підтримати М2 на початковому етапі перенесеної йому виробничої

діяльності. Припустимо, що така передача вважалась передачею постійної участі, якщо вона відбувалася б між незалежними сторонами. Для того щоб визначити розмір компенсації за принципом витягнутої руки (у разі наявності) за таку передачу між асоційованими підприємствами, її слід порівняти швидше з передачею постійної участі між незалежними сторонами, аніж з передачею ізольованих активів.

D.3.2. Збиткова діяльність

9.96. Не кожний випадок втрати функцій, активів та/чи ризиків реструктуризованим суб'єктом господарювання передбачає фактичну втрату очікуваних майбутніх прибутків. У деяких ситуаціях реструктуризації обставини можуть складатися таким чином, що замість втрати «можливості отримання прибутку» реструктуризований суб'єкт господарювання убезпечується від ймовірності «можливості отримання збитків». Суб'єкт господарювання може погодитися на реструктуризацію та втрату функцій, активів та/або ризиків як на альтернативу, що є кращою за повне банкрутство. Якщо за відсутності реструктуризації суб'єкт господарювання за прогнозами отримав би збитки у майбутньому (наприклад, через збільшення конкуренції від дешевого імпорту), то насправді втрати будь-якої можливості отримання прибутку внаслідок реструктуризації може швидше і не бути, аніж внаслідок продовження існуючої діяльності. За таких обставин реструктуризований суб'єкт господарювання можливо отримав би користь від реструктуризації за рахунок скорочення чи вилучення майбутніх втрат, якщо такі втрати перевищують витрати на реструктуризацію.

9.97. Виникає питання стосовно того, чи має насправді цедент (особа, що передає право) компенсувати цесіонарію (правонаступнику) за те, що він бере на себе збиткову діяльність. Відповідь на це питання залежить від того, чи мала б бажання незалежна сторона за порівнюваних обставин компенсувати за те, що позбулася збиткової діяльності, або ж чи розглядала б інші альтернативи такі, як закриття діяльності; а також від того, чи мала б бажання третя особа придбати збиткову діяльність (наприклад, з огляду на можливу синергію зі своєю власною діяльністю) і якщо так, то на яких умовах, наприклад за умови отримання компенсації. Можуть скластися такі обставини, коли незалежна сторона мала б бажання заплатити, наприклад, якщо фінансові витрати та соціальні ризики, пов'язані з закриттям діяльності, були би такими, що цедент (особа, що передає право) вважала б краще сплатити цесіонарію

(правоприємнику), який би спробував відновити діяльність, а також був би відповідальним за будь-який план скорочення штату, що може знадобитися.

9.98. Проте ситуація може бути інакшою, коли збиткова діяльність надає інші переваги, наприклад такі, як синергія з іншими видами діяльності, які виконуються тим самим платником податків. Також можуть бути ситуації підтримки збиткової діяльності, оскільки вона надає певні переваги для групи в цілому. У такому випадку виникає питання, чи має здійснюватися компенсація за принципом витягнутої руки суб'єкту господарювання, що підтримує збиткову діяльність, тими членами групи, які отримують переваги від цього.

D.4. Залучення сторонніх ресурсів (аутсорсинг)

9.99. У випадках залучення сторонніх ресурсів буває, що сторона добровільно вирішує пройти процес реструктуризації та понести пов'язані з реструктуризацією витрати в обмін на економію ресурсів у майбутньому. Наприклад, припустимо, платник податків, який займається виготовленням та продажем продукції в юрисдикції з високим рівнем витрат, приймає рішення щодо залучення сторонніх ресурсів з виробничої діяльності у асоційованого підприємства, яке розташоване в юрисдикції з низьким рівнем витрат. Доповнюючи реструктуризацію, платник податків закупить у свого асоційованого підприємства виготовлену продукцію та продовжуватиме продавати її третім сторонам-споживачам. Процес реструктуризації може спричинити витрати для платника податків, пов'язані з реструктуризацією, та водночас надати йому можливість отримати переваги економії ресурсів від майбутніх закупівель порівняно з його виробничими витратами. Незалежні сторони реалізують такий вид домовленості щодо залучення сторонніх ресурсів і необов'язково вимагають конкретної компенсації від цесіонарія (правонаступника), якщо очікувана економія ресурсів для цедента (особи, передає право) більша ніж його витрати на реструктуризацію⁵.

⁵Додаткові питання розглянуто у пунктах 9.148 – 9.153 стосовно того, яким чином повинні розподілятися кошти, заощаджені в результаті вигідного розташування, між сторонами за принципом «витягнутої руки» (у разі наявності).

Е. Відшкодування збитків реорганізованій особі за припинення дії або суттєвий перегляд існуючих домовленостей

9.100. У випадках, коли існуючі договірні відносини припиняються або відбувається їх суттєвий перегляд в рамках реструктуризації бізнесу, реорганізована особа може нести збитки такі, як витрати на реструктуризацію (наприклад, списання активів, розірвання трудових угод), витрати на реорганізацію (наприклад, з метою адаптації організаційної моделі до нових умов) та/або втрати потенційних прибутків. Під час реструктуризації бізнесу існуючі домовленості зазвичай переузгоджуються таким чином, що змінюються профілі ризиків сторін, у результаті чого змінюється принцип розподілу потенційних прибутків між ними. Так, наприклад, домовленість про повноцінну дистрибуцію перетворюється на домовленість про дистрибуцію з низьким рівнем ризиків або на комісіонерську домовленість; домовленість про повноцінне виробництво перетворюється на підрядне виробництво або на виробництво продукції за давальницькою схемою. У таких ситуаціях виникає питання, чи погодилися б незалежні сторони за аналогічних обставин на відшкодування збитків реструктурованій особі (і якщо так, то як визначити таке відшкодування).

9.101. Повторний перегляд та узгодження існуючих домовленостей інколи супроводжується передачею прав або інших активів. Наприклад, припинення дії дистриб'юторської угоди інколи супроводжується передачею нематеріальних активів. У таких випадках необхідно розглядати разом рекомендації, представлені в секціях D та E цієї частини.

9.102. У цілях цього розділу відшкодування збитків означає будь-який вид можливих компенсаційних виплат реорганізованій особі за понесені нею збитки або у формі авансового платежу, розподілу витрат на реструктуризацію, занижених (або завищених) закупівельних цін (або цін реалізації) в рамках діяльності після реструктуризації або у будь-якій іншій формі.

9.103. Правильною є точка зору стосовно того, що припинення дії або суттєвий перегляд будь-яких контрактів дають право на відшкодування збитків за принципом витягнутої руки. З метою оцінки того, чи проводилося відшкодування збитків за принципом витягнутої руки, важливо вивчити обставини під час проведення реструктуризації, особливо з огляду на права та інші активи сторін, а також, у відповідних

випадках, на наявні на той момент альтернативи. З цією метою нижчезазначені чотири умови можуть виявитися важливими:

- чи домовленість, дію якої припинено, не поновлено або яка істотно змінена, оформлено письмово, чи передбачено положення про відшкодування збитків (дивіться секцію Е. 1 нижче);
- чи умови домовленості та положення (у разі наявності) про відшкодування збитків або інший тип гарантії (а також умови такого положення) відповідають принципу витягнутої руки (дивіться нижче секцію Е. 2);
- чи передбачені комерційним законодавством або прецедентним правом права на відшкодування збитків (дивіться секцію Е. 3 нижче);
- чи бажала б сторона відшкодувати за принципом витягнутої руки збитки іншій стороні, за припинення дії або повторний перегляд домовленості (дивіться секцію Е. 4 нижче).

Е.1 Чи домовленість, дію якої припинено, не поновлено, або яка істотно змінена, оформлено письмово та чи передбачено положення про відшкодування збитків

9.104. Якщо домовленість, дію якої припинено, не поновлено або яку істотно переглянуто, формалізовано письмово⁶, відправним пунктом аналізу має бути перегляд дотримання умов такої домовленості щодо припинення дії, не поновлення або перегляду її положень (наприклад, стосовно строків, протягом яких необхідно повідомляти про такі дії), а також чи передбачено в такій домовленості положення про відшкодування збитків або інший тип гарантії у результаті припинення дії, не поновлення або перегляду її положень. Як зазначено у пункті 1.53, при здійсненні операції між незалежними підприємствами розбіжність в інтересах сторін забезпечує їх прагнення вимагати в установленому

⁶Як зазначено у пункті 1.52, поряд з письмовою угодою умови операції також можуть обумовлюватись у переписці чи інших засобах зв'язку між сторонами. У разі відсутності домовленостей у письмовій формі договірні відносини сторін повинні виходити з їх поведінки та економічних засад, які зазвичай регулюють відносини між незалежними підприємствами.

порядку один від одного дотримання умов контракту, порушення або змінення яких відбуваються, як правило, лише в інтересах обох сторін.

9.105. Проте, проведення перевірки лише умов контракту між асоційованими підприємствами може виявитися недостатнім для визначення його відповідності принципу витягнутої руки, оскільки сам факт того, що контракт, дію якого припинено, не поновлено або який істотно змінено, не передбачає положення про відшкодування збитків або надання гарантій, ще не означає, що він відповідає принципу витягнутої руки, про що йдеться нижче.

Е.2 Чи умови домовленості та положення (у разі наявності) про відшкодування збитків або інший тип гарантій (а також умови такого положення) відповідають принципу витягнутої руки

9.106. В окремих випадках припинення дії, не поновлення або суттєвий перегляд положень контрактів між незалежними сторонами відбувається без будь-яких відшкодувань збитків. Разом з тим, оскільки розбіжність в інтересах, що існує між незалежними сторонами, може бути відсутня у випадку відносин між асоційованими підприємствами, може виникати питання щодо відповідності умов контракту між такими підприємствами принципу витягнутої руки, тобто, чи уклали б такий контракт незалежні сторони за порівняних умов (наприклад, контракт, який не містить жодних положень про відшкодування збитків або надання будь-яких гарантій у випадку його припинення, не поновлення або повторного перегляду). Якщо порівняні дані свідчать про наявність подібного положення про відшкодування збитків (або його відсутність) за порівняних обставин, то положення про відшкодування збитків (або його відсутність) у контрольованій операції вважатиметься таким, що відповідає принципу витягнутої руки. У разі відсутності даних щодо таких порівнянь при визначенні того, чи погодилися б незалежні сторони на таке положення про відшкодування збитків (або на його відсутність), необхідно брати до уваги права та інші активи сторін на момент укладання контракту та його припинення або повторного перегляду з можливим використанням оцінки наявних для сторін альтернатив.⁷

⁷Дивіться пункти 9.59–9.64 щодо обговорення реально доступних альтернатив.

9.107. При вивченні умов контракту на предмет застосування принципу витягнутої руки може виявитись необхідним провести перевірку як умов виплати винагород, які є предметом контракту, так і фінансових умов його припинення, оскільки вони можуть бути взаємопов'язані. У дійсності положення про припинення дії контракту (або його відсутність) можуть бути суттєвим елементом функціонального аналізу операцій та особливо аналізу ризиків сторін і, відповідно, під час їх врахування при визначенні винагород за принципом витягнутої руки. Аналогічно винагороди впливатимуть на визначення того, чи умови припинення дії контракту відповідають принципу витягнутої руки.

9.108. У деяких ситуаціях може статися так, що у порівнянних обставинах незалежна сторона не мала б жодної реальної і більш привабливої для себе альтернативи, ніж погодитись на припинення дії або суттєвий перегляд контракту. У деяких інших випадках дані, отримані на підставі вивчення суті домовленості та фактичної поведінки асоційованих підприємств, свідчать про те, що в дійсності існує прихована домовленість про більш довготривалий термін дії контракту, тим самим сторона, яку б повідомили про дострокове припинення дії контракту, мала б право на відшкодування.

9.109. Однією з обставин, яка заслуговує особливої уваги, оскільки вона могла б вплинути на умови контракту, укладеного між незалежними сторонами, є ситуація, коли за умовами припиненого контракту одна сторона повинна була здійснити суттєве інвестування, за яке вона очікувала отримати прибуток за принципом витягнутої руки, якщо б такий контракт діяв протягом визначеного періоду. Разом з тим його дострокове припинення створило для неї значні фінансові ризики. Ступінь ризику в даному випадку залежатиме від ступеню спеціалізації інвестиції або чи може така інвестиція бути привабливою (за умов її деякої модифікації) для інших потенційних партнерів. Якщо ризик був суттєвий, незалежним сторонам доцільно було б за порівнянних обставин врахувати це при укладанні контракту.

9.110. Приклад стосується випадків, коли контракт на виробництво продукції між асоційованими підприємствами вимагає інвестування в новий виробничий комплекс. Припустимо, відповідно до принципу витягнутої руки виробник на момент укладання контракту реально очікує отримати прибуток на інвестований капітал, термін дії такого контракту становить не менше п'яти років, планується, що обсяги виробленої продукції складатимуть Х одиниць на рік і компенсація за діяльність з виробництва такої продукції розраховуватиметься на основі, наприклад, Y дол. США/за одиницю, яка відповідно до принципу

втягнутої руки, за очікуваннями формуватиме прибуток на сукупний інвестований капітал у новий виробничий комплекс. Припустимо, що через три роки асоційоване підприємство припиняє дію контракту щодо його умов через обставини всебічної реструктуризації виробничих операцій. Припустимо, що виробничий комплекс має вузьку спеціалізацію і виробник в умовах припинення дії контракту не має іншого вибору, ніж списати активи. Виникає питання, чи прагнув би незалежний виробник за порівнянних обставин у першу чергу пом'якшати фінансовий ризик, пов'язаний з інвестицією у випадку припинення дії його контракту з виробництва продукції до закінчення п'ятирічного періоду, необхідного виробнику для отримання прибутку на інвестований капітал за принципом витягнутої руки.

9.111. Загальні рекомендації, викладені у частині I цього розділу, щодо визначення того, чи відповідає розподіл ризиків принципу витягнутої руки, можуть бути доречними у такому випадку. У разі наявності порівнянних неконтрольованих операцій, які свідчать про подібний розподіл ризиків при здійсненні неконтрольованих операцій (враховуючи, зокрема, умови інвестування, компенсацію за виробництво продукції та умови припинення дії контракту), вважатиметься, що розподіл ризиків між асоційованими підприємствами здійснюється за принципом витягнутої руки.

9.112. У разі відсутності такого свідчення виникатиме питання, чи погодилися б незалежні сторони на подібний розподіл ризиків. Це залежатиме від фактів та обставин операції і, зокрема, від прав та інших активів сторін.

- Щодо принципу витягнутої руки сторона, яка здійснює інвестування, може не виявити бажання взяти на себе ризик без будь-яких гарантій (ризик припинення дії контракту), який контролюється іншою стороною (дивіться пункти 1.49 та 9.17–9.33). Існує велика кількість шляхів врахування такого ризику при обговоренні й укладанні контракту, наприклад, забезпечення наявності відповідного положення про відшкодування збитків на випадок дострокового розірвання контракту або для забезпечення можливості стороні, яка вкладає інвестиції, передати їх іншій стороні за вказаною ціною у випадку, коли інвестиція стає їй непотрібною внаслідок дострокового припинення дії контракту іншою стороною.
- Інший можливий підхід полягає у врахуванні ризику, пов'язаного з можливим достроковим припиненням дії контракту, при

визначенні суми винагороди за діяльність за контрактом (наприклад, врахування ризику при визначенні суми винагороди за діяльність з виробництва продукції та використання ознак порівнянності третьої сторони, які несуть порівнянні ризику). У такому випадку сторона, яка здійснює інвестування, усвідомлено приймає ризик та отримує винагороду за нього; будь-яке окреме відшкодування за дострокове розірвання контракту не вважається потрібним.

- І останнє, у деяких випадках можливий такий розподіл ризиків між учасниками, наприклад, сторона, яка припиняє дію контракту, може нести частину витрат на припинення дії контракту, які несе інша сторона.

9.113. Аналогічне питання може виникнути у випадку, коли одна сторона вжила заходів, які спричинили збитки або низькі прибутки у початковому періоді та наднормові прибутки очікуються протягом періодів після розірвання контракту.

9.114. У випадку, коли створені або встановлені умови між асоційованими підприємствами стосовно припинення дії, не поновлення або суттєвого перегляду існуючих домовленостей відмінні від тих, які мали б місце між незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, які за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але з причин наявності таких умов не був йому нарахований може бути включений до прибутку цього підприємства і відповідно оподаткований.

Е.3. Чи передбачені комерційним законодавством або прецедентним правом права на відшкодування збитків

9.115. При здійсненні оцінювання, чи відповідають умови припинення дії або непоновлення існуючих домовленостей за контрактом принципу витягнутої руки, звернення до положень чинного комерційного права, може надати можливість отримати певну корисну інформацію. Звернення до чинного комерційного або прецедентного права, може надавати можливість отримувати корисну інформацію про права та умови відшкодування, яке можливе у разі припинення дії певних видів угод, наприклад дистриб'юторської угоди. Відповідно до таких правил, може виникнути ситуація, при якій сторона, яку повідомили про припинення дії угоди, має право звернутися до органів суду з позовом про відшкодування, незалежно від того, чи передбачено це контрактом чи ні.

Якщо сторони належать до однієї групи, то найбільш вірогідно, що сторона, яку повідомили про припинення дії угоди, не має практики звертатися до органів суду з позовом про відшкодування проти асоційованого підприємства з метою отримання такого відшкодування, та умови припинення дії контракту можуть відповідним чином відрізнитися від тих, які могли б бути погоджені між незалежними підприємствами за порівнянних обставин.

Е.4. Чи бажала б сторона відшкодувати за принципом витягнутої руки збитки іншій стороні за припинення дії або повторний перегляд домовленості

9.116. Аналіз умов припинення дії або суттєвого перегляду угоди в контексті трансфертного ціноутворення має враховувати перспективи як цедента (особи, що передає право), так і цесіонарія (правонаступника). Врахування перспективи цесіонарія (правонаступника) є важливим як для оцінки суми відшкодування за принципом витягнутої руки, так і для визначення сторони, яка має його виплатити. Неможливо знайти єдину відповідь для всіх випадків, тому відповідь повинна ґрунтуватися на вивченні фактів та обставин конкретного випадку й особливо прав та інших активів сторін, доцільність з економічної точки зору припинення дії угоди, визначення сторони/сторін, яка/які має(ють) отримати економічну вигоду від такого припинення дії та наявні альтернативи для сторін. Це можна пояснити наступним прикладом.

9.117. Припустимо, що контракт між двома асоційованими підприємствами, особами А і В, розривається особою А (особа В є виробником). Припустимо, що особа А приймає рішення використати іншого асоційованого виробника, особу С, для продовження виробничої діяльності, яка раніше здійснювалася особою В. Як зазначено у пункті 9.103, не можливо вважати, що припинення дії або суттєвий перегляд усіх контрактів дає право на відшкодування за принципом витягнутої руки. Припустимо, що, у відповідності до вищевикладених секцій Е.1 та Е.2, визначено, що за обставинами цього випадку, якщо операція здійснюється між незалежними сторонами, особа В має можливість вимагати відшкодування за збитки, які вона несе в результаті за таке дострокове припинення дії контракту. Виникає питання, хто повинен виплатити таке відшкодування: особа А (тобто сторона, яка розриває контракт), особа С (тобто сторона, яка здійснює виробничу діяльність, яку раніше

здійснювала особа В), їх материнська компанія, особа Р, або будь-яка інша особа.

9.118. Як зазначено у секції Е.1, відправною точкою аналізу буде перегляд контрактних умов між особами А і В. У деяких випадках контрактні умови, які стосуються осіб С та Р та/або іншої сторони, також будуть доречними. Відповідь залежить від того, чи матимуть намір ці особи виплатити таке відшкодування за принципом витягнутої руки.

9.119. Можливе виникнення ситуацій, за яких особа А матиме намір понести витрати на відшкодування відповідно до контракту за принципом витягнутої руки, наприклад, якщо вона очікує, що розірвання контракту з особою Вдасть їй можливість заощадити витрати завдяки укладанню нової угоди з особою С, поточна вартість економії цих очікуваних витрат є більшою за суму самого відшкодування.

9.120. Можливе виникнення ситуацій, при яких особа С матиме намір сплатити суму відшкодування як вступний внесок з метою отримання від особи А контракту на виробництво продукції, наприклад, якщо поточна вартість очікуваних прибутків за новим контрактом на виробництво продукції робить привабливою для особи С таку інвестицію. У таких ситуаціях існують різноманітні способи здійснити такі виплати, наприклад, особа С сплачує суму відшкодування особі В, або особі А, або особа С умовно сплачує суму відшкодування особі А шляхом прийняття зобов'язань особи А щодо особи В.

9.121. Можливі випадки, коли А і С матимуть наміри здійснити розподіл витрат на відшкодування за принципом витягнутої руки.

9.122. Можливі також випадки, коли особи А і С не виявляють бажання нести витрати на відшкодування за принципом витягнутої руки, оскільки жодна з них не очікує отримати суттєві вигоди від внесення змін. У цьому випадку можливо, що розірвання контракту є складовою реструктуризації всієї корпорації, яку вирішила здійснити материнська компанія Р з метою досягнення загальногрупової синергії і витрати на відшкодування особі В повинна нести особа Р за принципом витягнутої руки (крім випадків, коли, наприклад, особа В, незалежно від того, чи контракт розривається чи здійснюється його перегляд, отримує вигоди від загальногрупової синергії, які є більшими за витрати на розірвання або перегляд контракту).

Частина III: Винагороди контрольованих операцій, що здійснюються після реструктуризації

A. Реструктуризація бізнесу порівняно зі «структуруванням»

A.1 Загальний принцип: не існує жодного альтернативного застосування принципу витягнутої руки

9.123. Принцип витягнутої руки та ці настанови не повинні застосуватися по-іншому до операцій, що здійснюються після реструктуризації, ніж до операцій, які були структуровані як такі з самого початку. Будь-яке інше застосування створило б викривлення конкуренції між існуючими учасниками, які здійснюють реструктуризацію своєї діяльності, та новими учасниками, які втілюють таку ж саму модель бізнесу, але яка не передбачає реструктуризації.

9.124. Порівнянні ситуації необхідно тлумачити однаково. Вибір та практичне застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення мають визначатися на підставі результатів аналізу порівнянності, включаючи функціональний аналіз сторін та перегляд контрактних домовленостей. Той самий стандарт порівнянності та ті самі рекомендації щодо вибору та застосування методів трансфертного ціноутворення застосовуються незалежно від того, чи угода є результатом реструктуризації попередньої структури чи ні.

9.125. Проте ситуації щодо реструктуризації бізнесу передбачають проведення змін, і принцип витягнутої руки повинен застосовуватися не тільки до операцій, які здійснюються після реструктуризації, але й до додаткових операцій, які здійснюються після реструктуризації і полягають у перерозподілі функцій, активів та/або ризиків. Застосування принципу витягнутої руки обговорюється у частині II цього розділу.

9.126. Крім того, аналіз порівнянності домовленості, яка є результатом реструктуризації бізнесу, може виявити деякі фактичні розбіжності порівняно із домовленістю, яка має незмінну структуру з самого початку, як обговорюється нижче. Ці фактичні розбіжності не впливають на принцип витягнутої руки або спосіб тлумачення та застосування рекомендацій цих настанов. Проте вони можуть вплинути на аналіз порівнянності і, таким чином, на результати його застосування. Дивіться секцію D щодо порівняння ситуацій до і після реструктуризації.

А.2. Можливі фактичні розбіжності між ситуаціями, які є результатом реструктуризації, та ситуаціями, які мають незмінну структуру з самого початку

9.127. Коли домовленість між асоційованими підприємствами замінює існуючу домовленість (у випадку реструктуризації бізнесу), можливе виникнення фактичних розбіжностей щодо початкового статусу реструктуризованої особи порівняно із статусом новоствореної діяльності. Такі розбіжності можуть виникати, наприклад, через те, що узгодження після реструктуризаційних домовленостей здійснюється сторонами, які мали до цього моменту контрактні та комерційні стосунки. У такій ситуації, залежно від фактів та обставин конкретного випадку, зокрема, права та обов'язки сторін відповідно до цих попередніх домовленостей можуть вплинути на вибір сторонами наявних альтернатив при обговоренні умов нової домовленості та відповідно на умови реструктуризації та/або після реструктуризаційні домовленості.⁸ Наприклад, припустимо, що одна сторона довела у минулому свою спроможність ефективно виконувати обов'язки «повноцінного дистриб'ютора», а саме здійснювати повний спектр функцій з маркетингу та реалізації, залучати та розвивати цінні ринкові нематеріальні активи та брати на себе цілий ряд ризиків, пов'язаних із цією діяльністю, наприклад, інвентарні ризики, ризики безнадійних боргів та ринкові ризики. Припустимо, що її дистриб'юторський контракт підлягає повторному перегляду та перетворенню на дистриб'юторський контракт з обмеженим ризиком, за яким така сторона виконуватиме обмежену маркетингову діяльність під наглядом іноземного асоційованого підприємства, залучатиме обмежені ринкові нематеріальні активи та нестиме обмежені ризики у своїх стосунках з іноземним підприємством та споживачами. Реструктуризований дистриб'ютор може бути спроможним обговорювати умови домовленості, яка не містить випробувального терміну, або інших подібних умов, на відміну від нових дистриб'юторів, для яких випробувальний термін або інші подібні умови є звичайним явищем.

⁸Дивіться пункти 9.59–9.64 щодо дійсно наявних можливостей з огляду на визначення компенсації за реструктуризацію за принципом витягнутої руки.

9.128. У випадках існування постійних комерційних відносин між сторонами до і після реструктуризації може також існувати взаємозв'язок між умовами передреструктуризаційної діяльності та/або самою реструктуризацією, з одного боку, та умовами післяреструктуризаційних домовленостей, з іншого – як зазначено нижче у секції С.

9.129. Деякі розбіжності щодо початкового статусу реструктуризованої особи, порівняно до статусу новоствореної діяльності, можуть належати до заснування присутності на окремих ринках. Наприклад, якщо порівняти ситуацію, при якій давно створений «повноцінний дистриб'ютор» перетворюється на «дистриб'ютора з обмеженими ризиками», із ситуацією, при якій «дистриб'ютор з обмеженими ризиками» створюється на ринку, на якому його корпорація не здійснювала раніше будь-якої діяльності, можливо виникне необхідність вжиття заходів щодо проникнення нового учасника на ринок, в той час як такі заходи є зайвими для перетвореної особи. Це може вплинути на результати аналізу порівнянності та визначення суми винагород в обох ситуаціях.

9.130. Якщо порівняти ситуацію, при якій давно створений «повноцінний дистриб'ютор» перетворюється на «дистриб'ютора з обмеженими ризиками», із ситуацією, при якій «дистриб'ютор з обмеженими ризиками» існував на ринку впродовж такого самого періоду часу, у цьому випадку також можуть виникати розбіжності, оскільки «повноцінний дистриб'ютор» можливо виконував деякі функції, ніс певні витрати (наприклад, маркетингові витрати), приймав деякі ризики та сприяв розвитку нематеріальних активів до моменту його реорганізації, чого не здійснював давно існуючий «дистриб'ютор з обмеженими ризиками». Виникає питання, чи за принципом «витягнутої руки» такі додаткові функції, активи та ризики мають впливати лише на розмір винагороди дистриб'ютора до моменту його реорганізації, чи необхідно їх враховувати для визначення винагороди за переведення, які відбуваються після такої реорганізації (і якщо так, то яким чином), чи мають вони впливати на розмір винагороди реструктуризованого «дистриб'ютора з обмеженими ризиками» (і якщо так, то яким чином), або поєднання цих трьох можливостей. Наприклад, якщо з'ясовується, що у результаті передреструктуризаційної діяльності «повноцінний дистриб'ютор» став власником певних нематеріальних активів, у той час, як давно заснований «дистриб'ютор з обмеженими ризиками» не має таких нематеріальних активів, принцип витягнутої руки може вимагати, щоб такі нематеріальні активи були оплачені як винагорода після реструктуризації, якщо

здійснюється їх передача іноземному асоційованому підприємству «повноцінним дистриб'ютором», або були взяті до уваги при визначенні розміру винагороди за принципом витягнутої руки за післяреструктуризаційну діяльність, якщо така передача не здійснюється⁹

9.131. Якщо реструктуризація передбачає передачу іноземному асоційованому підприємству ризиків, які були прийняті раніше платником податків, важливо з'ясувати, чи передача ризиків стосується лише майбутніх ризиків, які виникатимуть у результаті здійснення післяреструктуризаційної діяльності, або також ризиків, які існували на момент реструктуризації як результат діяльності до реорганізації, тобто це питання є відкритим. Наприклад, якщо припустимо, що дистриб'ютор приймав ризики безнадійних боргів, за які він не несе більше відповідальності після його реструктуризації як «дистриб'ютора з обмеженими ризиками», і що його можна порівняти з давно існуючим «дистриб'ютором з обмеженими ризиками», який ніколи не брав на себе ризик безнадійних боргів. Це може бути важливим при порівнянні обох ситуацій для вивчення, чи несе «дистриб'ютор з обмеженими ризиками», який є результатом реорганізації, ризики, пов'язані з безнадійними боргами, які виникли до реструктуризації під час його діяльності як повноцінного дистриб'ютора, чи всі ризики, пов'язані з безнадійними боргами, включаючи ті, що існували під час реорганізації, були передані.

9.132. Такі самі зауваження та питання стосуються інших видів реструктуризації, включаючи інші види реструктуризації діяльності з реалізації, а також виробництва, науково-дослідної діяльності, діяльності з розвитку та інших видів діяльності з надання послуг.

В. Застосування ситуацій з реструктуризації бізнесу: вибір та застосування методу трансфертного ціноутворення для післяреструктуризаційних контрольованих операцій.

9.133. Вибір та застосування методу трансфертного ціноутворення для контрольованих операцій після реструктуризації має залежати від результатів аналізу порівняльності операції. Важливо зрозуміти, які функції виконуються, активи залучаються та ризики

⁹Дивіться пункти 9.80– 9.92 щодо застосування принципу витягнутої руки до передачі нематеріальних активів.

приймаються при здійсненні післяреструктуризаційних контрольованих операцій і яка сторона їх виконує, використовує та приймає. Це вимагає наявності інформації про функції, активи та ризики обох сторін операції, наприклад, реорганізованої особи та іноземного асоційованого підприємства, з яким така особа здійснює операцію. Аналіз має виходити за рамки визначення реорганізованої особи, оскільки можливо, що будь-яка особа з позначкою «комісіонер» або «обмежений дистриб'ютор» володіє цінними місцевими нематеріальними активами та продовжує брати на себе суттєві ринкові ризики, тоді як будь-яка особа з позначкою «виробник за контрактом» здійснює суттєву діяльність з розвитку або володіє та використовує унікальні нематеріальні активи. У післяреструктуризаційних ситуаціях особливу увагу необхідно приділяти визначенню цінних нематеріальних активів та суттєвих ризиків, які, по суті, залишаються за реорганізованою особою (включаючи, за необхідності, місцеві незахищені нематеріальні активи), та з'ясуванню, чи таке розміщення нематеріальних активів та ризиків задовольняє принцип витягнутої руки. Питання стосовно ризиків та нематеріальних активів обговорюються у частинах I і II цього розділу. Дивіться, зокрема, пункти 9.44–9.46 щодо взаємозв'язку між вибором методу трансфертного ціноутворення та профілю ризиків сторони.

9.134. Післяреструктуризаційні домовленості можуть вимагати розв'язання певних складних завдань з огляду на визначення потенційних ознак порівнянності у тих випадках, коли результатом реструктуризації є впровадження нової бізнес-моделі, яка малоімовірно існує між незалежними підприємствами.

9.135. Існують випадки, коли ознаки порівнянності (включаючи внутрішні ознаки порівнянності) є в наявності за умови здійснення можливих коригувань порівнянності. Одним з прикладів можливого застосування методу ПНЦ є випадок, коли здійснюється придбання підприємства, яке до цього самостійно здійснювало операції з групою ТНК, і після придбання була здійснена реструктуризація відтепер вже контрольованих операцій. За умови перегляду п'яти факторів порівнянності та можливих наслідків контрольованих та неkontrolьованих операцій, що відбуваються у різні періоди часу, можливе виникнення такої ситуації, коли умови неkontrolьованих операцій, які здійснювалися до придбання, будуть використовуватись як порівняні неkontrolьовані ціни для контрольованих операцій після придбання. Навіть якщо умови операцій змінені, існує можливість, залежно від фактів та обставин випадку, зробити коригування з урахуванням передачі функцій, активів та/або ризиків, які виникли після

реструктуризації. Наприклад, можливо провести коригування порівнянності з метою пояснення розбіжності між прийняттям сторонами ризику безнадійних боргів.

9.136. Іншим прикладом можливого застосування методу ПНЦ є випадок, коли незалежні сторони здійснюють виробничу діяльність, діяльність з реалізації або надання послуг, які можливо порівняти з діяльністю, що виконується реорганізованою пов'язаною особою. Беручи до уваги розвиток останнім часом діяльності із залучення сторонніх ресурсів, у деяких випадках можливо виявити неконтрольовані операції щодо залучення сторонніх ресурсів, які забезпечують базу для застосування методу ПНЦ з метою визначення розміру винагород за післяреструктуризаційні контрольовані операції за принципом витягнутої руки. Зрозуміло, що це можливо за умови, коли операції щодо залучення сторонніх ресурсів кваліфікуються як неконтрольовані операції і перегляд п'яти факторів порівнянності забезпечує суттєве впевнення, що не існує суттєвої розбіжності між умовами неконтрольованих операцій щодо залучення сторонніх ресурсів та умовами післяреструктуризаційних контрольованих операцій, або, що можливо здійснити (і здійснюються), значною мірою надійні коригування з метою усунення таких розбіжностей.

9.137. У випадках, коли пропонується порівнянна операція, важливо забезпечити проведення аналізу порівнянності з метою визначення суттєвих розбіжностей, у разі наявності, між контрольованими і неконтрольованими операціями, та, за можливості, скоригувати такі розбіжності. Зокрема, аналіз порівнянності може виявити, що реорганізована особа продовжує виконувати цінні та суттєві функції, та/або наявність місцевих нематеріальних активів та/або суттєвих ризиків, які залишаються у «відділеної» особи після проведення реструктуризації, але не виявляє їх у запропонованих порівнянних операціях. Дивіться секцію А щодо можливих розбіжностей між реструктуризованою діяльністю та новоствореними підприємствами.

9.138. Необхідно здійснити ідентифікацію потенційних ознак порівнянності з метою виявлення найбільш надійних даних щодо ознак порівнянності за обставинами випадку, враховуючи обмеження, які можуть існувати щодо наявності інформації та витрат на дотримання законодавства (дивіться пункти 3.2 та 3.80). Відомо, що дані не завжди будуть повні і точні. Існують також випадки, коли немає в наявності даних щодо ознак порівнянності. Це зовсім не означає, що контрольована операція не відповідає принципу витягнутої руки. У таких випадках необхідно визначити, чи були б узгоджені умови такої контрольованої

операції, якщо б сторони здійснювали операції між собою за принципом витягнутої руки. Незалежно від труднощів, які можуть виникати у процесі пошуку показників ознак порівнянності, необхідно знайти ґрунтовне рішення для всіх випадків трансфертного ціноутворення. Відповідно до рекомендацій, викладених у пункті 2.2, навіть у випадках, коли дані щодо ознак порівнянності незначні та неповні, вибір найбільш доречного методу трансфертного ціноутворення для обставин випадку має відповідати характеру контрольованої операції, який визначається, зокрема, шляхом проведення функціонального аналізу.

С. Зв'язок між розміром компенсації за реструктуризацію та розміром винагороди після реструктуризації

9.139. У деяких обставинах важливим може бути співвідношення між розміром компенсації за реструктуризацію та розміром винагороди за діяльність після реструктуризації за принципом витягнутої руки. Це може стосуватися випадків, коли платник податків передає свою комерційну діяльність асоційованому підприємству, з яким після того він має вести підприємницьку діяльність як частину такої діяльності. Один з прикладів таких стосунків наведено у пункт 9.99, який стосується залучення сторонніх ресурсів.¹⁰

9.140. Іншим прикладом є випадок, коли платник податків здійснює реструктуризацію виробничої та дистриб'юторської діяльності шляхом передачі своєї дистриб'юторської діяльності іноземному асоційованому підприємству, якому у майбутньому цей платник податків реалізовуватиме товари, які він виробляє. Очікується, що іноземне асоційоване підприємство буде спроможним отримати винагороди за принципом витягнутої руки за свої інвестиції щодо придбання та здійснення підприємницької діяльності. У цій ситуації платник податків може домовитися з іноземним асоційованим підприємством щодо відмови від частини або всієї суми авансової компенсації за підприємницьку діяльність, яка має виплачуватися за принципом витягнутої руки, та замість того отримати порівняну фінансову вигоду через деякий час шляхом реалізації своїх товарів іноземному асоційованому підприємству за цінами, вищими за ті, за якими іноземне асоційоване підприємство погодилося б купувати у нього продукцію у разі виплати авансової компенсації. Як альтернатива, сторони можуть погодитися на

¹⁰Дивіться також пункти 9.82–9.86.

встановлення та виплату суми авансового платежу як компенсації за реструктуризацію, яка частково компенсуватиметься шляхом встановлення у майбутньому трансфертних цін за вироблену продукцію, нижчих за ті, які були б встановлені у разі невиплати авансового платежу. Дивіться частину II цього розділу щодо обговорення ситуацій, в яких компенсація за реструктуризацію сплачувалася б за принципом витягнутої руки.

9.141. Іншими словами, у ситуації, коли платник податків як постачальник матиме поточні комерційні зв'язки з іноземним асоційованим підприємством, яке здійснює діяльність, яку раніше здійснював платник податків, платник податків та іноземне асоційоване підприємство мають можливість отримувати економічну та комерційну вигоду завдяки таким стосункам (наприклад, ціна реалізації продукції), що може пояснити, наприклад, чому платник податків відмовився від отримання компенсації у вигляді авансового капітального платежу за передачу бізнесу, або чому майбутня трансфертна ціна продукції може відрізнитися від цін, які були б узгоджені за відсутності реструктуризації. На практиці можливо було б важко структурувати та відстежити таку домовленість. Водночас платники податків можуть на свій розсуд вибирати форму компенсаційних платежів або у формі авансових платежів або у формі платежу, що сплачується через деякий час, під час перегляду таких домовленостей податкові органи матимуть намір з'ясувати можливі чинники впливу на розмір компенсаційних виплат за післяреструктуризаційну діяльність з урахуванням відмови від компенсації за проведення реструктуризації, у разі наявності. Зокрема, у такому випадку податковий орган матиме намір здійснити перегляд всіх домовленостей, і, зокрема, окремо інформацію щодо оцінки компенсації за реструктуризацію та післяреструктуризаційні операції за принципом витягнутої руки.

Д. Порівняння ситуацій до і після реструктуризації

9.142. Відповідне питання полягає у визначенні ролі, у разі наявності будь-яких порівнянь щодо прибутків, отриманих будь-якою стороною контрольованої операції, до та після реструктуризації. Зокрема, можливо поставити питання, чи є доцільним визначення прибутків після реструктуризації реструктуризованої особи шляхом посилення на її прибутки, отримані передреструктуризацією, скориговані з метою відображення передачі конкретних функцій, активів та ризиків або відмови від права на них.¹¹

9.143. Одним з важливих питань щодо таких порівнянь «до» і «після» є те, що порівняння прибутків від контрольованих операцій після реструктуризації з прибутками, отриманими від контрольованих операцій до реструктуризації, не є задовільним, за умови, що стаття 9 Типової податкової конвенції ОЕСР передбачає порівняння неконтрольованих операцій. Порівняння контрольованих операцій платника податків з іншими контрольованими операціями не стосуються застосування принципу витягнутої руки, а відтак не повинні використовуватися податковим органом як основа для коригування трансфертного ціноутворення чи платниками податків для підтримки їхньої політики трансфертного ціноутворення.

9.144. Інше питання стосовно порівнянь «до» і «після» – є ймовірна складність оцінювання корзини функцій, активів та ризиків, втрачених реструктуризованою особою, враховуючи те, що не завжди такі функції, активи та ризики передаються іншій стороні.

9.145. Виходячи з цього під час реструктуризації бізнесу порівняння «до» і «після» могли б мати значення в розумінні самої реструктуризації та бути частиною аналізу порівняльності (включаючи функціональний) «до» і «після», для того щоб зрозуміти причини, які спричинили зміни в розподілі прибутків/збитків між сторонами. Насправді, інформація щодо домовленостей, які існували до реструктуризації, та умов самої реструктуризації могла б бути суттєвою для розуміння контексту, в якому були запроваджені домовленості після реструктуризації та для того, щоб оцінити, чи відповідають такі домовленості принципу витягнутої руки. Це також може прояснити

¹¹ Це дещо інше питання, відмінне від питання потенціалу прибутку, яке обговорюється у частині II цього розділу.

ситуацію з альтернативами, наявними для реструктуризованої особи в реальних умовах.¹²

9.146. Аналіз порівнянності (включаючи функціональний) підприємницької діяльності до та після реструктуризації може виявити, що в той час, як деякі функції, активи та ризики були передані, інші функції можуть все ще виконуватися «розділеною» особою відповідно до контракту замість іноземного асоційованого підприємства. За допомогою ретельного аналізу розподілу ролей між іноземним асоційованим підприємством та «розділеною» особою буде визначено, який метод трансфертного ціноутворення є найбільш доречним відповідно до обставин випадку, наприклад, доречно чи ні розподіляти весь залишковий прибуток іноземному асоційованому підприємству з огляду на фактичні ризики та нематеріальні активи «розділеної» особи та іноземного асоційованого підприємства.

9.147. Трапляються також випадки, коли проведення порівнянь операцій підприємства «до» і «після» реструктуризації обумовлюються тим, що операції такого підприємства перед реструктуризацією не були контрольованими, наприклад, коли реструктуризація відбувається після придбання такого підприємства групою ТНК, та коли можливе проведення надійних коригувань для врахування відмінностей між неконтрольованими операціями до реструктуризації та контрольованими операціями після реструктуризації. Дивіться приклад у пункті 9.135. Оцінка надійності порівнянь таких неконтрольованих операцій проводиться з огляду на рекомендації, вказані в пункті 3.2.

¹² Дивіться пункти 9.59–9.64 щодо обговорення реально наявних альтернатив; також пункти 9.127–9.132 щодо обговорення можливих фактичних відмінностей між ситуаціями, які є результатом реструктуризації та ситуації, які були структуровані, як такі з початку та, як такі відмінності можуть вплинути на реально наявні альтернативи для сторони процесу узгодження умов нової домовленості, а тому умови домовленостей з реструктуризації та/або після реструктуризаційних домовленостей.

Е. Економія ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження

9.148. Група ТНК може отримати економію ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження, переміщуючи певну частину своєї діяльності в місце, де витрати (такі як витрати на оплату праці, витрати на нерухоме майно тощо) нижчі, ніж в місці, де спочатку здійснювалась діяльність, беручи до уваги можливі витрати, що супроводжують таке переміщення (таких як витрати на припинення існуючої діяльності, можливі більші витрати на інфраструктуру в новому місці, можливі більші транспортні витрати, якщо нова діяльність є більш віддалена від ринку збуту, витрати на навчання місцевих працівників тощо). У пунктах 1.59 – 1.63 обговорюються питання щодо бізнес-стратегії, направленої на отримання економії ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження, як основної причини для здійснення реструктуризації бізнесу.

9.149. У випадках, коли одержується значна економія ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження за результатами реструктуризації, виникає питання, чи мають бути розподілені заощаджені таким чином ресурси між сторонами, і якщо так, то в який спосіб. Відповідь очевидно залежатиме від того, про що домовилися б незалежні сторони за порівняних обставин. Умови, про які домовилися б між собою незалежні сторони, очевидно залежали б від функцій, активів та ризиків кожної сторони та від їх відповідних ринкових позицій.

9.150. Розглянемо як приклад підприємство, що розробляє, виготовляє та продає брендовий одяг. Припустимо, що виробничий процес є основним та що найменування бренду є відомим та являє собою дуже цінне нематеріальне майно. Припустимо, що підприємство засноване в країні А, де витрати на оплату праці є високими, та що таке підприємство вирішує закрити свою виробничу діяльність в країні А та переміщує цю діяльність до дочірньої компанії в країну В, де витрати на оплату праці є значно нижчими. Підприємство в країні А має права на найменування бренду та продовжує розробляти одяг. У результаті цієї реструктуризації одяг буде вироблятися філіалом у країні В відповідно до договірної домовленості щодо виробництва. Така домовленість не передбачає використання будь-якого значного нематеріального активу, що належить чи передано за ліцензією філіалу, або ж взяття на себе таким філіалом будь-яких значних ризиків у країні В. Виготовлений філіалом у країні В одяг буде реалізовуватися підприємству у країні А, яке буде перепродувати його третім особам-споживачам. Припустимо, що ця реструктуризація дає можливість для групи, сформованої таким

підприємством в країні А, та його філіалу в країні В отримати значну економію ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження. Виникає питання, чи будуть віднесені зекономлені в такий спосіб кошти на рахунок підприємства в країні А, чи його філіалу в країні В, чи на рахунок обох (та якщо так, то в яких пропорціях).

9.151. У такому випадку за умови, що передислокована діяльність є дуже конкурентоспроможною, ймовірно, що таке підприємство в країні А має альтернативу, наявну для нього в реальних умовах, використати послуги або філіалу в країні В, або ж послуги виробника-третьої особи. Як результат, було б можливим знайти порівнянню інформацію для визначення умов, в яких третя особа мала б намір виготовляти одяг для такого підприємства за принципом витягнутої руки. У такому випадку за принципом витягнутої руки виробнику-підряднику, зазвичай, була б віднесена дуже незначна, якщо взагалі яка-небудь, частина заощаджених коштів за рахунок вигідного місцезнаходження. Діючи іншим чином, асоційований виробник опинився б у ситуації, відмінній від ситуації незалежного виробника, а це суперечило б принципу витягнутої руки.

9.152. Як інший приклад припустимо, що підприємство в країні Х надає дуже вузькоспеціалізовані інженерно-конструкторські послуги для незалежних клієнтів. Підприємство дуже відоме своїм високим стандартом якості. Таке підприємство призначає ціну за свої послуги для незалежних клієнтів на основі фіксованої погодинної ставки, яка є порівнянною з погодинними ставками конкурентів за подібні послуги в тому ж самому сегменті ринку. Припустимо, що заробітна плата кваліфікованих інженерів у країні Х висока. Підприємство згодом відкриває дочірню кампанію в країні У, де наймає інженерів такої ж кваліфікації за значно нижчу заробітну плату та укладає договір субпідряду на виконання великої частини його інженерно-конструкторської діяльності з його дочірньою кампанією у країні У, таким чином, отримуючи значну економію ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження для групи, сформованої з такого підприємства та його дочірньої кампанії. Клієнти продовжують співпрацювати на пряму з підприємством у країні Х і необов'язково знають про домовленість щодо субпідряду. Протягом певного періоду добре відоме підприємство в країні Х може продовжувати назначати плату за свої послуги, виходячи з початкової погодинної ставки і не зважаючи на значно скорочені витрати на оплату праці інженерів. Після певного періоду підприємство змушене в результаті конкурентного тиску зменшити свою погодинну ставку та перенести частину економії ресурсів за рахунок вигідного

місцезнаходження на своїх клієнтів. У цьому випадку також виникає питання щодо того, який(им) стороні(ам) в межах групи ТНК буде віднесена економія ресурсів за рахунок вигідного місцезнаходження за принципом витягнутої руки: дочірній компанії в країні Y, підприємству в країні X, чи обом (якщо так, то в яких пропорціях).

9.153. У цьому прикладі припускається існування високого попиту на такий вид інженерно-конструкторських послуг, а дочірня компанія у країні Y є єдиною компанією, що може надавати такі послуги необхідного стандарту якості, таким чином, підприємство в країні X не має більше ніяких інших альтернатив, аніж користуватися послугами цього постачальника. Могло би бути так, що дочірня компанія у країні Y розробила цінний нематеріальний актив, який відповідає її технічному ноу-хау. Такий нематеріальний актив треба враховувати при визначенні винагороди за принципом витягнутої руки за послуги субпідрядника. За відповідних обставин (наприклад, якщо є значні специфічні внески, такі як нематеріальні активи, що використовуються як підприємством у країні X, так і його дочірньою компанією у країні Y) може розглядатися використання методу розподілення прибутку від операцій.

Е. Приклад: впровадження функції централізованої закупівлі

9.154. Цей пункт демонструє застосування принципу витягнутої руки у випадку впровадження функції централізованої закупівлі. Він відображає першочергове значення аналізу порівнянності, а саме функціонального аналізу у розумінні ролі, яку відіграє кожна зі сторін у процесі створення синергії, зниження витрат чи інших наслідків інтеграції. Перелік, вказаний нижче, не передбачає всі можливі ситуації, а тільки найчастіші випадки. Який спосіб трансфертного ціноутворення є найбільш доречним, буде залежати від фактів та обставин випадку. Зокрема, визначення того, який(им) стороні(нам) має бути розподілено додатковий прибуток за рахунок економії витрат чи збиток у результаті неефективної діяльності, які можуть утворюватись внаслідок централізації функції закупівлі, буде залежати від певних обставин кожного випадку.

9.155. Припустимо, що група ТНК засновує особу з централізованих закупівель, яка буде вести переговори з постачальниками – третіми особами щодо закупівель сировини, що використовується всіма підприємствами-виробниками групи у їхніх виробничих процесах.

Зокрема, залежно від відповідного функціонального аналізу діяльності підприємств-виробників і особи, що здійснює централізовані закупівлі, та від договірних умов, про які вони домовилися, можливо було б розглянути ряд розрахункових схем та методів трансфертного ціноутворення.

9.156. По-перше, траплятимуться випадки, у яких застосовуватиметься метод ПНЦ. Припустимо, що особа з централізованих закупівель, закуповує сировину у постачальників-третіх осіб і продає її підприємствам-виробникам. Метод ПНЦ міг би застосовуватися, якщо сировина реалізується на товарному ринку (дивіться пункт 2.18). Також може трапитись випадок, коли ціна, яка була сплачена підприємствами-виробниками до посередництва особи з централізованих закупівель, чи ціна, сплачена незалежними сторонами за порівнювану сировину, може за умови розгляду фактів та обставин, а також наслідків контрольованих та неконтрольованих операцій, що відбуваються у різний час, використовуватися як порівнянна неконтрольована ціна для визначення ціни, за якою підприємства-виробники мають придбавати сировину від особи з централізованих закупівель. Проте така порівнянна неконтрольована ціна, якщо вона не відкоригована, може означати, що всі заощаджені витрати відносилися б до особи з централізованих закупівель. Як зазначається у пункті 9.154, визначення того факту, чи відбувалося б це за принципом витягнутої руки чи ні, треба робити для кожного випадку окремо. Якби було встановлено, що за обставин такого випадку частина заощаджених витрат була б віднесена підприємствам-виробникам, то виникнуло б питання щодо того, чи мала б і чи могла б бути відкоригована порівнянна неконтрольована ціна.

9.157. Коли метод ПНЦ не може використовуватися, наприклад, тому що ціна на сировину коливається, а ціна, сплачена підприємствами-виробниками до моменту початку діяльності підприємства, що здійснює централізовані закупівлі, не може слугувати як базова ціна, то, можливо було б розглянути метод «витрати плюс». Наприклад, особа з централізованих закупівель могла б купувати сировину у постачальників-третіх осіб та перепродавати її підприємствам-виробникам на умовах «витрати плюс», тобто нова закупівельна ціна сировини, за якою закуповує особа з централізованих закупівель, плюс надбавка за принципом витягнутої руки. У такому випадку розмір надбавки, що належить до особи з централізованих закупівель, має бути порівнянним з розміром надбавки, яку встановлюють під час порівнянної неконтрольованої торговельної діяльності.

9.158. У деяких випадках особа з централізованих закупівель виступає як агент або для постачальників, або для покупців (або для тих і тих) і отримує винагороду у формі комісійного збору, що сплачується або постачальниками, або покупцями (або і тими і тими). Це могло б відбутися, коли особа з централізованих закупівель веде переговори з постачальниками-третіми особами, але не бере до себе на баланс товарно-матеріальні запаси, наприклад, підприємства-виробники продовжують закуповувати сировину безпосередньо у постачальників, але за зниженою ціною, що отримана за рахунок діяльності особи з централізованих закупівель, та участі групи підприємств-виробників у домовленості. Комісійний збір міг би бути пропорційним поставкам (особливо якщо сплачується постачальником) чи отриманій знижці (особливо якщо сплачується підприємствами-виробниками). Такий збір має бути порівняним з комісійним збором, який був би назначений незалежними сторонами за виконання порівнянних функцій агента за подібних обставин.

9.159. Може трапитися так, що те, що на перший погляд вважалося б надбавкою на витрати, встановленою за принципом витягнутої руки чи комісійним збором, з точки зору особи з централізованих закупівель, насправді призводить до встановлення закупівельних цін для підприємств-виробників, які є вищими ніж ціни, за якими б вони самі могли закуповувати продукцію. Якщо додаткові витрати, які несуть виробники, є суттєвими (наприклад, час від часу суттєво впливають на перелік продукції, яка постачається через особу з централізованих закупівель), виникає питання, чи погодилися б незалежні виробники платити такі вищі ціни, і яка була б економічна доцільність цього, або ж чи має брати на себе особа з централізованих закупівель частину чи всі ризики за принципом витягнутої руки щодо зниження ефективності роботи у зв'язку із зменшенням своїх роздрібних цін для виробників. Відповідь буде залежати від фактів та обставин цього випадку. Основною умовою аналізу буде визначення переваг, які можна було б обґрунтовано очікувати сторонам (підприємствам-виробникам та особі з централізованих закупівель) внаслідок впровадження функції централізованих закупівель, а також альтернатив, наявних для них у реальних умовах, у тому числі у відповідних випадках альтернатива не брати участь у централізованих закупівлях, якби очікувані переваги були б менш привабливими ніж за інших альтернатив. Якби сторони могли б обґрунтовано очікувати такі переваги, це було б ключем для аналізу причин зниження ефективності роботи особи з централізованих закупівель, договірних умов, відповідно до яких особа, що здійснює централізовані закупівлі, функціонує, а також для функціонального

аналізу виробників і особи з централізованих закупівель, зокрема, їхніх відповідних ролей та відповідальності за рішення, які призводять до такої неефективності. Цей аналіз повинен дати можливість визначити, якій(им) стороні(ам) мають бути віднесені збитки у зв'язку з неефективною роботою та у якому обсязі. Якщо цей аналіз показує, що збитки від неефективної роботи мають бути віднесені особі з централізованих закупівель, одним із способів зробити це було б визначення цін операцій продажу підприємства-виробника з посиленням на порівнянню неконтрольовану ціну, тобто, на основі цін, за якими б підприємства-виробники могли отримати на вільному ринку порівнянні поставки за порівнянних обставин. Проте жодних висновків не слід робити стосовно того, що будь-яке зниження ефективності діяльності має бути віднесене автоматично до діяльності осіб з централізованих закупівель, або що позитивні наслідки синергії завжди мають бути розділені між членами групи.

9.160. Нарешті, інколи трапляються випадки, коли економія витрат (чи витрати), що виникла(и) внаслідок діяльності з централізації закупівель, розподіляється між підприємством, що здійснює централізовані закупівлі, та підприємствами-виробниками на основі розподілу прибутку.

Частина IV. Визнання фактично здійснених операцій

A. Вступ

9.161. Важливою відправною точкою для будь-якого аналізу трансфертного ціноутворення є точна ідентифікація та охарактеризування контрольованої операції, що розглядається. У пунктах 1.64–1.69 йдеться про доречність фактично здійснених асоційованими підприємствами операцій та обговорюються питання щодо виняткових обставин, за яких було б легітимно та доречно для податкового органу не визнавати для цілей трансфертного ціноутворення операцію, представлену платником податків.

9.162. Пункти 1.64–1.69 обмежуються розглядом питань невизнання операцій з метою проведення коригувань трансфертного ціноутворення, про які йдеться у статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР (тобто коригування відповідно до принципу витягнутої руки). У них не надається жодних настанов щодо можливості країни охарактеризувати операції по-іншому відповідно до інших аспектів свого національного законодавства. Обговорення питання взаємозв'язку між національними правилами, спрямованими проти ухиляння від сплати податків, та міжнародними угодами подається в коментарях до статті 1 Типової податкової конвенції ОЕСР (пункти 9.5, 22 та 22.1 Коментарів).

9.163. ТНК організовують свою бізнес-діяльність так, як вважають за доцільне. Податкові органи не мають права диктувати ТНК, як їй спроектувати свою структуру чи куди передислокувати свою бізнес-діяльність. Групи ТНК не можна змусити мати чи підтримувати будь-який певний рівень бізнес-присутності в країні. Стосовно цього вони вільні діяти в своїх найкращих комерційних чи економічних інтересах. У прийнятті такого рішення чинником можуть бути питання оподаткування. Проте податкові органи мають право визначати податкові наслідки структури, яка вводиться в дію групою ТНК, за умови застосування міжнародних угод, та, зокрема, статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР. Це означає, що податкові органи мають право виконувати там, де це доречно, коригування трансфертного ціноутворення відповідно до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР та/або інші види коригувань, передбачені їхніми національними законодавствами (наприклад, відповідно до загальних чи спеціальних правил, спрямованих проти

ухилення від сплати податків) тією мірою, наскільки такі коригування співвідносяться з їхніми зобов'язаннями за міжнародними угодами.

В. Фактично проведені операції. Значення договірних умов. Взаємозв'язок між пунктами 1.64–1.69 та іншими частинами цих настанов

9.164. У контексті статті 9 вивчення застосування принципу витягнутої руки до контрольованих операцій має починатися з фактично здійснених асоційованими підприємствами операцій, і при цьому умови контрактів відіграють основну роль (дивіться пункт 1.64). Як було визнано в пунктах 1.47–1.51 та 1.64–1.69, розгляд таких договірних умов не є достатнім.

9.165. Відповідно до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР податковий орган може коригувати показники прибутків платника податків, коли умови контрольованої операції відрізняються від умов, про які б домовилися незалежні підприємства. На практиці коригування трансфертного ціноутворення полягає в коригуванні прибутків підприємства, що відносяться за рахунок коригування ціни та/або інших умов контрольованої операції (наприклад, умов оплати чи розподіл ризиків). Це не означає, що всі коригування трансфертного ціноутворення, незалежно від того, чи є це коригування тільки ціни чи також (або альтернативно) інших умов контрольованої операції, або є наслідком оцінювання окремих операцій, що представлені у вигляді пакета відповідно до рекомендацій у пунктах 3.11 і 6.18, слід розглядати як такі, що полягають у невизнанні контрольованої операції згідно з пунктами 1.64–1.69. Насправді такі коригування можуть бути наслідком вивчення порівняльності, зокрема, дивіться пункт 1.33. У пунктах 1.48–1.54 подаються рекомендації щодо можливості податкового органу піддавати сумніву договірні умови, якщо вони не відповідають економічній суті операції, або якщо вони не узгоджуються з лінією поведінки сторін.

9.166. Питання способу визначення того, чи відбувається розподіл ризиків в операції між асоційованими підприємствами за принципом витягнутої руки, розглядається в частині I цього розділу. Як було зазначено в пункті 9.11, вивчення ризиків у контексті статті 9 починається із вивчення договірних умов між сторонами, оскільки саме такі умови визначають те, як ризики розподіляються між сторонами.

Проте, як вказано в пунктах 1.48–1.54, передбачуваний розподіл ризику між асоційованими підприємствами стосується лише тією мірою, наскільки це відповідає економічній суті операції. Таким чином, при вивченні питання розподілу ризиків між асоційованими підприємствами та його наслідків для трансфертного ціноутворення важливо розглядати не тільки договірні умови, але й те, чи відповідають дії асоційованих підприємств договірному розподілу ризиків, та чи забезпечують договірні умови розподіл ризиків за принципом витягнутої руки. При оцінюванні останнього вирішальними є два основні фактори, а саме, чи наявне підтвердження із порівнянних неконтрольованих операцій щодо порівнюваного розподілу ризиків, а також, за відсутності такого підтвердження, чи має розподіл ризиків сенс з комерційної точки зору (а зокрема, чи перенесено ризик стороні, яка має більший контроль над нею). У пунктах 9.34–9.38 дається пояснення відмінності між коригуванням порівнянності та невизнанням розподілу ризику у контрольованій операції, а також обговорюються питання взаємозв'язку між рекомендаціями, які подаються в пункті 1.49 та пунктах 1.64–1.69.

9.167. Подібна аргументація розвивається і в частині II цього розділу стосовно прав на відшкодування за розірвання чи суттєвий перегляд існуючої домовленості. Пункт 9.103 вказує на те, що, крім вивчення того, чи домовленість, яку розірвано, не поновлено чи суттєво переглянуто, офіційно оформлено в письмовій формі, та чи передбачає вона положення про відшкодування, у цьому зв'язку може бути важливим оцінити, чи відповідають умови цієї домовленості, а також можливе існування або неіснування положення про відшкодування чи іншого виду гарантії (а також умови такого положення, якщо таке є) принципу витягнутої руки.

С. Застосування пунктів 1.64–1.69 цих настанов до випадків реструктуризації бізнесу

С.1. Невизнання, що застосовується лише у виключних випадках

9.168. У пунктах 1.64–1.69 подається чітке визначення виняткових випадків невизнання фактичної операції чи домовленості. Це вказує на те, що невизнання операції не є нормою, а швидше винятком із загального принципу стосовно того, що вивчення податковими органами контрольованої операції, зазвичай, має базуватися на операції, яка фактично здійснюється асоційованими підприємствами, і як вона була

ними структурована.¹³ Слово «винятковий» у цьому контексті має значення, подібне до значення слів «рідкий» чи «незвичний». Воно відображає те, що в більшості випадків очікується, що принцип витягнутої руки відповідно до статті 9 може бути підтверджений шляхом визначення ціноутворення за принципом витягнутої руки за домовленістю, яка фактично була укладена та структурована.

9.169. Відповідно до пунктів 1.64–1.69 у виняткових випадках для податкових органів може бути доречним не визнавати охарактеризування чи структурування операції чи домовленості, коли, беручи до уваги всі факти та обставини, вони приходять до висновку про те, що:

- економічна суть операції чи домовленості відрізняється від своєї форми (секція С. 2);
- незалежні підприємства за порівнянних обставин не охарактеризували б чи структурували операцію чи домовленість у такий спосіб, як це зробили асоційовані підприємства, інакше визначити спосіб ціноутворення за принципом витягнутої руки неможливо для такої операції чи домовленості (секції С. 3 та С. 4).

Обидві ці ситуації є прикладами, коли охарактеризування чи структуризація операції чи домовленості сторонами вважається як результат умов, які б не існували між незалежними підприємствами (дивіться пункт 1.66).

С.2. Визначення економічної суті операції чи домовленості

9.170. Економічна суть операції чи домовленості визначається шляхом вивчення таких фактів та обставин, як економічний та комерційний контекст операції чи домовленості, її ціль та вплив з

¹³Як зазначено в пункті 1.53, важливо оцінити, чи поведінка сторін співвідноситься з умовами контракту або чи вказує поведінка сторін на те, що конкретні умови не виконуються або лише створюється ілюзія їх виконання. У таких випадках необхідне проведення подальшого аналізу з метою визначення реальних умов операції, та лише коригування ціни не може бути повноцінним рішенням.

практичної та комерційної точки зору, а також поведінки сторін, у тому числі функцій, які ними виконуються, використовувані активи та взяті на себе ризики.

С.3. Визначення того, чи схвалювалися б домовленості незалежними підприємствами

9.171. У другій обставині пункту 1.65 чітко розглядається ситуація, коли домовленості, прийняті асоційованими підприємствами, «відрізняються від тих, що були б прийнятими незалежними підприємствами, які дотримуються раціональної лінії поведінки з комерційної точки зору...» Відповідно до пункту 9.163 податкові органи, як правило, не мають втручатися у процес прийняття бізнес-рішень платника податків щодо того, як структурувати бізнес-домовленості. Тому висновки стосовно того, що контрольована операція не є раціональною з комерційної точки зору, слід робити дуже обережно, і тільки за виняткових обставин вивчення цього питання призводить до невизнання домовленостей асоційованого підприємства.

9.172. Коли надійні дані підтверджують існування порівнянної неконтрольованої операції, не можна сперечатися про те, що такі операції між асоційованими підприємствами були б нераціональні з комерційної точки зору. Наявність даних про ознаки порівнянності, що підтверджують ціноутворення за принципом витягнутої руки для домовленості асоційованого підприємства, демонструє, що вона є раціональною з комерційної точки зору для незалежних підприємств за порівнюваних обставин. Проте, з іншого боку, сам факт, що домовленість асоційованого підприємства не простежується між незалежними підприємствами, не означає, що така домовленість не відповідає принципу витягнутої руки чи є нераціональною з комерційної точки зору (дивіться пункт 1.11).

9.173. Процеси реструктуризації бізнесу часто спонукають групи ТНК впроваджувати глобальні бізнес-моделі, які складно чи неможливо віднайти між незалежними підприємствами, які використовують переваги самого факту, що вони є групами ТНК, а відтак можуть працювати в інтегрований спосіб. Наприклад, групи ТНК можуть реалізовувати глобальні логістичні ланцюги чи централізовані функції, які не простежуються між незалежними підприємствами. Саме тому зазвичай складно оцінити, чи є ці бізнес-моделі такими, що реалізовувались би незалежними підприємствами, які дотримуються раціональної лінії

поведінки з комерційної точки зору. Звичайно, така відсутність порівнянь не означає, що впровадження таких глобальних бізнес-моделей автоматично не слід вважати раціональним з комерційної точки зору.

9.174. Перевіряється, чи відповідає кінцевий результат (прийнята домовленість) тому, що є наслідком звичайної комерційної поведінки незалежних підприємств; це не є перевірка лінії поведінки у тому розумінні, коли від асоційованих підприємств вимагається фактично дотримуватися такої лінії поведінки, яка була б притаманна незалежним підприємствам під час обговорення чи узгодження умов домовленості. Тому той факт, що асоційовані підприємства, які були фактично залучені до укладання домовленості чи просто діяли в найкращих інтересах групи ТНК у цілому, даючи згоду на реструктуризацію, не визначає те, чи була б прийнята така домовленість незалежними підприємствами, які здійснюють свою діяльність у комерційно раціональний спосіб, або чи досягнуто ціноутворення за принципом витягнутої руки.

9.175. Застосування принципу витягнутої руки засновано на понятті про те, що незалежні підприємства не вступають в операцію, якщо вони бачать альтернативу, яка є більш привабливою. Дивіться пункти 9.59–9.64. Як зазначено в цих пунктах, розгляд альтернатив, наявних у реальних умовах, може бути доречним при визначенні способу ціноутворення за принципом витягнутої руки для домовленості. Це також може стосуватися питання щодо того, чи відрізняються домовленості, прийняті асоційованими підприємствами, від тих, які були б прийнятними для незалежних підприємств, які здійснюють комерційну діяльність у раціональний спосіб. Можуть траплятися виняткові випадки, в яких не можна надійно визначити спосіб ціноутворення за принципом витягнутої руки для фактично прийнятої домовленості. У таких випадках робиться висновок про те, що така домовленість не була б прийнята за порівнюваних обставин незалежними підприємствами, які здійснюють свою діяльність у раціональний спосіб з комерційної точки зору (дивіться секцію С. 4).

9.176. Незалежне підприємство не вступить у операцію реструктуризації, якщо воно бачить альтернативний варіант, наявний у реальних умовах, який є більш привабливим, у тому числі альтернативу не вступати в процес реструктуризації. При оцінюванні того, чи мала би сторона за принципом витягнутої руки інші альтернативи, наявні для неї в реальних умовах, які однозначно були б більш привабливими, слід враховувати всі відповідні умови реструктуризації, права та інші активи сторін, будь-яку компенсацію чи відшкодування за саму реструктуризацію та виплату за домовленості після реструктуризації (як

це обговорювалося в частинах II і III цього розділу), а також комерційним обставинам, які виникають внаслідок участі в групі ТНК (дивіться пункт 1.11).

9.177. Оцінюючи комерційну раціональність процесу реструктуризації, може виникнути питання, чи розглядати одну операцію ізольовано, чи вивчити її в більш широкому контексті, враховуючи інші операції, які економічно взаємопов'язані. Загалом доцільно буде розглянути комерційну раціональність реструктуризації в цілому. Наприклад, у випадку, коли вивчається питання продажу нематеріального активу, що є частиною процесу більш широкої реструктуризації, яка передбачає внесення змін в домовленості щодо розвитку та використання нематеріального активу, комерційну раціональність продажу нематеріального активу слід вивчати ізольовано від цих змін. З іншого боку, якщо процес реструктуризації передбачає внесення змін до більше ніж одного елемента чи аспекту бізнесу, які не є взаємопов'язані з економічної точки зору, комерційна раціональність певних змін може потребувати окремого розгляду. Наприклад, процес реструктуризації може передбачати централізацію закупівельної функції групи та централізацію права власності на цінне нематеріальне майно, що не стосується закупівельної функції. У такому випадку комерційна раціональність централізації закупівельної функції та централізації права власності на цінне нематеріальне майно може потребувати проведення оцінювання окремо одна від одної.

9.178. Можуть існувати бізнес-причини на груповому рівні для групи ТНК для проведення реструктуризації. Проте варто ще раз наголосити на тому, що за принципом витягнутої руки члени групи ТНК швидше вважаються окремими суб'єктами господарювання, ніж невід'ємними частинами єдиного об'єднаного бізнесу (дивіться пункт 1.6). Як наслідок, з перспективи трансфертного ціноутворення недостатньо того, щоб домовленість про реструктуризацію мала комерційний сенс для групи в цілому: ця домовленість має відповідати принципу витягнутої руки на рівні кожного окремого платника податків, враховуючи його права та інші активи, очікувані переваги від цієї домовленості (наприклад, розгляд домовленості після реструктуризації плюс будь-які компенсаційні виплати за сам процес реструктуризації), а також альтернативи, наявні в реальних умовах.

9.179. Якщо процес реструктуризації є комерційно раціональним для групи ТНК в цілому, то очікується, що відповідна трансфертна ціна (тобто компенсація за домовленість після реструктуризації плюс будь-які компенсаційні виплати за сам процес

реструктуризації) зазвичай буде відповідати принципу витягнутої руки для кожного окремого члена групи, що бере участь у ньому. Дивіться частину II цього розділу, секція V.

C.4. Визначення того, чи має операція чи домовленість рішення щодо ціноутворення, яке відповідає принципу витягнутої руки

9.180. Відповідно до другої обставини, про яку йдеться в пункті 1.65, другий кумулятивний критерій полягає в тому, що «фактична структура на практиці ускладнює для податкових органів процес визначення відповідної трансфертної ціни». Якщо відповідну трансфертну ціну (тобто ціну за принципом витягнутої руки, яка бере до уваги аналіз порівнянності, у тому числі функціональний аналіз обох сторін операції чи домовленості) можна отримати за обставин цього випадку, незважаючи на той факт, що така операція чи домовленість можливо не простежуються між незалежними підприємствами, а також на те, що податкові органи можуть піддати сумніву комерційну раціональність платника податків, який вступає в таку операцію чи домовленість, то така операція чи домовленість враховувалась би за другої обставини, зазначеної у пункті 1.65. У протилежному випадку податкові органи можуть прийняти рішення про те, що така ситуація є саме випадком невизнання такої операції чи домовленості згідно з другою обставиною з пункту 1.65.

C.5. Доречність податкової мети

9.181. Відповідно до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР той факт, що домовленість про реструктуризацію бізнесу спричинена метою отримання податкових пільг, сам по собі не є гарантією того, що буде зроблено висновок про те, що така домовленість не відповідає принципу витягнутої руки¹⁴. Наявність податкового мотиву чи цілі само по собі не виправдовує невизнання охарактеризування чи структурування домовленості сторін відповідно до пунктів 1.64–1.69.

¹⁴Як зазначено в пункті 9.8, національні правила, спрямовані проти ухилення від сплати податків, не розглядаються в цьому розділі.

9.182. За умови, що функції, активи та/або ризики насправді передаються, може бути комерційно раціональним, з огляду на статтю 9, для групи ТНК провести реструктуризацію для того, щоб отримати суму, заощаджену за рахунок зменшення податкових платежів. Проте це не стосується того, чи забезпечується принцип витягнутої руки на рівні суб'єкта господарювання для платника податків, що зазнав впливу внаслідок реструктуризації (дивіться пункт 9.178).

С.6. Наслідки невизнання операцій відповідно до пунктів 1.64–1.69

9.183. Відповідно до першої обставини пункту 1.65, де економічна суть операції відрізняється від її форми, податкові органи можуть не брати до уваги охарактеризування сторонами операції та повторно охарактеризувати відповідно до її суті.

9.184. Щодо другої обставини, у пункті 1.65 наведено приклад невизнання факту продажу та зауваження, що тоді у цьому випадку, можливо, правильним кроком було б визначити операцію як дійсну передачу комерційної власності. Проте податковий орган повинен отримати підтвердження того, що умови такої передачі у всій повноті (а не просто у вигляді посилання на ціни) відповідають умовам, які можливо очікувати під час передачі власності в межах операції між незалежними підприємствами. У такому випадку податкові органи намагалися б відкоригувати умови угоди відповідно до комерційної логіки.

9.185. За обох обставин статтею 9 дозволено коригувати умови таким чином, щоб вони відображали умови угоди, яку б уклали сторони, якби операція була структурована відповідно до економічної та комерційної діяльності цих сторін, що діють на основі принципу витягнутої руки (дивіться пункт 1.66). При цьому податковим органам довелося би визначити, що насправді лежить в основі за довірними домовленостями, застосовуючи принцип витягнутої руки (дивіться пункт 1.67).

9.186. У пункті 1.68 надаються певні настанови щодо випадку, коли податковий орган може вважати доцільним посилатися на операції з альтернативною структурою між незалежними підприємствами з тим, щоб визначити відповідність структури контрольованої операції принципу витягнутої руки. Питання, чи можливо використовувати докази будь-якої

конкретної альтернативної операції, залежатиме від факторів та обставин конкретної справи, включаючи кількість і точність коригувань, що вносяться та, необхідні для врахування розбіжностей між контрольованою та альтернативною операціями, а також якості будь-яких інших свідчень, які є в наявності.

9.187. Ця рекомендація вказує на те, що податкові органи намагались би замінити невизнану операцію альтернативним охарактеризуванням чи структуруванням, яке найбільше відповідає фактам такого випадку, наприклад факту, що співвідноситься з функціональними змінами у підприємницькій діяльності платника податків, які є наслідком реструктуризації, відповідає якнайбільше економічній суті такого випадку та відображає результати, які були б отримані від операції, структурованої відповідно до комерційної логіки незалежних сторін. Наприклад, якщо один з елементів домовленості про реструктуризацію передбачає закриття фабрики, у будь-якому повторному охарактеризуванні процесу реструктуризації не можна не враховувати той реальний факт, що фабрика більше не працює. Аналогічно якщо один елемент процесу реструктуризації передбачає фактичну передислокацію суттєвих бізнес-функцій, при будь-якому повторному охарактеризуванні реструктуризації не може не враховуватися той факт, що ці функції були насправді передислоковані. Як ще один приклад, якщо домовленість про реструктуризацію передбачає передачу майна між двома сторонами, будь-яке невизнання домовленості про реструктуризацію мало б відображати те, що передача такого майна виникає між двома сторонами, незважаючи на те, що, можливо, доцільно замінити характер передачі альтернативним охарактеризуванням, що якнайбільше співвідноситься з фактами такого випадку (наприклад, уявна передача всіх прав на таке майно може бути повторно охарактеризовано як звичайна оренда чи ліцензія на користування майном або ж навпаки).

D. Приклади

D.1. Приклад (A): реорганізація повноцінного дистриб'ютора в дистриб'ютора, діяльність якого позбавлена ризиків

9.188. Компанія Z є відомим дистриб'ютором продукції категорії «люкс». Вона має у своїй власності цінну торговельну марку, пункти роздрібної торгівлі та цінні довгострокові контракти з

постачальниками. Ця компанія купується групою ТНК, яка функціонує в межах глобальної бізнес-моделі, відповідно до якої всі торговельні марки та інші цінні нематеріальні активи перебувають у власності компанії V в країні V, усі ключові контракти з постачальниками має компанія W в країні W, відповідальною за управління контрактами з постачальниками в межах всієї групи, а всі пункти роздрібною торгівлі перебувають у власності компанії-ріелтора в країні X. Відразу після придбання група вирішує провести реструктуризацію компанії Z шляхом передачі її торговельної марки компанії V, її цінних контрактів з постачальниками – компанії W, а її пунктів роздрібною торгівлі – компанії X – все в обмін на одноразові платежі. Внаслідок такої передачі компанія Z відтепер функціонує як комісіонер для компанії W. Її потенціал прибутку після реструктуризації став значно менше ніж потенціал до повторної реструктуризації. Представники групи ТНК пояснюють, що причинами для реструктуризації бізнесу є налаштування операційної моделі компанії Z під операційну модель решти групи транснаціональних компаній, і така перспектива була одним з ключових чинників угоди придбання. Керівництво компанії Z не мало іншого вибору, ніж прийняти процес реструктуризації з урахуванням придбання, що відбулося. Це свідчить про те, що передача її торговельної марки, контрактів та пунктів роздрібною торгівлі була оцінена за принципом витягнутої руки, а компенсаційна винагорода за її діяльність після реструктуризації буде також оцінена за принципом витягнутої руки.

9.189. Припускаючи, що в цьому випадку фактична лінія поведінки сторін відповідає формі реструктуризації, економічна суть такої домовленості не відрізняється від того, як вона охарактеризовується та структурується сторонами. Очікується, що в результаті визначення способу ціноутворення за принципом витягнутої руки за сам процес реструктуризації та за діяльність після реструктуризації був би отриманий кінцевий результат за принципом витягнутої руки для кожної зі сторін, у такому випадку операції реструктуризації мали б бути визнаними.

D.2. Приклад (B): передача цінних нематеріальних активів підставній компанії (shell company)

9.190. Група ТНК виготовляє та здійснює дистрибуцію продукції, вартість якої визначається не технічними характеристиками продукції, а швидше торговельною маркою і впливом ризиків. Група ТНК прагне відрізнити себе від своїх конкурентів шляхом розробки

високовартісної торговельної марки, впровадження ретельно розробленої та витратної маркетингової стратегії. Торговельні марки належать компанії А в країні А. Розробка, супроводження та реалізація маркетингової стратегії на глобальному рівні – це основні чинники вартості для групи ТНК, що виконуються 125 працівниками в головному офісі компанії А. Наслідком вартості торговельних марок є висока роздрібна ціна на таку продукцію. Головний офіс компанії А також надає централізовані послуги для дочірніх компаній групи (наприклад, консультаційні послуги з управління людськими ресурсами, юридичних питань, питань оподаткування). Продукція виготовляється дочірніми компаніями відповідно до договірних домовленостей щодо виробництва з компанією А. Продукція розповсюджується дочірніми компаніями, які купують її у компанії А. Прибутки, отримані компанією А після того, як виконання оплати за принципом витягнутої руки виробникам-підприємцям та дистриб'юторам, вважаються винагородою за нематеріальні активи, маркетингову діяльність та отримані централізовані послуги від компанії А.

9.191. Потім відбувається реструктуризація. Торговельні марки передаються компанією А нещодавно заснованій дочірній компанії, компанії Z в країні Z в обмін на одноразову виплату. Після реструктуризації компанія А отримує винагороду з урахуванням витрат за послуги, які вона надає компанії Z та решті групи. Винагорода для виробників-підприємців і дистриб'юторів, що є дочірніми компаніями, залишається такою самою. Надприбутки після виплати винагороди виробникам-підприємцям, дистриб'юторам, а також оплати послуг, наданих головним офісом компанії А, виплачуються компанії Z. На основі аналізу порівняльності можна зробити такі висновки:

- не існує надійних доказів на основі неконтрольованих порівняних операцій володіння правом власності на торговельні марки та пов'язані з ними ризики, які є властивими у операціях між незалежними підприємствами так само, як і в контрольованій операції між компанією А та компанією Z;
- компанія Z управляється місцевою трастовою компанією. Вона не має персоналу (працівників чи директорів), які мають повноваження виконувати та ефективно виконують функції контролю стосовно ризиків, пов'язаних із стратегічним розвитком торговельної марки. Вона також не має фінансового потенціалу взяти на себе ці ризики;

- високопосадовці головного офісу компанії А відвідують країну Z раз на рік, щоб офіційно обґрунтувати стратегічні рішення, необхідні для функціонування компанії. Такі рішення готуються головним офісом компанії А в країні А до того, як відбудеться зустріч у країні Z. Група ТНК вважає, що така діяльність є діяльністю з надання послуг головним офісом компанії А для компанії Z. Ця діяльність з прийняття стратегічних рішень оплачується з урахуванням витрат так само, як оплачуються централізовані послуги (наприклад, консультативні послуги з управління людськими ресурсами, з юридичних питань, питань оподаткування);
- розробка, супроводження та реалізація маркетингової стратегії на глобальному рівні все ще виконуються працівниками головного офісу компанії А та оплачується з урахуванням витрат. Компанія А не має винагороди, передбаченої контрактом для максимального збільшення вартості торговельних марок чи ринкової частки, оскільки отримує винагороду з урахуванням витрат.

9.192. Детальний розгляд всіх фактів та обставин є підставою для висновку про те, що економічна суть домовленості відрізняється від її форми. Зокрема, факти свідчать про те, що компанія Z не має реального потенціалу взяти на себе ризики, які розподілені їй відповідно до домовленості, охарактеризованої та структурованої сторонами. До того ж немає підтвердження жодної причини фінансово-господарської діяльності для такої домовленості. У такому випадку пункт 1.65 дає можливість податковому органу не визнавати структуру, прийняту сторонами¹⁵.

D.3. Приклад (C): передача нематеріальних активів, яка визнається

9.193. Фактичні обставини справи такі самі, що і в прикладі (B), за винятком того, що частину головного офісу компанії А дійсно передислоковано до країни Z: 30 із 125 працівників головного офісу

¹⁵Такі дії здійснюються незалежно від будь-якого можливого застосування загальних правил проти ухилянь від сплати податків та незалежно від питання щодо місця фактичного управління компанії Z.

звільнено, ще 30 переведені до нової компанії Z в країні Z, і 15 нових працівників безпосередньо наймаються компанією Z в країні Z для виконання функцій, які виконувалися звільненими працівниками. Працівники компанії Z мають кваліфікацію та компетентність для виконання стратегічної розробки торговельної марки і реалізації маркетингової стратегії на глобальному рівні. До того ж у цьому прикладі припускається, що компанія Z має фінансовий потенціал взяти на себе ризик, пов'язаний зі стратегічною розробкою торговельних марок. Компанія Z, яка відтепер є легітимним власником торговельних марок, активно здійснює розробку, супроводження та реалізацію маркетингової стратегії на глобальному рівні. Працівники компанії Z мають повноваження виконувати та фактично виконують функції контролю стосовно ризиків, пов'язаних зі стратегічним розвитком торговельних марок. Послуги, які надаються рештою працівників головного офісу компанії A в країні A, є централізованими послугами (наприклад, консультаційні послуги з управління людськими ресурсами, юридичних питань та питань оподаткування), а також маркетингові функції підтримки, які всебічно контролюються персоналом компанії Z. Основною причиною для вступу групи в такий процес реструктуризації є отримання переваг від пільгового режиму оподаткування в країні Z порівняно з податковим режимом в країні A.

9.194. Зміни в фактичних обставинах справи з прикладу (B) підтверджують висновок про те, що економічна суть домовленості не відрізняється від її форми і що за порівнюваних обставин незалежні підприємства, які діють відповідно до комерційної логіки, охарактеризували чи структурували домовленість так само, як це зробили б асоційовані підприємства. З огляду на це податковий орган повинен намагатися досягти результату за принципом витягнутої руки в цій ситуації шляхом визначення способу ціноутворення за принципом витягнутої руки за саму реструктуризацію та за діяльність сторін після реструктуризації, виходячи з того, що домовленість визнано як таку, що фактично відбулася¹⁶.

¹⁶У цьому документі немає згадок про можливе застосування національних правил, спрямованих проти ухиляння від сплати податків

Перелік додатків

- Додаток до Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення. Настанови щодо процедури моніторингу стосовно Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та залучення ділових кіл
- Додаток I до Розділу II. Чутливість індикаторів валового та чистого прибутку
- Додаток II до Розділу II. Приклад, що ілюструє застосування методу розподілення залишкового прибутку
- Додаток III до Розділу II. Ілюстрація різних показників прибутку при застосуванні методу розподілення прибутку від операцій
- Додаток до Розділу III. Приклад коригування оборотного капіталу
- Додаток до розділу IV. Настанови щодо укладання договорів про (попереднє) ціноутворення за процедурою взаємного узгодження («ДПЦ ПВУ»)
- Рекомендації Ради щодо визначення трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами [C(95)126/Final]

*Додаток до Настанов ОЕСР щодо трансфертного
ціноутворення*

**Настанови щодо процедури моніторингу стосовно
Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та
залучення ділових кіл**

А. Базова проблематика

1. У липні 1995 року Рада ОЕСР дала дозвіл на публікацію *«Настанов щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб»* («настанови»), представлених Комітетом з фіскальних питань («Комітет»). Водночас Рада ОЕСР схвалила рекомендацію Комітету щодо періодичного перегляду та доповнення настанов, базуючись на досвіді держав-членів та ділових кіл, а також із застосуванням викладених у настановах принципів та методів. З цією метою, а також для того, щоб полегшити здійснення постійних роз'яснень та вдосконалень, Рада ОЕСР доручила Комітету протягом певного періоду проводити моніторинг міжнародного досвіду стосовно трансфертного ціноутворення. Функція моніторингу є невід'ємною частиною досягнутої у липні 1995 року угоди, і успішне виконання цієї функції є ключовою рисою для послідовного застосування настанов. Рекомендація Ради «доручає Комітету з фіскальних питань – проводити моніторинг впровадження Звіту 1995 року спільно з податковими органами держав-членів та за участі ділових кіл, а також у зв'язку з цим моніторингом рекомендувати Раді за необхідності вносити зміни та доповнення до Звіту 1995 року».

2. Загалом головна мета моніторингу полягає у перевірці відповідності законодавства, нормативних актів та адміністративної практики держав-членів настановам, а також у виявленні галузей, де настанови потребуватимуть внесення змін та доповнень. Моніторинг спрямований не лише на виявлення проблемних питань, а й на окреслення заходів, здійснюваних однією або декількома державами-членами під час застосування настанов, які можуть стати корисними і для інших країн.

Моніторинг не ставить собі за мету виконувати функцію третейського суду стосовно конкретних випадків.

3. Моніторинг повинен бути постійним процесом та охоплювати всі аспекти настанов, приділяючи при цьому особливу увагу використанню методів прибутку від операцій. Мета цієї інформації полягає у встановленні процедур для проведення моніторингу, таким чином виконуючи інструкцію Ради ОЕСР. Ці процедури будуть впроваджуватися поступово. Після реалізації процедур на практиці може знадобитися проведення подальших переглядів.

4. Відповідно до Рекомендації Ради, у процесі моніторингу діловим колам також буде відведена відповідна роль, яка описується у секції С.

В. Процес

5. Процес моніторингу буде здійснюватися за допомогою чотирьох пов'язаних проектів: (1) експертна оцінка практик держав-членів; (2) виявлення та аналіз парадигм складних випадків; (3) експертиза змін у законодавстві, нормативних актах та адміністративних практиках; та (4) розробка прикладів. Кожен з проектів описано нижче.

В.1. Незалежна експертиза

6. Робоча група № 6 з оподаткування транснаціональних компаній («Робоча група») проводить експертне оцінювання практик трансфертного ціноутворення держав-членів протягом останніх кількох років. Здійснення експертного оцінювання спрямоване на одержання детальної інформації щодо законодавства, практик та досвіду проведення трансфертного ціноутворення у державах-членах. Делегати Робочої групи спільно вирішують, у якій державі потрібно здійснити експертизу, і які країни будуть цю експертизу проводити. Експертизи відповідають схваленим Комітетом настановам.

7. Настанови із експертного оцінювання вимагають надання Робочій групі звіту щодо кожної країни, у якій проведено оцінювання. Звіт охоплює законні підстави для роботи з питаннями трансфертного ціноутворення, рекомендації для кожної країни щодо

практик прямого правозастосування, широкоживані підходи для вирішення складних проблем трансфертного ціноутворення, адміністративні заходи для роботи з випадками трансфертного ціноутворення, принципи прецедентного права та досвід роботи з документацією платника податків та збиранням інформації. Звіт також повинен описати випадки з адміністративними підходами для уникнення та вирішення суперечливих питань трансфертного ціноутворення (наприклад, процедура взаємного узгодження, договори про (попереднє) ціноутворення та безпечні гавані).

8. Експертне оцінювання буде проводитися і надалі, але на трьох різних рівнях:

1. Першим рівнем є *«експертиза проблеми»*, вона стосується підходу, який використовують усі держави-члени до певного питання масштабного значення. В ідеалі, експертиза повинна бути пов'язаною з іншими аспектами процесу моніторингу. Наприклад, найкращим способом для вирішення будь-яких проблем, які виникають у зв'язку з такою експертизою, буде більш детальний аналіз питання шляхом розробки парадигм складних випадків (дивіться секцію В.2 цього додатка) або розробки практичних прикладів для включення в настанови (дивіться частину В.4 цього додатка).
2. Другим рівнем є *«обмежена експертиза»*, яка пов'язана лише з підходом певної країни або країн стосовно конкретного та відносно вузького питання. Експертизу проводять два експерти для кожної країни. Глибина дослідження залежатиме від характеру питання.
3. Третім рівнем є *«повна експертиза»* певної країни, вона проводиться відповідно до настанов із експертного оцінювання, про які згадувалося у пункті 7 цього додатка. Таким чином, «повна перевірка» напряду стосуватиметься тлумачення та застосування настанов у конкретній державі-члені.

Критерії відбору

9. Для покращання ефективності процесу експертного оцінювання необхідно саме оцінювання проводити вибірково, зосереджуючись на найбільш складних ділянках застосування настанов. Остаточне рішення щодо проведення будь-якого з трьох типів

експертного оцінювання ухвалюватиме Робоча група у повному складі з урахуванням як загальної користі від будь-якого оцінювання для її роботи в рамках моніторингу застосування настанов, так і наявності достатніх ресурсів для проведення запропонованого оцінювання. Дуже важливо проводити оцінювання відповідно до високих стандартів для того, щоб, виходячи з його результатів, можна було зробити корисні висновки.

V.2. Виявлення та аналіз парадигм складних випадків

10. Ключовим аспектом моніторингу є виявлення та подальший аналіз складних фактичних моделей та проблемних сфер, які можна проілюструвати практичними прикладами, і які створюють перешкоди узгодженому застосуванню трансфертного ціноутворення на міжнародному рівні, описаних у настановах. Моніторинг також включатиме сфери, де настанови надають невідповідні інструкції податковим органам або платникам податків, або взагалі їх не надають. Усі держави-члени активно братимуть участь у цьому процесі, визнаючи при цьому, що для забезпечення успіху знадобляться додаткові ресурси. Ділові кола також будуть залучені до моніторингу (дивіться секцію С цього додатка).

11. Перше питання стосується процедури, яка використовуватиметься для визначення відповідальності при виявленні парадигм складних випадків, зосередження на питаннях та ситуаціях, у яких настанови надаватимуть невідповідні інструкції або не надаватимуть їх взагалі, або коли держави-члени будуть тлумачити настанови по-іншому, створюючи таким чином перешкоди узгодженому їх застосуванню на міжнародному рівні. Держави-члени можуть визначити сфери, у яких, на їхню думку, настанови висвітлюють певне питання неналежним чином, або взагалі цього не роблять.

12. У контексті постійних засідань співробітників податкових служб, які організовує Комітет з фіскальних питань, Робоча група раз на два роки скликає збори податкових експертів для обговорення парадигм складних випадків та надання висновків для необхідних доповнень до настанов. ОЕСР розглядатиме парадигми складних випадків лише з погляду моніторингу застосування настанов.

13. Відповідальність за проведення на засіданнях Робочої групи № 6 обговорень парадигми складних випадків та проблемних сфер, які можна проілюструвати практичними прикладами, покладається на окремі країни.

14. Передбачений Робочою групою результат внаслідок виявлення та аналізу парадигми складних випадків може включати розробку прикладів, які ілюструють застосування настанов у тих випадках (визначених для обговорення), у яких можна застосовувати вже існуючі в настановах принципи. Результат також може включати виявлення сфер, у яких настанови можуть бути уточнені чіткішими інструкціями, або доповнені новим матеріалом.

В.3. Оновлення інформації щодо законодавства та практик

15. Секретаріат вимагатиме від держав-членів звіти про розвиток національного законодавства, нормативних актів та адміністративних практик із трансфертного ціноутворення, які відповідають запрошенню Ради.

В.4. Розробка прикладів

16. Згадані вище процедури моніторингу проходитимуть паралельно з розробкою додаткових гіпотетичних прикладів для доповнення ними настанов. Мета прикладів полягає не у створенні нових принципів або охопленні нових питань, а швидше в тлумаченні принципів та вирішенні складних питань, які вже описувалися у настановах. Для збереження практичної цінності та уникнення надмірно директивного характеру приклади базуватимуться на викладених фактах, будуть короткими і відносно простими для того, щоб їхні рамки не звужували і не обмежували застосування визначених ними інструкцій. Приклади поділені на дві великі категорії. До першої категорії будуть входити ілюстрації застосування описаних у настановах методів та підходів. Друга категорія прикладів створена для допомоги у виборі належного методу або методів трансфертного ціноутворення. Хоча приклади гіпотетичні, вони все ж базуються на практичному досвіді податкових органів та платників податків у застосуванні принципу витягнутої руки, відповідно до настанов, та сприятимуть встановленню належних практик.

С. Залучення ділових кіл

17. Втручання ОЕСР у вирішення суперечок щодо трансфертного ціноутворення між платником податків та податковим органом не передбачається. Процес моніторингу не виконує функції третейського суду, тому платники податків не зможуть подавати індивідуальні справи для розгляду Робочою групою. Незважаючи на це, як передбачено у настановах і у Рекомендації Ради, ділові кола заохочуватимуться до виявлення проблемних випадків (бажано проілюстрованих гіпотетичними прикладами на практичному підґрунті), які стосуватимуться питання узгодженого застосування настанов на міжнародному рівні.

18. Дорадчий комітет з бізнесу та промисловості (Business and Industry Advisory Committee) (ДКБП), згідно із запрошенням, надаватиме Робочій групі інформацію про практичні труднощі у моніторингу застосування настанов для розгляду нею адекватності рекомендацій настанов при їх використанні у відповідних сферах, дотримуючись при цьому конфіденційності інформації.

19. У цілях сприяння ролі ОЕСР у моніторингу та впровадженні настанов ділові кола заохочуватимуть звернути особливу увагу на рекомендацію, визначену в пункті 17 цього додатка. Тому діловим колам слід зосереджуватися на питаннях, які становлять теоретичні або практичні труднощі, а не на конкретних і неврегульованих випадках трансфертного ціноутворення. Однак ілюстрація конкретного питання з допомогою гіпотетичного прикладу також може бути корисною. При створенні такого прикладу, заснованого на особливостях реальних випадків, необхідно прослідкувати, щоб приклад залишався гіпотетичним і несхожим на конкретний випадок, а описані риси обмежувалися відповідними проблемними питаннями, аби уникнути враження, що встановлюється певний загальний прецедент для вирішення індивідуального випадку.

С.1. Експертні оцінювання

20. Однією з сильних сторін процесу експертного оцінювання є те, що її проводять лише експерти, тобто в цьому випадку інші держави-члени. Процес проходить сприятливо та конструктивно,

щоб найкращі практики застосовувалися і надалі, а найгірші – покращувалися. Однак загальні рекомендації для ділових кіл спонукають їх виявляти проблемні питання, які можуть підійти для подальшого аналізу. Робоча група зможе врахувати їх при остаточному відборі питань для проведення повторного експертного оцінювання.

21. Також передбачається, що одразу після того, як Робоча група обере питання або країну для подальшої експертизи, про це рішення повідомлять ДКБП, щоб у нього була можливість зробити свої коментарі. Якщо саме ДКБП виявив таке питання – особливо у контексті оглядів проблемних питань – його повідомлятимуть про обговорення таких питань Робочою групою і за потреби звертатимуться за додатковими роз'ясненнями. Однак подальша роль ДКБП у процесі незалежної експертизи, окрім вже описаної, наразі не розглядається.

С.2. Виявлення та аналіз парадигм складних випадків та розробка прикладів

22. Мета парадигм складних випадків – проілюструвати питання та ситуації, у яких настанови надають невідповідні інструкції, або зовсім їх не надають. Практичні приклади після завершення їх розробки увійдуть до настанов для ілюстрації певних принципів. Ділові кола мають чітку роль, яка полягає у наданні допомоги при розробці парадигм або прикладів шляхом інформування про практичний досвід своїх членів. Робоча група регулярно подаватиме запити стосовно коментарів як до парадигм складних випадків, так і до практичних прикладів упродовж їх розробки. ДКБП може також ініціювати парадигми чи приклади за умови врахування застережень пункту 17 цього додатка, щоб не виникало питань стосовно процесу, який використовується для вирішення конкретного випадку трансфертного ціноутворення.

С.3. Оновлення інформації щодо законодавства та практик

23. Мета цієї складової у процесі моніторингу полягає в інформуванні держав-членів про зміни в інших країнах. Як правило, на національному рівні існують чітко встановлені шляхи, за допомогою яких

ділові кола можуть зробити внесок у розробку законодавства, інструктивних матеріалів та адміністративних практик із трансфертного ціноутворення держави-члена. На рівні ОЕСР ДКБП матиме можливість донести до уваги Робочої групи зміни в законодавстві або практиках як у державах-членах, так і в країнах, які не є членами ОЕСР. Це будуть зміни, які, на думку ДКБП, не відповідають настановам, або які можуть створювати практичні проблеми у зв'язку із впровадженням, без звернення до індивідуальних випадків.

24. Пропозиції від ДКБП будуть обговорюватися на регулярних спільних засіданнях ДКБП та Робочої групи.

Додаток І до розділу II

Чутливість індикаторів валового та чистого прибутку

Дивіться розділ II частину III секцію В цих настанов для ознайомлення із загальними правилами застосування методу чистої маржі від операцій.

Припущення стосовно застосування принципу витягнутої руки в наступних прикладах наводяться лише для цілей ілюстрування та не повинні розглядатися, як керівні вказівки до виконання коригувань та застосування принципу витягнутої руки на практиці. Оскільки вони мають на меті демонстрацію принципів, що містяться в тих секціях настанов, на які вони посилаються, ці принципи повинні застосовуватися в кожному випадку з огляду на конкретні факти та обставини такого випадку.

Крім того, наведені нижче коментарі відносяться до застосування методу чистої маржі від операцій в ситуаціях, коли з урахуванням фактів та обставин випадку, зокрема аналізу порівнянності (у тому числі функціонального), операції та перегляду наявної інформації про неконтрольовані порівнянні операції, такий метод виявляється найбільш доречним для використання.

1. Визнано, що метод чистої маржі від операцій може бути менш чутливим щодо деяких відмінностей у характеристиках продукції, ніж метод порівнянної неконтрольованої ціни або метод ціни перепродажу. Коли метод чистої маржі від операцій застосовується на практиці, більша увага зазвичай приділяється функціональній порівнянності, ніж характеристикам продукції. Однак метод чистої маржі від операцій може бути менш чутливим до різних відмінностей у функціях, які відображаються у варіюванні операційних витрат, що проілюстровано нижче.

Приклад 1**Вплив відмінності між масштабом та складністю маркетингової функції, що виконується дистриб'ютором**

Наведений нижче приклад створено лише для ілюстрування. Він не має на меті надання будь-яких керівних вказівок щодо вибору методу трансфертного ціноутворення або порівнянних суб'єктів, щодо ефективності дистриб'юторів або норм прибутковості за принципом витягнутої руки, проте слугує лише для ілюстрування наслідків відмінностей між масштабом та складністю маркетингової функції дистриб'ютора та порівнянних суб'єктів.

	Випадок 1 Дистриб'ютор виконує обмежену маркетингову функцію	Випадок 2 Дистриб'ютор виконує більш значну маркетингову функцію
Реалізація продукції (для цілей ілюстрування припустимо, що обидва підприємства реалізують однаковий обсяг однакової продукції на тому ж ринку за тією ж ціною)	1000	1000
Ціна купівлі у виробника з урахуванням важливості маркетингової функції відповідно до функціонального аналізу	600	480 (*)
Валова маржа	400 (40%)	520 (52%)
Маркетингові витрати	50	150
Інші витрати (накладні)	300	300
Маржа чистого прибутку	50 (5%)	70 (7%)

(*) Припустимо, що в цьому випадку різниця в розмірі 120 одиниць в ціні операції відповідає різниці в масштабі та складності маркетингової функції, виконаної дистриб'ютором (додаткові витрати в розмірі 100 одиниць плюс винагорода за функцію дистриб'ютора).

2. Відповідно до Прикладу 1, якщо платник податків взаємодіє з пов'язаним виробником, як у випадку 2, тоді як незалежні «порівнянні суб'єкти» взаємодіють таким чином, як у випадку 1, та припускаючи, що відмінність у масштабі та складності маркетингової функції не визначена з причини, наприклад, недостатньо деталізованої інформації про незалежних порівнянних суб'єктів, ризик помилки при застосуванні методу валової маржі може дорівнювати 120 ($12\% \times 1000$), при цьому такий ризик дорівнював би 20 ($2\% \times 1000$) у разі застосування методу чистої маржі. Це ілюструє той факт, що залежно від обставин випадку, зокрема від впливу функціональних відмінностей на структуру витрат та на дохід порівнянних суб'єктів, чиста маржа прибутку може бути менш чутливою, ніж валова маржа до відмінностей у масштабі та складності функцій.

Приклад 2

Вплив відмінності у рівні ризику, взятого на себе дистриб'ютором

Наведений нижче приклад створено лише для ілюстрування. Він не має на меті надання будь-яких керівних вказівок щодо вибору методу трансфертного ціноутворення або порівнянних суб'єктів, щодо ефективності дистриб'юторів або норм прибутковості за принципом витягнутої руки, проте слугує лише для ілюстрування наслідків відмінностей між рівнем ризику, взятого на себе дистриб'ютором та порівнянними суб'єктами.

	Випадок 1 Дистриб'ютор не несе ризик старіння продукції, оскільки користується перевагами положення (у контракті) «зворотна купівля», коли виробник викуповує всі непродані матеріально- виробничі запаси	Випадок 2 Дистриб'ютор несе ризик старіння продукції. Він не користується перевагами положення (у контракті) «зворотна купівля» у своїх договірних відносинах з виробником
Реалізація продукції (для цілей ілюстрування припустимо, що обидва підприємства реалізують однаковий обсяг однакової продукції на тому ж ринку за тією ж ціною)	1000	1000
Ціна купівлі від виробника з урахуванням ризику старіння відповідно до функціонального аналізу	700	640 (*)
Валова маржа	300 (30 %)	360 (36 %)
Збитки від застарілих матеріально- виробничих запасів	0	50
Інші витрати (накладні)	250	250
Маржа чистого прибутку	50 (5 %)	60 (6 %)

(*) Припустимо, що в цьому випадку різниця в розмірі 60 одиниць в ціні операції відповідає різниці у розподілі ризику старіння між виробником та дистриб'ютором (оціночні додаткові збитки в розмірі 50 одиниць плюс винагорода за ризик дистриб'ютора), тобто це ціна за положенням контракту «зворотна купівля».

3. Відповідно до Прикладу 2, якщо контрольована операція виконується, як у випадку 1, тоді як незалежні порівнянні суб'єкти взаємодіють так, як у випадку 2, припускаючи, що відмінність у рівні ризиків не визначена з причини недостатньо деталізованої інформації про незалежних «порівнянних суб'єктів», тоді ризик помилки при застосуванні методу валової маржі може дорівнювати 60 ($6\% \times 1000$) замість 10 ($1\% \times 1000$), у разі якщо застосовується метод чистої маржі.

Це ілюструє той факт, що залежно від обставин випадку та, зокрема, від впливу відмінностей у рівні ризику на структуру витрат та на дохід «порівнянних суб'єктів», чиста маржа прибутку може бути менш чутливою, ніж валова маржа, до відмінностей у рівні ризиків (припускаючи, що розподілу ризиків за контрактом відповідає принципу витягнутої руки).

4. У результаті підприємства, які виконують різні функції, можуть мати широкий спектр валової маржі прибутку, одночасно отримуючи приблизно однакові рівні чистого прибутку. Наприклад, бізнес-оглядачі зазначають, що метод чистої маржі від операцій буде менш чутливим до відмінностей в обсягах, масштабах та складності функцій і операційних витрат. З іншого боку, метод чистої маржі від операцій може бути більш чутливим, ніж метод «витрати плюс» або метод ціни перепродажу, щодо відмінностей у застосуванні потужностей, оскільки відмінності в рівнях поглинання непрямих фіксованих витрат (тобто фіксованих виробничих витрат або фіксованих витрат обігу) будуть впливати на чистий прибуток, але можуть не вплинути на валову маржу або валову надбавку до витрат, якщо це не відображено в цінових різницях, як показано вище.

Приклад3

Вплив відмінності у застосуванні потужностей виробника

Наведений нижче приклад створено лише для ілюстрування та не має на меті надання будь-яких керівних вказівок щодо вибору методу

трансфертного ціноутворення або порівнянних суб'єктів, або норм прибутковості за принципом витягнутої руки, проте слугує лише для ілюстрування наслідків відмінностей між застосуванням потужностей виробника та порівнянних суб'єктів.

У грошових одиницях (г.о.)	Випадок 1 Виробник працює на повну потужність: 1000 одиниць на рік	Випадок 2 Виробник працює з неповною потужністю, тобто виробляє лише 80 % від того, що він міг виробляти з повною потужністю: 800 одиниць на рік
Реалізація виготовленої продукції (з метою ілюстрування припустимо, що обидва виробники мають однакову загальну потужність, виробляють і реалізують однакову продукцію на тому ж ринку за тією ж ціною в г.о. за одиницю виготовленого продукту) (*)	1000	800

Вартість реалізованих товарів: прямі витрати плюс стандартний розподіл непрямих виробничих витрат (з метою ілюстрування припустимо, що обидва підприємства мають однакову змінну вартість реалізованих товарів на вироблену одиницю продукції, наприклад 0,75 г.о. на вироблену одиницю продукції, та фіксовані витрати на персонал у розмірі 50)	Змінна: 750 Фіксована: 50 Усього: 800	Змінна: 600 Фіксована: 50 Усього: 650
Валова надбавка на вартість проданих товарів	200 (25 %)	150 (23 %)
Непрямі витрати (для цілей ілюстрування, припустимо, що обидва виробники мають однакові непрямі витрати	150	150
Маржа чистого прибутку	50 (5 %)	Рентабельна

(*) Цим припускається, що ціна за принципом витягнутої руки виробленої продукції не зазнає впливу від застосування потужностей виробника.

5. Відповідно до Прикладу 3, якщо контрольована операція виконується, як у випадку 1, в той час, як незалежні «порівнянні суб'єкти» взаємодіють таким чином, як у випадку 2, та припускаючи, що відмінність у застосуванні потужностей не визначена з причини недостатньо деталізованої інформації про незалежних «порівнянних суб'єктів», тоді ризик помилки при застосуванні методу валової маржі може дорівнювати $16 (2 \% \times 800)$ замість $50 (5 \% \times 1\,000)$, у разі, якщо застосовується метод чистої маржі. Це ілюструє той факт, що показники чистого прибутку можуть бути більш чутливими, ніж валові надбавки або валові маржі, до відмінностей у застосуванні потужностей, залежно від фактів та обставин

справи, та зокрема від фіксованих та мінливих витрат, та від того, хто перебуває в ситуації з надмірним використанням потужностей – платник податків чи «порівнянний суб'єкт».

Додаток II до розділу II

Приклад, що ілюструє застосування методу розподілення залишкового прибутку

Дивіться розділ II, частину III, секцію C цих настанов для загальних рекомендацій щодо застосування методу розподілення прибутку.

Коригування та припущення про домовленості за принципом витягнутої руки у наступних прикладах наведені лише з метою ілюстрування і їх не слід розглядати як директивні коригування або як домовленості за принципом витягнутої руки у конкретних випадках або галузях. Приклади мають на меті лише продемонструвати принципи пунктів настанов, до яких вони стосуються, тоді як ці принципи слід застосовувати відповідно до конкретних фактів та обставин кожного окремого випадку.

1. Успіх виробу галузі електроніки пов'язаний з інноваційною технологічною розробкою як процесів роботи самого виробу, так і його основного компонента. Асоційована компанія А розробляє та виготовляє компонент, передає його до асоційованої компанії В, яка розробляє та виготовляє решту виробу, а потім асоційована компанія С цей компонент розповсюджує. Необхідно перевірити за допомогою методу ціни перепродажу, що дистриб'юторські функції та ризики компанії С належним чином компенсовані трансфертною ціною готової продукції від В до С.

2. Найбільш доречним методом визначення ціни переданого від А до В компонента може бути метод порівнянної неконтрольованої ціни за умови, якщо буде знайдено достатньо схожий об'єкт для порівняння. Дивіться пункт 2.14 настанов. Однак, оскільки переданий від А до В компонент відображає інноваційне технологічне досягнення компанії А на цьому ринку, то в цьому прикладі неможливо (після проведення відповідного функціонального аналізу й аналізу порівнянності) знайти надійну порівнювану неконтрольовану ціну для розрахунку коректної ціни, яку компанія А може виставити за свою продукцію відповідно до принципу витягнутої руки. Розрахунок прибутку, заснований на виробничих витратах компанії А, все ж може виявити розмір прибуткової складової, яка компенсує виробничі функції компанії А, ігноруючи прибуткову складову, яка утворюється завдяки

використаним нематеріальним активам. Такий саме розрахунок можна провести стосовно виробничих витрат компанії В, щоб виявити розмір прибутку компанії В, отриманого на підставі виробничих функцій, ігноруючи прибуткову складову, яка утворюється завдяки її нематеріальним активам. Оскільки ціна продажу компанії В для компанії С відома і сприймається як ціна за принципом витягнутої руки, можна встановити обсяг залишкового прибутку, накопиченого компаніями А та В разом від використання їх відповідних нематеріальних активів. Дивіться пункти 2.108 та 2.121 настанов. На цьому етапі пропорція такого залишкового прибутку, який належним чином приписується кожному підприємству, залишається невизначеною.

3. Залишковий прибуток може бути розподілений, базуючись на аналізі фактів та обставин, які вказують на спосіб розподілення додаткової винагороди за принципом витягнутої руки. Дивіться пункт 2.121 настанов. Науково-дослідна діяльність кожної компанії спрямована на технологічну розробку такого ж класу виробів, і для потреб цього прикладу встановлено, що відносні обсяги витрат на науково-дослідну діяльність точно оцінюють відносну вартість внесків компаній. Дивіться пункт 2.120 настанов. Це означає, що внесок кожної компанії на технологічні інновації продукції можна точно оцінити за допомогою відносних витрат компаній на науково-дослідну діяльність, так що коли витрати на науково-дослідну діяльність компанії А становитимуть 15, а компанії В – 10, залишок можна розподілити у відношенні $3/5$ для компанії А та $2/5$ для компанії В.

4. Деякі цифри можуть допомогти у такому прикладі:
а) Прибутки та збитки компаній А та В

	А	В
Продажі	50	100
Мінус:		
Закупівлі	(10)	(50)
Виробничі витрати	(15)	(20)
Валові прибутки	25	30
Мінус:		
Науково-дослідна діяльність	15	10
Операційні витрати	10 (25)	10 (20)
Чистий прибуток	0	10

б) визначення звичайного прибутку на основі виробництва компаніями А та В і розрахунок загального залишкового прибутку

5. Для обох юрисдикцій встановлено, що порівнянні виробники третьої сторони за відсутності інноваційних нематеріальних активів отримують прибуток на виробничі витрати (за винятком закупівель) у розмірі 10 % (коефіцієнт чистого прибутку до прямих та непрямих витрат виробництва)¹. Дивіться пункт 2.121 настанов. Виробничі витрати А становлять 15, тому прибуток на витрати дасть компанії А виробничий прибуток 1,5. Такі ж витрати в компанії В становлять 20, тому прибуток на витрати дасть компанії В виробничий прибуток 2,0. Таким чином, залишковий прибуток становитиме 6,5, який розраховується шляхом

¹Такий прибуток у розмірі 10 % технічно не відповідає надбавці «витрати плюс» у її найбільш точному вираженні, тому що вона створює скоріше чистий прибуток, а не валовий. Але прибуток у розмірі 10 % також не відповідає маржі за методом чистої маржі від операцій у її найбільш точному вираженні, оскільки базова вартість не включає операційні витрати. Чистий прибуток на виробничі витрати використовується як зручний та практичний перший етап застосування методу розподілення прибутку, тому що він спрощує визначення розміру залишкового чистого прибутку, який утворюється завдяки нематеріальним активам.

віднімання від сукупного чистого прибутку у розмірі 10 сукупний виробничий прибуток у розмірі 3,5.

с) розподіл залишкового прибутку

Початковий розподіл прибутку (1,5 для компанії А та 2,0 – компанії В) компенсує виробничі функції компаній А та В, але не відображає вартості їх відповідної науково-дослідної діяльності, яка дала можливість створити високотехнологічну продукцію. Таким чином, такий залишок можна розподілити між компаніями А та В, базуючись на їх частці у сукупних витратах на науково-дослідну діяльність, оскільки, для потреб цього прикладу², можна сміливо припустити, що відносні витрати компаній на науково-дослідну діяльність точно відображають їх відносні внески у вартість технологічних інновацій виробу. Витрати компанії А на науково-дослідну діяльність становлять 15, а компанії В – 10, тобто сукупні витрати на науково-дослідну діяльність будуть становити 25. Залишок становить 6,5 який можна розподілити у відношенні 15/25 для компанії А та 10/25 для компанії В, таким чином, частки становитимуть 3,9 та 2,6 відповідно:

$$\text{Частка компанії А } 6,5 \times 15/25 = 3,9$$

$$\text{Частка компанії В } 6,5 \times 10/25 = 2,6.$$

д) повторний розрахунок прибутків

7. Чистий прибуток компанії А таким чином становитиме $1,5 + 3,9 = 5,4$.

Чистий прибуток компанії В таким чином становитиме $2,0 + 2,6 = 4,6$.

Виправлений звіт про прибутки та збитки для потреб оподаткування матиме такий вигляд:

²Дивіться пункт 6.27 настанов

	А	В
Продажі	55,4	100
Мінус:		
Закупівлі	(10)	(55,4)
Виробничі витрати	(15)	(20)
Валові прибутки	30,4	24,6
Мінус:		
Науково-дослідна діяльність	15	10
Операційні витрати	10 (25)	10 (20)
Чистий прибуток	5,4	4,6

Примітка

8. Цей приклад покликаний проілюструвати у простий спосіб механізми розподілу залишкового прибутку. Його не слід розглядати як такий, що надає загальне керівництво для застосування принципу витягнутої руки у випадку ідентифікації ознак порівнянності та визначення належного розподілу. Важливим є те, що принципи, на ілюстрацію яких він націлений, застосовуються в кожному випадку, беручи до уваги конкретні факти та обставини такого випадку. Особливо слід зауважити, що розподіл залишку може вимагати значного вдосконалення на практиці з метою ідентифікації та вимірювання доречної бази для розподілу. Якщо присутні витрати на науково-дослідну діяльність, слід зважати на відмінності у типах таких витрат, наприклад, тому що різні типи науково-дослідних витрат можуть характеризуватися різними рівнями ризику пов'язаного з ними, що призвело б до різних рівнів очікуваних доходів за принципом витягнутої руки. Відносні рівні поточних витрат на науково-дослідну діяльність також можуть недостовірно відображати внески компаній для отримання поточних прибутків, які утворюються завдяки нематеріальним активам, що були створені або придбані в минулому.

Додаток III до розділу II

Ілюстрація різних показників прибутку при застосуванні методу розподілення прибутку від операцій

Дивіться розділ II, частину III, секцію C цих настанов для ознайомлення із загальними правилами застосування методу розподілення прибутку від операцій.

Припущення стосовно застосування принципу витягнутої руки в наступних прикладах наводяться лише для цілей ілюстрування та не повинні розглядатися, як керівні вказівки до виконання коригувань та застосування принципу витягнутої руки на практиці. Оскільки вони мають на меті демонстрацію принципів, що містяться в тих секціях настанов, на які вони посилаються, ці принципи повинні застосовуватися в кожному випадку з огляду на конкретні факти та обставини такого випадку.

Крім того, наведені нижче коментарі відносяться до застосування методу розподілення прибутку від операцій в ситуаціях, коли з урахуванням фактів та обставин випадку, та зокрема аналізу порівнянності (в тому числі функціонального) операції та огляду наявної інформації про неконтрольовані порівнянні операції, такий метод виявляється найбільш доречним для використання.

1. Нижче наводяться деякі ілюстрації впливу вибору показників прибутку для визначення спільних прибутків, що підлягають розподілу під час застосування методу розподілення прибутку від операцій.

2. Припустимо, що А та В є двома асоційованими підприємствами, розташованими в двох різних податкових юрисдикціях. Обидва підприємства виробляють однакові віджети та несуть витрати, що призводить до створення нематеріального активу, який вони можуть спільно використовувати. Для цілей цього прикладу припускається, що характер цього конкретного активу є таким, що розмір внеску до такого активу, який відноситься до кожного з підприємств А та В у відповідному році, є пропорційним до порівнянних витрат на такий актив, понесених А та В у цьому ж році. (Слід зауважити, що це припущення не завжди буде правильним на практиці. Причина в тому, що можуть бути випадки, коли пов'язані розміри внесків до активу, віднесені до кожної сторони, ґрунтуватимуться на накопичених витратах, понесених як в попередні, так

і в поточні роки.) Припустимо, що А та В продають продукцію виключно незалежним сторонам. Припустимо, що найбільш доречним для використання методом визначено метод розподілення залишкового прибутку, що виробнича діяльність А та В складається з простих, не унікальних операцій, що повинен розподілятися первинний прибуток на рівні 10 % від вартості реалізованих товарів та що залишковий прибуток повинен розподілятися пропорційно витратам А та В на нематеріальний актив. Наступні цифри наводяться лише з метою ілюстрування:

	А	В	Пос'єднання А+В
Реалізація	100	300	400
Вартість реалізованих товарів	60	170	230
Валовий прибуток	40	130	170
Накладні витрати	3	6	9
Інші операційні витрати	2	4	6
Витрати на нематеріальні активи	30	40	70
Операційний прибуток	5	80	85

3. Крок один: визначення первинного прибутку для не унікальних виробничих операцій (вартість реалізованих товарів +10 % в цьому прикладі)

А	$60 + (60 \cdot 10\%) = 66$	→ Первинний прибуток для виробничих операцій А = 6
В	$170 + (170 \cdot 10\%) = 187$	→ Первинний прибуток для виробничих операцій В = 17
		Сукупний прибуток, розподілений через первинні прибутки $(6 + 17) = 23$

4. Крок два: визначення залишкового прибутку, що підлягає розподілу

а) у випадку, якщо він визначається як операційний прибуток:

Спільний операційний прибуток	85
Вже розподілений прибуток (первинні прибутки для виробничих операцій)	23
Залишковий прибуток, що підлягає розподілу пропорційно витратам А та В на нематеріальний актив	62

Залишковий прибуток, розподілений на користь А	$62 \cdot 30 / 70$	26,57
Залишковий прибуток, розподілений на користь В	$62 \cdot 40 / 70$	35,43
Усього прибутків, розподілених на користь А	6 (первинний прибуток) + 26,57 (залишковий)	32,57
Усього прибутків, розподілених на користь В	17 (первинний прибуток) + 35,43 (залишковий)	52,43
Усього		85

б) у випадку, якщо він визначається як операційний прибуток перед накладними витратами (припускаючи, що встановлено, що накладні витрати А та В не пов'язані з виконаною операцією та повинні бути вилучені з визначення спільних прибутків, які підлягають розподілу):

	A	B	Поєднання A+B
Реалізація	100	300	400
Вартість реалізованих товарів	60	170	230
Валовий прибуток	40	130	170
Інші операційні витрати	2	4	6
Витрати на нематеріальний актив	30	40	70
Операційний прибуток перед накладними витратами	8	86	94
Накладні витрати	3	6	9
Операційний прибуток	5	80	85

Спільний операційний прибуток перед накладними витратами	94
Вже розподілений прибуток (первинні прибутки для виробничих операцій)	23
Залишковий прибуток, що підлягає розподілу пропорційно витратам A та B на нематеріальний актив	71

Залишковий прибуток, розподілений на користь А	71*30/70	30,43
Залишковий прибуток, розподілений на користь В	71*40/70	40,57
Усього прибутків, розподілених на користь А	6 (первинний прибуток) + 30,43 (залишковий) – 3 (накладні витрати)	33,43
Усього прибутків, розподілених на користь В	17 (первинний прибуток) + 40,57 (залишковий) – 6 (накладні витрати)	51,57
Усього		85

5. Як показано в наведеному вище прикладі, за винятком деяких окремих позицій з визначення спільного прибутку, що підлягає розподілу, передбачається, що кожна сторона несе відповідальність за свої власні витрати, пов'язані з ним. Внаслідок цього рішення про вилучення або не вилучення певних окремих позицій повинно відповідати аналізу порівнянності (в тому числі функціональному) операції.

6. Як інший приклад, в деяких випадках може бути доцільно відкласти категорію витрат до тієї міри, в якій ключ розподілу, використаний під час аналізу розподілу залишкового прибутку, покладається на такі витрати. Наприклад, у випадках, коли найбільш доречним фактором розподілу прибутку визначаються пов'язані витрати, що сприяли розвитку нематеріального активу, залишкові прибутки можуть ґрунтуватися на операційних прибутках до такої витрати. Після визначення розподілу залишкових прибутків кожне асоційоване підприємство потім вираховує свої власні витрати. Це можна проілюструвати наступним чином. Припустимо, що факти є ідентичними тим, що наведені в 2 пункті прикладу вище та що накладні видатки не вилучаються з визначення залишкового прибутку, який підлягає розподілу.

7. Крок один: визначення базового прибутку для виробничої діяльності (вартість реалізованих товарів+10 % в цьому прикладі)

Те ж саме, що у пункті 3.

8. Крок 2: визначення залишкового прибутку, що підлягає розподілу

а) у випадку, якщо він визначається як операційний прибуток після витрат на нематеріальний актив;

Те ж саме, що у пункті 4, випадок а)

б) у випадку, якщо він визначається як операційний прибуток перед витратами на нематеріальний актив:

	А	В	Пос'єднання А+В
Реалізація	100	300	400
Вартість реалізованих товарів	60	170	230
Валовий прибуток	40	130	170
Накладні витрати	3	6	9
Інші операційні витрати	2	4	6
Операційний прибуток перед витратами на нематеріальний актив	35	120	155
Витрати на нематеріальний актив	30	40	70
Операційний прибуток	5	80	85

Спільний операційний прибуток перед витратами на нематеріальний актив	155
Вже розподілений прибуток (первинні прибутки для виробничих операцій)	23
Залишковий прибуток перед витратами на нематеріальний актив, що підлягає розподілу пропорційно витратам А та В на нематеріальний актив	132

Залишковий прибуток, розподілений на користь А	$132 \cdot 30 / 70$	56,57
Залишковий прибуток, розподілений на користь В	$132 \cdot 40 / 70$	75,43
Усього прибутків, розподілених на користь А	6 (первинний прибуток) + 56,57 (залишковий) – 30 (витрати на нематеріальний актив)	32,57
Усього прибутків, розподілених на користь В	17 (первинний прибуток) + 75,43 (залишковий) – 40 (витрати на нематеріальний актив)	52,43
Усього		85

тобто А та В розподілили прибутки таким же чином, як у випадку, коли прибуток, що підлягає розподілу, визначається як операційний прибуток після витрат на нематеріальний актив, дивіться приклад а) вище.

9. Цей приклад ілюструє той факт, що коли ключ розподілу, який використовується для розподілу залишкового прибутку, покладається на категорію витрат, понесених протягом певного періоду, не має значення, чи залишковий прибуток визначається для розподілу до таких витрат, і витрати вираховуються кожною стороною, чи залишковий прибуток визначається для розподілу після таких витрат. Однак результат може бути іншим у випадках, коли фактор розподілу ґрунтується на накопичених витратах як за попередні, так і за поточні роки (дивіться пункт 2 вище).

Додаток до розділу III

Приклад коригування оборотного капіталу

Дивіться розділ III секцію A.6 цих настанов для ознайомлення із загальними правилами коригувань порівнянності.

Коригування та припущення про домовленості за принципом витягнутої руки у наступних прикладах наведені лише з метою ілюстрування, і їх не слід розглядати як директивні коригування або як домовленості за принципом витягнутої руки у конкретних випадках або галузях. Приклади мають на меті лише продемонструвати принципи пунктів настанов, до яких вони стосуються, тоді як ці принципи слід застосовувати відповідно до конкретних фактів та обставин кожного окремого випадку.

Цей приклад наводиться для цілей ілюстрування та являє собою один, проте не обов'язково єдиний спосіб, яким таке коригування може розраховуватись.

Крім того, наведені нижче коментарі відносять до застосування методу чистої маржі від операцій в ситуаціях, коли з урахуванням фактів та обставин випадку та зокрема аналізу порівнянності (у тому числі функціонального) операції та перегляду наявної інформації про неконтрольовані порівнянні операції, такий метод виявляється найбільш доречним для використання

Вступ

1. Цей простий приклад демонструє, яким чином слід виконувати коригування у визнанні відмінностей у рівнях оборотного капіталу між досліджуваною стороною (ДослКо) та порівнянною стороною (ПорівКо). Дивіться пункти 3.47–3.54 цих настанов для ознайомлення із загальними правилами коригувань порівнянності. Коригування оборотного капіталу можуть бути доречними під час застосування методу чистої маржі від операцій. На практиці вони, зазвичай, зустрічаються під час застосування методу чистої маржі від операцій, хоча вони також можуть застосовуватися в методі «витрати плюс» або методі ціни перепродажу. Коригування оборотного капіталу повинно розглядатися лише після вдосконалення надійності ознак порівнянності та у разі можливості виконання обґрунтовано точних

коригувань. Такі коригування не повинні проводитися автоматично, а також автоматично прийматися податковими органами.

Для чого необхідно проводити коригування оборотного капіталу?

2. У конкурентному середовищі вартість грошей вимірюється часом. Якщо компанія встановила комерційні умови для оплати рахунків, наприклад, протягом 60 днів, то ціна товарів повинна дорівнювати ціні за умови негайної оплати плюс проценти за 60 днів на ціну негайної оплати. Утримуючи велику дебіторську заборгованість, компанія надає своїм клієнтам відносно тривалий період для оплати своїх рахунків. Їй необхідно позичати гроші для фінансування кредитних умов та/або зазнавати зменшення суми надлишку готівкових коштів, які вона в іншому випадку могла б використати для інвестування. Таким чином, у конкурентному середовищі ціна повинна включати в себе певний елемент для врахування таких умов оплати та компенсації наслідків відстрочення у часі.

3. Протилежний принцип стосується підвищення рівнів кредиторської заборгованості. Утримуючи високий рівень кредиторської заборгованості, компанія отримує переваги від відносно тривалого періоду оплати зобов'язань перед своїми постачальниками. Їй необхідно буде позичати менше грошей для фінансування своїх закупок та/або користуватися перевагами збільшеної суми надлишку готівкових коштів, наявних для інвестування. У конкурентному середовищі вартість реалізованих товарів повинна включати в себе певний елемент для врахування таких умов оплати та компенсації наслідків відстрочення у часі.

4. Компанії з високими рівнями матеріально-виробничих запасів таким же чином буде необхідно або позичати гроші для фінансування закупок, або зменшувати суму надлишку готівкових коштів, які компанія може використати для інвестування. Зауважте, що на процентну ставку може вплинути структура фінансування (наприклад, коли закупка матеріально-виробничих запасів частково фінансується з акціонерного капіталу) або ризик, пов'язаний з утриманням окремих видів матеріально-виробничих запасів.

5. Проведення коригування оборотного капіталу є спробою вирівняти відмінності у часовій вартості грошей між досліджуваною стороною та потенційними суб'єктами порівняння з тим припущенням,

що різниця повинна відображатися у прибутках. Передумови полягають у тому, що:

- компанії буде потрібно фінансування для покриття часового розриву між часом, коли вона інвестує гроші (тобто виплачує гроші постачальнику), та часом, коли вона отримує інвестицію (тобто отримує гроші від клієнтів);
- часовий розрив розраховується як: період, необхідний для продажу матеріально-виробничих запасів клієнтам + (плюс) період, необхідний для отримання грошей від клієнтів – (мінус) період, наданий для погашення заборгованості перед постачальниками.

6. Процес розрахунку коригувань оборотного капіталу

- a) ідентифікуйте відмінності у рівнях оборотного капіталу. Зазвичай враховуються три рахунки: торгова дебіторська заборгованість, матеріально-виробничі запаси та кредиторська заборгованість. Метод чистої маржі від операцій застосовується у відношенні відповідної бази, наприклад, витрат, продажу або активів (дивіться пункт 2.58 настанов). Якщо відповідною базою є, наприклад, продаж, то будь-які відмінності у рівнях оборотного капіталу повинні оцінюватися відносно продажу;
- b) розрахуйте значення для відмінностей у рівнях оборотного капіталу між досліджуваною стороною та суб'єктами порівняння відносно відповідної бази, при цьому відображаючи часову вартість грошей шляхом застосування відповідної процентної ставки;
- c) скоригуйте результат з метою відображення відмінностей у рівнях оборотного капіталу. Наступний приклад коригує результат суб'єкта порівняння для відображення рівнів оборотного капіталу досліджуваної сторони. Альтернативні розрахунки проводяться для коригування результатів досліджуваної сторони з метою відображення рівнів оборотного капіталу суб'єктів порівняння або паралельного коригування результатів як досліджуваної сторони, так і суб'єкта порівняння з метою відображення «нульового» оборотного капіталу.

Практичний приклад розрахунку коригувань оборотного капіталу

7. Наступний розрахунок є гіпотетичним. Він має на меті лише демонстрацію того, як можна розрахувати коригування оборотного капіталу:

ДослКо	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Реалізація	179,5 млн\$	182,5 млн\$	187 млн\$	195 млн\$	198 млн\$
Прибуток до сплати процентів та податків (ЕВІТ)	1,5 млн\$	1,83 млн\$	2,43 млн\$	2,54 млн\$	1,78 млн\$
ЕВІТ/Реалізація (%)	0,8 %	1 %	1,3 %	1,3 %	0,9 %
Оборотний капітал (на кінець року)¹					
Торговельна дебіторська заборгованість (Д)	30 млн\$	32 млн \$	33 млн \$	35 млн \$	37 млн \$
Матеріально-виробничі запаси (М)	36 млн\$	36 млн \$	38 млн \$	40 млн \$	45 млн \$
Торговельна кредиторська заборгованість (К)	20 млн \$	21 млн \$	26 млн \$	23 млн \$	24 млн \$
Дебіторська заборгованість (Д) + Матеріально-виробничі запаси (М) - Кредиторська заборгованість (К)	46 млн \$	47 млн \$	45 млн \$	52 млн \$	58 млн \$
(Д+М-К)/Продаж	25,6 %	25,8 %	24,1 %	26,7 %	29,3 %

¹Дивіться коментар в пункті 8

ПорівКо	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
Реалізація	120,4 млн \$	121,2м лн \$	121,8м лн \$	126,3 млн \$	130,2 млн \$
Прибуток до сплати процентів та податків (ЕВІТ)	1,59 млн\$	3,59 млн \$	3,15 млн \$	4,18мл н \$	6,44 млн \$
ЕВІТ/Реалізація (%)	1,32 %	2,96 %	2,59 %	3,31 %	4,95 %
Оборотний капітал (на кінець року)¹					
Торговельна дебіторська заборгованість (Д)	17 млн \$	18 млн \$	20 млн \$	22 млн \$	23 млн \$
Матеріально- виробничі запаси (М)	18 млн \$	20 млн \$	26 млн \$	24 млн \$	25 млн \$
Торговельна кредиторська заборгованість (К)	11 млн \$	13 млн \$	11 млн \$	15 млн \$	16 млн \$
Дебіторська заборгованість (Д) + Матеріально- виробничі запаси (М) - Кредиторська заборгованість (К)	24 млн \$	25 млн \$	35 млн \$	31 млн \$	32 млн \$
(Д+М- К)/Реалізація	19,9 %	20,6 %	28,7 %	24,5 %	24,6 %

Коригування оборотного капіталу	Рік 1	Рік 2	Рік 3	Рік 4	Рік 5
(Д+М-К)/Реалізація ДослКо	25,6 %	25,8 %	24,1 %	26,7 %	29,3 %
(Д+М-К)/Реалізація ПорівКо	19,9 %	20,6 %	28,7 %	24,5 %	24,6 %
Різниця (Р)	5,7 %	5,1 %	-4,7 %	2,1 %	4,7 %
Процентна ставка (п)	4,8 %	5,4 %	5,0 %	5,5 %	4,5 %
Коригування (Р*і)	0,27 %	0,28 %	-0,23 %	0,12 %	0,21 %
ЕВІТ/Реалізація ДослКо (%)	1,32 %	2,96 %	2,59 %	3,31 %	4,95 %
Скоригований оборотний капітал ЕВІТ/Реалізація для ДослКо	1,59 %	3,24 %	2,35 %	3,43 %	5,16 %

8. Деякі спостереження:

- Під час виконання коригувань оборотного капіталу постає питання: у який момент часу Дебіторська заборгованість, Матеріально-виробничі запаси та Кредиторська заборгованість порівнюються між досліджуваною стороною та суб'єктом порівняння? У наведеному вище прикладі їх рівні зіставляються станом на останній день фінансового року. Однак це може бути недоречним, якщо такий час не демонструє репрезентативного рівня оборотного капіталу протягом року. В таких випадках можуть використовуватися середні значення, якщо вони краще відображають рівень оборотного капіталу протягом року.

- Важливе питання під час виконання коригувань оборотного капіталу полягає у виборі відповідної процентної ставки (або ставок) для застосування. Ставка (або ставки) в цілому повинна визначатися відповідно до процентної ставки(ок), що застосовуються для комерційного підприємства, функціонуючого на одному ринку з досліджуваною стороною. У більшості випадків відповідною ставкою буде ставка для комерційного кредиту. У випадках, коли баланс оборотного капіталу досліджуваної сторони є негативним (тобто Кредиторська заборгованість > Дебіторська заборгованість + Матеріально-виробничі запаси), може бути відповідною інша ставка. Ставка, використана у наведеному вище прикладі, відображає ставку, за якою ДослКо може позичати грошові кошти на своєму внутрішньому ринку. В цьому прикладі також припускається, що однакова ставка є застосовною для кредиторської заборгованості, дебіторської заборгованості та матеріально-виробничих запасів, але на практиці це може мати, а може не мати місце. Якщо для окремих класів активів або зобов'язань встановлюються різні доцільні для застосування процентні ставки, то розрахунок може бути значно складнішим, ніж той, що наводиться вище.
- Метою коригувань оборотного капіталу є покращання характеристик надійності суб'єктів порівняння. Існує питання: чи потрібно робити коригування оборотного капіталу, якщо результати одних суб'єктів порівняння можуть бути надійно скориговані, а результати інших не можуть?

Додаток до розділу IV

Настанови щодо укладання договорів про (попереднє) ціноутворення за процедурою взаємного узгодження («ДПЦ ПВУ»)

A. Базова проблематика

A.1. Вступ

1. Договори про (попереднє) ціноутворення («ДПЦ») є предметом детального розгляду в *Настановах щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб* (ОЕСР 1995) у Розділі IV, Секції F. Розробка робочих угод між компетентними органами розглядається у пункті 4.164:

Для тих країн, які використовують ДПЦ, забезпечення більшого ступеня однаковості практичного застосування ДПЦ може виявитися більш доцільним як для податкових органів, так і для платників податків. Відповідно, податкові служби зазначених країн можуть розглядати укладання робочих угод з компетентними органами щодо застосування ДПЦ. Ці угоди можуть містити загальні вказівки і роз'яснення для забезпечення взаємного узгодження у випадках, коли платник податків подав запит на ДПЦ, в якому задіяні питання трансфертного ціноутворення.

Необхідно зазначити, що використання терміна «угода» у попередньому абзаці не надає жодного статусу загаданим вище процедурним угодам, які передбачені статтею про взаємне узгодження Типової податкової конвенції ОЕСР. До того ж Комітет з фіскальних питань вказав у пункті 4.160 Настанов, що він мав намір «ретельно контролювати будь-яке розширене використання ДПЦ та сприяти кращій відповідності у практиках між тими країнами, які вирішують їх використовувати».

2. Цей Додаток є продовженням наведених вище рекомендацій. Мета полягає в покращанні відповідності у застосуванні ДПЦ шляхом надання інструкцій податковим службам, як проводити процедури взаємного узгодження із залученням ДПЦ. Хоча Додаток присвячено ролі податкових органів, він також надає інформацію для обговорення стосовно того, яким найкращим способом платник податків може посприяти такому процесу. Ці інструкції призначені для використання такими країнами (як членами ОЕСР, так і країнами, які не є членами), які мають бажання застосовувати ДПЦ.

A.2 Визначення ДПЦ

3. Протягом певного часу багато юрисдикцій використовували процедури (наприклад, узгодження), які давали можливість платнику податків мати певний рівень впевненості щодо того, яким чином закон буде застосовуватися у даних обставинах. Юридичні наслідки запропонованого заходу визначені заздалегідь, базуючись на припущеннях про фактографічну основу. Достовірність такого визначення залежить від припущень, підтверджених фактами під час виконання фактичних операцій. Термін «ДПЦ» стосується процедурної угоди між платником податків або платниками податків та податковою службою, при цьому така угода має на меті вирішувати потенційні суперечки щодо трансфертного ціноутворення заздалегідь. ДПЦ відрізняється від класичної процедури узгодження в тому, що він вимагає детальної експертизи та, в належній мірі, перевірки фактичних припущень, на яких базується визначення юридичних наслідків, до того, як буде зроблене таке визначення. У подальшому ДПЦ передбачає постійний моніторинг того, чи фактичні припущення залишаються чинними протягом періоду чинності ДПЦ.

4. Визначення ДПЦ наведено у першому реченні пункту 4.123 настанов як «договір, який заздалегідь (на цьому зроблено акцент) щодо контрольованих операцій визначає відповідний набір критеріїв (наприклад, метод, порівнянні об'єкти та належні коригувальні заходи, критичні припущення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення для зазначених операцій на фіксований період часу». У пункті 4.131 також зазначено, що «Концепція ДПЦ також може використовуватися для вирішення питань, розглянутих у статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР, зокрема, пов'язаних з розподілом прибутку, постійними представництвами та діяльністю філій».

5. У настановах (дивіться пункт 4.129) договори лише між платником або платниками податків та податковою службою називають «односторонніми ДПЦ». Настанови закликають використовувати двосторонні ДПЦ та рекомендують у пункті 4.162, що «там, де це можливо, ДПЦ повинно укладатися на двосторонній або багатосторонній основі між компетентними органами, використовуючи процедуру взаємного узгодження відповідного міжнародного договору». Двосторонній ДПЦ базується на одному взаємному погодженні між компетентними органами двох податкових служб згідно з відповідним договором. Термін «багатосторонній ДПЦ» використовується для опису ситуації, коли існує більш ніж одне двостороннє взаємне узгодження.

6. Хоча зазвичай ДПЦ охоплює міжнародні операції із залученням більше ніж одного платника податків та юридичної особи-підприємства, тобто операції між членами груп ТНК, також можливо, щоб ДПЦ застосовувався лише до одного платника податків та юридичної особи-підприємства. Наприклад, розглянемо підприємство у країні А, яке веде торгівлю через філії у країнах В, С та D. Для того щоб бути впевненими у відсутності подвійного оподаткування, країни А, В, С та D повинні мати спільний погляд на розмір прибутків, які будуть приписані кожній юрисдикції стосовно такої торгової діяльності відповідно до статті 7 Типової податкової конвенції ОЕСР. Такої впевненості можна досягти шляхом обговорення серії окремих, але взаємно відповідних, двосторонніх взаємних узгоджень, тобто між А та В, А та С та А та D. Існування різних двосторонніх взаємних узгоджень піднімає багато особливих питань, і це описано далі у частині В, пункти 21–27 цього Додатку.

7. Важливо розрізняти різні типи ДПЦ, тому двосторонні або багатосторонні ДПЦ, які є основним предметом цього Додатку, далі будуть називатися «ДПЦ ПВУ». ДПЦ, які не залучають обговорення взаємного узгодження, вважаються «односторонніми ДПЦ». Загальний термін «ДПЦ» використовується тоді, коли ризик, який буде обговорюватися, застосовується до обох типів ДПЦ. Слід зазначити, що у переважній більшості випадків двосторонній ДПЦ укладається відповідно до процедури взаємного узгодження, передбаченою конвенцією про уникнення подвійного оподаткування. Однак у деяких випадках, коли потрібен двосторонній ДПЦ, а угода не підходить або її неможливо застосовувати, компетентні органи певних країн можуть все ж укласти договір, використовуючи виконавчі повноваження, надані головам податкових органів. Термін «ДПЦ ПВУ» слід тлумачити, з необхідними доопрацюваннями, як такий, до якого входять такі виняткові договори.

8. Завдання цього Додатку полягає у наданні інструкцій, які дадуть можливість податковим службам вирішувати суперечки шляхом процедури взаємного узгодження, таким чином допомагаючи усунути ризики потенційного подвійного оподаткування та надаючи платнику податків обґрунтовану впевненість у податковому режимі. Однак слід зазначити, що існують інші механізми для досягнення таких же цілей, які не описані у цьому Додатку.

A.3 Цілі процесу укладання договору (про попереднє) ціноутворення

9. Досвід багатьох країн показує, що вирішення суперечок щодо трансфертного ціноутворення за допомогою традиційних методів аудиту або перевірки виявилось досить складним та дорогим процесом для платників податків та податкових органів як в плані часу, так і в плані ресурсів. За допомогою таких методів неминуче будуть перевірені трансфертні ціни (та супутні умови) через деякий час після їх встановлення, також можуть виникнути серйозні труднощі з отриманням достатньої інформації для належного оцінювання, чи використовувалися ціни за принципом витягнутої руки в час їх встановлення. Ці труднощі частково ведуть до розробки процесу ДПЦ як альтернативного шляху вирішення питань трансфертного ціноутворення у деяких випадках для уникнення деяких описаних вище проблем. Цілями процесу ДПЦ є полегшення принципових, практичних та спільних домовленостей, оперативне та перспективне вирішення питань щодо трансфертного ціноутворення, більш ефективне використання ресурсів платника податків та податкової служби та надання платнику податків певного рівня прогнозованості.

10. Щоб досягти успіху, процесом необхідно керувати у доброзичливий, ефективний та практичний спосіб, а також необхідним залучення до співробітництва усіх сторін. Він має на меті доповнити, а не замінити, традиційні адміністративні, юридичні та договірні механізми для вирішення питань з трансфертним ціноутворенням. Використання ДПЦ може бути найбільш доцільним, коли методологія для застосування принципу «витягнутої руки» зумовлює появу серйозних питань щодо надійності та точності, або коли конкретні обставини питань щодо трансфертного ціноутворення, які розглядаються, є надзвичайно складними.

11. Однією з основних цілей ДПЦ ПВУ є усунення потенційного подвійного оподаткування. Односторонні ДПЦ викликають значні занепокоєння у цій сфері, через що «більшість країн надає перевагу двостороннім або багатостороннім ДПЦ» (пункт 4.130 настанов). Однак певний вид підтвердження або домовленості між платником податків та податковою службою необхідний для приведення в дію ДПЦ ПВУ у кожній з юрисдикцій, яка є учасником. Точна форма такого підтвердження або домовленості залежить від внутрішніх процедур у кожній юрисдикції (описано більш детально у пунктах 65–66 нижче). Таке підтвердження або така домовленість також надають механізм для гарантування того, що платник податків відповідає вимогам ДПЦ ПВУ, на яких базується таке підтвердження або домовленість.

12. У подальшому, щоб відповідати описаним у цьому пункті цілям, процес ДПЦ ПВУ потрібно проводити нейтрально. Зокрема, процес повинен бути нейтральним стосовно місцезнаходження платника податків, стосовно юрисдикції, у якій був ініційований запит на ДПЦ ПВУ, стосовно статусу аудиту чи перевірки платника податків та стосовно відбору платників податків загалом для аудиту або перевірки. Також потрібно пам'ятати про інструкції у пункті 4.156 Настанов щодо можливого неправильного використання податковими службами у своїй практиці перевірок інформації, одержаної у процесі ДПЦ. Інструкція у цьому Додатку має на меті допомагати у досягненні описаних у цьому пункті цілей.

В. Право на ДПЦ ПВУ

В.1. *Питання угоди*

13. Першим виникає питання, чи можливе існування ДПЦ. Право платника податків робити запит про односторонній ДПЦ визначається конкретними внутрішніми вимогами відповідної податкової служби. ДПЦ ПВУ регулюються процедурою взаємного узгодження застосовуваної конвенції про уникнення подвійного оподаткування, статтею 25 Типової податкової конвенції ОЕСР та рішеннями відповідних податкових служб.

14. У деяких випадках платник податків робить запит лише щодо одностороннього ДПЦ. Необхідно вивчити причини, чому платник податків не робить запит про ДПЦ ПВУ. Відповідно до рекомендації, наданої в пункті 4.162 Настанов, яка говорить, що «за будь-якої

можливості, ДПЦ необхідно укладати на двосторонній або багатосторонній основі», податкові органи повинні стимулювати платника податків робити запит про ДПЦ ПВУ, якщо цього вимагають обставини. Деякі країни, визначивши необхідність залучення ще однієї податкової служби, можуть відмовитися вступати в односторонні переговори з платником податків, навіть якщо платник податків усе ще наполягає на односторонньому підході.

15. Переговори щодо укладання ДПЦ ПВУ вимагають згоди відповідних компетентних органів. У деяких випадках платник податків може проявити ініціативу, одночасно направивши запити до залучених компетентних органів. У інших випадках платник податків може подати запит до однієї юрисдикції відповідно до чинної внутрішньої процедури та попросити її звернутися до іншої задіяної юрисдикції (юрисдикцій), щоб перевірити можливість ДПЦ ПВУ. Відповідно, як тільки зазначене практикуватиметься в адміністративному порядку, компетентний орган у цій юрисдикції повинен повідомити відповідному партнеру (партнерам) за податковою угодою про необхідність визначитися, чи бажають вони брати участь. Інша податкова служба повинна відповісти на запрошення настільки швидко, наскільки це практично можливо, пам'ятаючи про потребу мати достатньо часу для оцінювання, чи є її участь можливою або виправданою.

16. Однак стаття 25 не зобов'язує компетентні органи укладати ДПЦ ПВУ на прохання платника податків. Бажання укладати ДПЦ ПВУ залежить від конкретної політики країни і від того, як вона тлумачить статтю про взаємне узгодження у своїх двосторонніх угодах. Деякі компетентні органи будуть розглядати такі договори тільки для випадків, які вимагають вирішення «труднощів та сумнівів, які виникають у зв'язку з тлумаченням або застосуванням Конвенції». Таким чином, бажання платника податків мати впевненість у податковому режимі самого по собі недостатньо, щоб подолати вищезгадану вимогу. Інші компетентні органи застосовують менш обмежуючі вимоги для укладання ДПЦ ПВУ, базуючись на погляді, що необхідно стимулювати процес ДПЦ ПВУ. Крім того, платник податків повинен відповідати вимогам для користування перевагами певної угоди (наприклад, кваліфікуватися, як резидент однієї з Договірних Держав) і повинен відповідати усім іншим критеріям статті про взаємне узгодження.

В.2. Інші фактори

17. Той факт, що платник податків проходить аудит або перевірку, не повинен перешкоджати платнику податків подавати запит на укладення ДПЦ ПВУ стосовно майбутніх операцій. Аудит або перевірка та процедура взаємного узгодження є окремими процесами і зазвичай вирішуються теж окремо. Податкова служба не припиняє аудит або перевірку під час розгляду ДПЦ ПВУ, якщо не буде домовлено усіма сторонами, що аудит та перевірку необхідно провести при неврегульованих відносинах, тому що одержання ДПЦ ПВУ сприятиме завершенню аудиту або перевірки. Однак спосіб роботи з операціями, щодо яких проводиться аудит або перевірка, можна пояснити методологією, яка погоджена для застосування в майбутньому відповідно до ДПЦ ПВУ, за умови, що факти та обставини, які супроводжують операцію, щодо якої проводять аудит або перевірку, порівнянні з тими фактами та обставинами, які стосуються майбутніх операцій. Це питання буде детальніше описано у пункті 69 нижче.

18. Можливість укласти ДПЦ ПВУ базується на повній співпраці платника податків. Платник податків та будь-які асоційовані підприємства повинні: а) повністю співпрацювати, допомагаючи податковим службам в оцінюванні їх пропозицій; та б) надавати за запитом будь-яку необхідну для оцінювання додаткову інформацію, наприклад деталі своїх операцій з трансфертним ціноутворенням, ділові угоди, прогнози та бізнес-плани, а також фінансові показники. Бажано, щоб платник податків продемонстрував таке прагнення ще до початку процесу ДПЦ ПВУ.

19. У деяких випадках вільне право одного або більше компетентних органів погоджуватися на ДПЦ ПВУ може бути обмежене, наприклад, рішенням з юридичною силою, що стосується питань, які залежать від запропонованого ДПЦ. За таких обставин, оскільки процес ДПЦ ПВУ за визначенням є узгодженим, питання щодо вступу в обговорення ДПЦ ПВУ залишається на розсуд відповідних компетентних органів (залежно від національного законодавства та політики кожної юрисдикції). Наприклад, компетентний орган може відмовитися вступати в обговорення, якщо вирішить, що таке обмеження у відношенні позиції іншого компетентного органу неприпустимо зменшує вірогідність взаємного узгодження. Однак вірогідно, що у багатьох випадках обговорення ДПЦ ПВУ будуть вважатися бажаними, навіть попри те, що гнучкість одного або більше компетентних органів є обмеженою. Це

питання компетентні органи будуть вирішувати у кожному окремому випадку.

20. Під час прийняття рішення щодо доцільності ДПЦ ПВУ основним фактором є обсяг переваг, які будуть отримані шляхом погодження методу для завчасного уникнення ризиків подвійного оподаткування. Це вимагає реалізації права на ухвалення рішень та потреби збалансувати ефективне використання обмежених ресурсів, як фінансових, так і людських, з бажанням зменшити вірогідність подвійного оподаткування. Податкові служби можуть вважати необхідними такі питання:

- a) Чи відповідає методологія та інші умови пропозиції інструкціям, які містяться в Настановах? Якщо ні, відповідний перегляд пропозиції платником податків буде бажаним з метою збільшення шансів досягнення взаємного узгодження. Як зазначено у пункті 17 Вступу до настанов: «ці настанови також спрямовані на врегулювання вирішення випадків з трансфертним ціноутворенням у процедурах взаємного узгодження».
- b) Чи будь-які «труднощі або сумніви щодо тлумачення або застосування Конвенції» можуть суттєво збільшити ризики подвійного оподаткування і таким чином виправдати використання ресурсів для вирішення будь-яких проблем ще до проведення запропонованих операцій?
- c) Чи будуть постійними за характером операції, які охоплює пропозиція, і чи залишилася значна частина будь-якого проекту з обмеженим терміном дії?
- d) Чи розглядаються вказані операції серйозно, і чи не мають вони чисто гіпотетичного характеру? Процес не слід використовувати для з'ясування вірогідних поглядів податкової служби на загальні принципи – для цього в багатьох країнах існують інші встановлені методи.
- e) Чи стосується поточний аудит трансфертного ціноутворення минулих років, коли фактичні обставини були по суті аналогічними? Якщо так, результат аудиту може бути пришвидшений шляхом участі в ДПЦ ПВУ, умови якого можна потім застосувати для повідомлення та вирішення питань аудиту та будь-яких невирішених взаємних узгоджень за минулі роки.

В.3. Багатосторонні ДПЦ ПВУ

21. Потреба у впевненості зумовила появу тенденції серед платників податків робити запити на багатосторонні ДПЦ ПВУ, які б охоплювали їх діяльність в усьому світі. Платник податків звертається до кожної залученої юрисдикції із загальною пропозицією і пропонує, що було б бажано проводити переговори на багатосторонній основі із залученням усіх пов'язаних юрисдикцій, замість проведення серій окремих переговорів з кожним податковим органом. Слід зазначити, що не існує жодного багатостороннього методу впровадження будь-якої домовленості, яка може бути досягнута, крім укладання серій окремих двосторонніх ДПЦ ПВУ. Успішні переговори щодо серій двосторонніх ДПЦ ПВУ створюють таким чином більшу впевненість та зменшать витрати для груп ТНК, ніж це було б при двосторонньому укладанні таких договорів окремо один від одного.

22. Як уже згадувалося вище, попри існування потенційних переваг від багатосторонніх ДПЦ ПВУ, все ж потрібно враховувати багато різних питань. По-перше, малоймовірною є доцільність застосування єдиної методології трансфертного ціноутворення до різних фактів, обставин, операцій та країн, які вірогідно підпадають під багатосторонній ДПЦ ПВУ, якщо така методологія не буде належним чином адаптована для відображення особливих фактів та обставин, що мають місце у кожній країні. Тому всі юрисдикції, які беруть участь у процесі, повинні подбати, щоб навіть після такого адаптування методологія відображала належне застосування принципу витягнутої руки в умовах певної країни.

23. По-друге, також виникають питання через те, що, відповідно до багатостороннього ДПЦ ПВУ, декілька компетентних органів фактично залучаються до процесу, який був розроблений для двостороннього процесу. Одне з питань полягає у межах, до яких необхідно обмінюватися інформацією між усіма залученими юрисдикціями. Це може призвести до проблем у випадках, коли між двома або більше залученими партнерами по угоді немає потоку операцій або спільних операцій, і це породжує сумніви щодо відповідності інформації конкретному двосторонньому ДПЦ ПВУ, який обговорюється. Однак у випадках, коли подібні операції здійснюють різні частини ТНК, або якщо такі операції здійснюються на інтегрованій основі, необхідним може бути використання інформації про потоки між іншими сторонами, щоб зрозуміти та оцінити потоки, які стосуються конкретного

двостороннього ДПЦ ПВУ. Інша проблема полягає в тому, що можуть виникнути труднощі з установленням відповідності інформації ще до того, як така інформація буде отримана.

24. Надалі, навіть якщо інформація відповідає конкретному двосторонньому ДПЦ ПВУ, все ще можуть існувати потенційні проблеми з конфіденційністю, які стануть на перешкоді обміну такою інформацією, відповідно до умов статті (статей) про обмін інформацією відповідної угоди, або відповідно до національного законодавства податкових служб, які беруть участь. Оскільки у багатосторонніх ДПЦ ПВУ існує багато можливих обставин, жодного загального рішення для цих проблем знайти не вдасться. Натомість такі питання потрібно вирішувати конкретно у кожному з двосторонніх ДПЦ ПВУ.

25. У тих випадках, коли інформацію про потоки між іншими сторонами визнали відповідною, деякі проблеми з обміном інформацією можна подолати не покладаючись на положення угоди про обмін інформацією, а натомість попросивши платника податків взяти на себе відповідальність за надання інформації усім залученим податковим службам (хоча все одно знадобляться процедури для перевірки того, що така ж інформація фактично була надана усім податковим службам). Зрештою, у деяких випадках статті про взаємне узгодження відповідних угод можуть не надавати належної основи для такого багатостороннього розгляду та обговорення, хоча стаття про взаємне узгодження Типової податкової конвенції ОЕСР розроблена з метою сприяння звільненню від подвійного оподаткування у багатьох обставинах, і таким чином ці статті, за умови їх застосовності, надаватимуть належні повноваження у більшості ситуацій.

26. Загалом, як зазначалося у частині А цього пункту, одного лише бажання платника податків здобути впевненість недостатньо, щоб зобов'язати податкову службу укласти ДПЦ ПВУ, коли це може бути недоцільно. Заклик брати участь у багатосторонньому ДПЦ ПВУ таким чином буде оцінюватися відповідно до звичайних критеріїв визначення, чи можна проводити двосторонній ДПЦ ПВУ, і кожен запропонований двосторонній ДПЦ буде оцінюватися окремо. Потім буде ухвалено рішення, чи посприяє участь служби у багатосторонніх переговорах завершенню переговорів про двосторонній ДПЦ ПВУ, які служба вирішила проводити. Таке оцінювання буде проводитися у кожному випадку окремо.

27. Розвиток багатосторонніх ДПЦ ПВУ перебуває на відносно ранньому етапі, крім, мабуть, сфери світової торгівлі. Справді,

якщо світова торгівля проходить на повністю інтегрованій основі (тобто торгівля та управління ризиками пакета фінансових продуктів відбувається у кількох різних місцях, зазвичай, щонайменше у трьох), нормою стає саме багатосторонній ДПЦ, на відміну від двостороннього¹. Щодо подальших змін у сфері багатосторонніх ДПЦ ПВУ буде проводитися ретельний моніторинг.

C. *Запит на укладення ДПЦ ПВУ*

C.1. *Вступ*

28. Хоча ДПЦ ПВУ за своїм характером втілює собою домовленість між податковими службами, все ж для успіху процесу необхідна активна участь платника (або платників) податків. Ця секція присвячена першим етапам цього процесу, а саме запиту на укладення ДПЦ ПВУ, який зазвичай ініціює платник (платники) податків. (N.B. Деякі податкові служби вважають за необхідне брати ініціативу у свої руки та активно заохочувати платників податків подавати запити у відповідних випадках, наприклад, після завершення аудиту або аналізу оцінювання ризиків). Після прийняття рішення про те, що ДПЦ ПВУ є дійсно необхідною, основна відповідальність за надання достатньої інформації задіяними податковими службами для проведення переговорів щодо взаємного узгодження неминуче покладається на платника (платників) податків. Як наслідок, платник податків повинен подати детальну пропозицію для перевірки відповідною податковою службою та бути готовим надати подальшу інформацію на вимогу податкової служби.

C.2. *Попередні обговорення*

29. Характерною рисою багатьох внутрішніх процедур для одержання одностороннього ДПЦ є можливість провести попереднє засідання (або кілька засідань) перед поданням формального запиту. Таке засідання (або такі засідання) дає платнику податків можливість

¹Більш детальна інформація розміщена у документі ОЕСР (1998): «Оподаткування світової торгівлі фінансовими інструментами».

обговорити з податковою службою відповідність ДПЦ, тип та обсяги інформації, яка може вимагатися, а також масштаб аналізу, який є необхідним для завершення вдалого ДПЦ. (Наприклад: рамки будь-якого функціонального аналізу афілійованих компаній; виявлення, відбір та коригування порівнюваних елементів; потреба у ринковому, промисловому та географічному аналізі, а також його масштаб). Процес також дає платнику податків можливість обговорити будь-які занепокоєння щодо розголошення та конфіденційності даних, термінів ДПЦ та іншої інформації. Досвід загалом показує, що можливість провести такі попередні обговорення прискорює обробку подальших формальних пропозицій щодо ДПЦ ПВУ.

30. У контексті ДПЦ ПВУ можливість відповідних компетентних органів проводити попередні обговорення з платником (платниками) податків також може бути корисною. На додаток до вищезгаданих питань у результаті обговорень можна встановити, чи були обставини сприятливими для ДПЦ ПВУ, наприклад, чи мали місце достатні «труднощі або сумніви щодо тлумачення або застосування Конвенції».

31. Попередні засідання відіграють важливу роль для з'ясування очікувань та цілей платника (платників) податків та податкової служби. Вони також дають можливість пояснити процес та політику податкових служб щодо ДПЦ ПВУ, а також надати деталі про будь-які процедури для впровадження у внутрішньому законодавстві та для узгодження після завершення. Водночас податкова служба може надати інструкції щодо змісту пропозиції та щодо часових рамок для оцінювання та укладання взаємної угоди. Податкові служби повинні опублікувати загальні інструкції щодо процесу ДПЦ ПВУ відповідно до рекомендації для інших типів взаємних угод у пунктах 4.60–4.61 Настанов.

32. Процес попередніх обговорень може проходити або анонімно, або відкрито, залежно від внутрішніх особливостей і практик. Якщо процес обговорення проходить анонімно, знадобиться достатній обсяг інформації про операції для забезпечення змістовності будь-якого обговорення. Форму будь-яких засідань повинні узгоджувати сторони; попереднє засідання можна провести у вигляді як неформального обговорення, так і формальної презентації. Зазвичай, саме платник податків зацікавлений у поданні до податкової служби меморандуму з темами обговорення. Для проведення неформального обговорення про потенційну відповідність запиту на ДПЦ ПВУ, про його вірогідний обсяг, про доцільність методології, а також типу та обсягу інформації, яку надає

платник податків, може знадобитися більше, ніж одне попереднє засідання.

33. Так само, як неформальні обговорення з платником (платниками) податків, попередній обмін думками про доцільність ДПЦ ПВУ може бути також корисним для відповідних компетентних органів. Це дозволить уникнути непотрібної роботи, якщо один із компетентних органів не братиме участі. Такі обговорення мають неформальний характер і не обов'язково вимагають формальної особистої зустрічі. Також можна провести такий обмін думками у ході постійних зустрічей та переговорів між компетентними органами.

С.3. Пропозиції про укладання ДПЦ ПВУ

С.3.1. Вступ

34. Якщо платник податків бажає зробити запит на укладення ДПЦ ПВУ, йому необхідно подати детальну пропозицію до відповідної податкової служби згідно з усіма внутрішніми процедурними вимогами, наприклад, згідно з вимогою подавати запит у визначений підрозділ своєї податкової служби. Для ДПЦ ПВУ мета пропозиції платника податків полягає у наданні відповідному компетентному органу всієї необхідної для оцінювання інформації та для проведення обговорень щодо взаємного узгодження. Країни володіють багатьма способами для гарантування того, щоб компетентні органи отримали необхідну інформацію. Один зі способів полягає в тому, щоб платник податків міг напряму подати пропозицію до компетентного органу. Інший спосіб полягає у тому, щоб платник податків надавав копію будь-якої внутрішньої пропозиції щодо ДПЦ іншим задіяним юрисдикціям. У ідеалі точну форму та зміст пропозиції можна визначити на будь-якому попередньому засіданні.

С.3.2. Діяльність, яка зазвичай охоплена у процесі ДПЦ ПВУ

35. Рамки ДПЦ ПВУ будуть залежати як від побажань задіяних юрисдикцій, так і від побажань платника. Рамки застосовуються для вирішення питань, піднятих у статтях 7 та 9 Типової податкової

конвенції ОЕСР, а також визначають, в якому обсязі у залучених податкових юрисдикціях виникатимуть прибутки.

36. ДПЦ ПВУ може охоплювати усі аспекти діяльності платника податків (або членів групи ТНК) щодо трансфертного ціноутворення, або мати більш обмежене застосування, наприклад, для конкретної операції, серії операцій, виробничої лінії або лише для певних членів групи ТНК. Деякі країни, визнаючи необхідність гнучкості у процесі, все ж занепокоєні через доцільність ДПЦ, які стосуються особливих питань. Можуть виникнути труднощі з оцінюванням деяких окремо взятих питань, наприклад, коли охоплені пропозицією операції суттєво пов'язані з операціями, які пропозицією не охоплені, або коли існує потреба проаналізувати питання з трансфертного ціноутворення у ширшому контексті через залучення свідомих взаємозаліків (дивіться пункти 3.13–3.17 Настанов).

37. ДПЦ ПВУ може також охоплювати інші питання, крім питань методології трансфертного ціноутворення, за умови, що ці інші питання достатньо чітко пов'язані з основоположними питаннями трансфертного ціноутворення, щоб було доцільно вирішувати такі питання заздалегідь, а також за умови, що ці інші питання входять у рамки положень статті про взаємне узгодження у відповідному договорі. Цей нюанс залучені сторони будуть розглядати у кожному окремому випадку.

С.3.3. Зміст пропозиції про укладання ДПЦ ПВУ

38. Зміст пропозиції та обсяг необхідної допоміжної інформації та документації буде залежати від фактів та обставин кожного випадку та від вимог окремих задіяних податкових служб. Тому немає потреби робити перелік або точно визначати, яку інформацію потрібно надавати. Проте провідним принципом повинно стати надання інформації та документації, необхідної для пояснення фактів, які стосуються запропонованої методології, та для демонстрації застосування методології згідно з відповідною статтею відповідної угоди. Таким чином, пропозиція повинна відповідати усім загальним інструкціям з Коментарів до Типової податкової конвенції ОЕСР щодо відповідних статей, а також інструкціям про застосування принципу витягнутої руки відповідно до статті 9, які пропонуються Настановами щодо випадків із залученням трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами.

39. Стосовно необхідної для включення допоміжної інформації та документації, слід враховувати рекомендації про вимоги до документації з розділу IV (пункти 4.154–4.157) та розділу V настанов. Однак через спрямованість договору на майбутнє, різні типи даних необхідно буде подавати у випадках взаємного узгодження, які стосуються лише вже проведених операцій. Для ДПЦ ПВУ може орієнтовно виявитися необхідною наведена нижче інформація, хоча слід зазначити, що цей перелік не претендує на те, щоб бути вичерпним або директивним:

- a) операції, продукція, напрями діяльності або домовленості, які охоплює пропозиція; (включаючи, якщо доцільно, коротке пояснення, чому були включені не всі операції, продукція, напрями діяльності або домовленості залученого до запиту платника (платників) податків);
- b) підприємства та постійні представництва, залучені у ці операції або домовленості;
- c) інша країна або країни, до яких звернулися з проханням взяти участь;
- d) інформація про організаційну структуру, історію, фінансову звітність, продукцію, функції та активи (матеріальні та нематеріальні) будь-якого залученого асоційованого підприємства;
- e) опис запропонованої методології трансфертного ціноутворення та деталі інформації та аналізу, які підтверджують таку методологію, наприклад, виявлення порівнянних цін або маржі, та очікувані результати тощо;
- f) припущення, які лежать в основі пропозиції, а також обговорення результату змін у таких припущеннях або інші події, такі як неочікувані результати, які можуть вплинути на поточну чинність пропозиції;
- g) звітні періоди податкових років, які будуть охоплені;
- h) загальний опис ринкових умов (наприклад, тенденції в промисловості та конкурентне середовище);
- i) обговорення будь-яких доцільних допоміжних питань про оподаткування, які піднімає запропонована методологія;

- j) обговорення та демонстрація відповідності до будь-яких доцільних внутрішніх законів, до положень податкової угоди та до рекомендацій ОЕСР, які стосуються пропозиції;
- k) будь-яка інша інформація, яка може стосуватися діночої або запропонованої методології трансфертного ціноутворення, а також базові дані для будь-якої із сторін запиту.

Решта інформації в цій частині присвячена більш детальному обговоренню деяких із найважливіших питань, які наведені вище.

C.3.4. Інформація про порівняння ціноутворення

40. Платник податків повинен включити обговорення щодо наявності та використання інформації про порівняння ціноутворення. До обговорення буде входити опис того, як проводився пошук порівнянних об'єктів (включаючи використані критерії пошуку), які дані стосовно неконтрольованих операцій були одержані, і яким чином такі дані були прийняті або відхилені з огляду на їхню порівнянність. Платник податків також повинен включити презентацію порівнянних операцій разом з коригуваннями для звітування про істотні розбіжності, якщо такі є, між контрольованими та неконтрольованими операціями. У тих випадках, коли неможливо виявити жодних порівнянних об'єктів, платник податків повинен продемонструвати виходячи з відповідних маркетингових та фінансових даних (включаючи внутрішні дані платника податків), наскільки точно обрана методологія відображає принцип витягнутої руки.

C.3.5. Методологія

41. Пропозиція про укладення ДПЦ ПВУ повинна надавати повний опис обраної методології. У випадках із залученням асоційованих підприємств обрана методологія повинна також відповідати рекомендаціям про застосування принципу витягнутої руки відповідно до статті 9 Типової податкової конвенції ОЕСР, які містяться у Настановах. У пункті 2.10 Настанов зазначено, що «більше того, дозволяється застосовувати будь-який метод, якщо його застосування погоджено між усіма членами групи ТНК, задіяних в операції або операціях, до яких застосовується методологія, а також з податковими органами юрисдикцій

зазначених членів групи ТНК». Така рекомендація про використання методів трансфертного ціноутворення особливо актуальна у контексті ДПЦ ПВУ завдяки можливості одержати попереднє погодження щодо методу, який буде використовуватися. Застосування методології повинно підтримуватися даними, які можна одержувати та оновлювати протягом дії ДПЦ ПВУ, не обтяжуючи при цьому платника податків, та які можуть бути ефективно переглянуті та перевірені податковими службами.

42. Платник податків повинен, наскільки це можливо, надати аналіз результатів застосування обраної методології або методологій протягом запропонованого періоду узгодження. Такий аналіз повинен обов'язково базуватися на прогнозованих результатах, тому необхідно представити деталі припущень, на основі яких робилися прогнози. Також може стати в нагоді ілюстрування результатів застосування методології або методологій ДПЦ у періоди, які безпосередньо передують періоду ДПЦ. Користь від такого аналізу, навіть як прикладу, буде залежати від фактів та обставин, що супроводжують відповідну операцію, які порівнюються з тими фактами і обставинами стосовно майбутніх операцій, що розглядаються відповідно до пропозиції.

С.3.6. Критичні припущення

43. Укладаючи ДПЦ ПВУ, який стосується ціноутворення за принципом витягнутої руки контрольованих операцій, які ще не відбулися, необхідно зробити деякі припущення про операційні та економічні умови, що впливатимуть на ці операції під час їх реалізації. Платник податків повинен у пропозиції описати припущення, на яких базується здатність методології точно відображати ціноутворення майбутніх операцій за принципом витягнутої руки. Крім того, платник податків повинен пояснити, яким чином обрана методологія здатна задовільно впоратися з будь-якими змінами таких припущень. Припущення вважаються критичними, якщо реальні умови, які існують під час проведення операцій, та умови, які за припущенням мали б існувати, відрізняються між собою настільки, що здатність методології надійно відображати ціноутворення за принципом витягнутої руки стоїть під сумнівом. Одним з прикладів можуть служити фундаментальні зміни на ринку, які зумовлені новими технологіями, урядовими постановами або значним зниженням популярності серед споживачів. У такому випадку такі розбіжності вказуватимуть на те, що узгодження потрібно переглянути або скасувати.

44. Для підвищення надійності методології ДПЦ ПВУ платники податків та податкові служби повинні намагатися знаходити критичні припущення, які, по можливості, базуються на очевидних, надійних та незалежних даних. Такі припущення не обмежуються складовими, які контролюються платником податків. Будь-яку сукупність критичних припущень потрібно пристосовувати до індивідуальних обставин платника податків, конкретної комерційної ситуації, методології та типу певних операцій. Не слід робити припущення занадто стислими, щоб не створювати загрозу для точності договору, водночас припущення повинні охоплювати настільки широкий спектр варіацій основних фактів, наскільки це влаштовує сторони договору. Загалом, лише як приклад, критичні припущення можуть включати:

- a) припущення про відповідне внутрішнє податкове законодавство та положення міжнародного договору;
- b) припущення про тарифи, збори, обмеження для імпорту та урядові постанови;
- c) припущення про економічні умови, ринкову частку, ринкові умови, кінцеву ціну продажу та обсяги продажу;
- d) припущення про характер функцій та ризиків, залучених у операції підприємств;
- e) припущення про курси обміну валют, процентні ставки, кредитний рейтинг та структуру капіталу;
- f) припущення про управління або фінансову звітність та класифікацію прибутку та витрат;
- g) припущення про підприємства, які працюватимуть у кожній юрисдикції, та про форму їх роботи.

45. Для забезпечення необхідної гнучкості можна заздалегідь встановити параметри допустимого рівня розбіжностей для деяких припущень. Ці параметри необхідно встановлювати індивідуально для кожного конкретного ДПЦ ПВУ, вони також будуть складовою переговорів між компетентними органами. Припущення вважатимуть «критичним», а дію розглянуть знову, тільки якщо розбіжності у прогнозах вийшли за межі параметрів. Усі дії, які будуть проводитися, також можуть залежати від характеру припущення та рівня розбіжності.

46. Якщо відомо, що надійність запропонованої методології трансфертного ціноутворення чутлива до коливань курсу обміну валют, було б доцільно розробити методологію, яка могла б пристосовуватися до

певного ступеня очікуваних коливань, ймовірно коригуючи ціни таким чином, щоб вони враховували зміни обмінного курсу. Можна також заздалегідь домовитися, що після зміни курсу у будь-якому напрямку до $X\%$ немає потреби вживати жодних заходів, після зміни більше ніж на $X\%$, але менше ніж на $Y\%$ слід провести експертизу методології для перевірки її доцільності, тоді як після зміни більше ніж на $Y\%$ означатимуть порушення критичного припущення і необхідність повторних переговорів стосовно ДПЦ ПВУ. Ці параметри потрібно встановлювати індивідуально для кожного конкретного ДПЦ ПВУ, вони також будуть складовою переговорів між компетентними органами.

С. 3.7. Неочікувані результати

47. Може виникнути проблема, коли результати застосування методології трансфертного ціноутворення, узгодженої в ДПЦ ПВУ, не відповідають очікуванням однієї із сторін, через що така сторона може звернутися з питанням, чи є дійсними критичні припущення та методологія, яку вони підтримують. На вирішення таких питань може бути витрачено багато часу та зусиль, що суперечить одній із цілей усього процесу. Одним із можливих рішень проблеми є додавання достатньої гнучкості у пропозицію для протидії ймовірним змінам у фактах та обставинах, щоб зменшити вірогідність появи неочікуваних результатів і щоб зменшити вірогідність повторних переговорів стосовно погодження ДПЦ ПВУ, який базується на пропозиції.

48. Один із способів досягнення згаданої вище цілі полягає у розробці методології, яка належним чином враховує вірогідні зміни у фактах і обставинах; наприклад, деякі розбіжності між прогнозованими та реальними обсягами продажів можна на початку врахувати в методології ціноутворення, включивши положення про коригування майбутньої ціни або дозволивши, щоб ціноутворення варіювалося залежно від обсягів. Такий допустимий рівень відхилення необхідно встановлювати виходячи з того, що б прийняли незалежні сторони.

49. Інший можливий спосіб збільшення впевненості полягає в узгодженні прийнятного діапазону результатів внаслідок застосування методу ДПЦ ПВУ. Щоб відповідати принципу витягнутої руки, діапазон необхідно узгодити між усіма залученими сторонами заздалегідь, уникаючи таким чином використання ретроспективного підходу, а також діапазон повинен базуватися на тому, що погодили б незалежні сторони у

порівнюваних обставинах (дивіться пункти 3.55–3.66 з описом поняття діапазону). Наприклад, така частка статті, як роялті буде прийнята за умови, що вона залишається в межах певного діапазону, вираженого як пропорція від прибутків.

50. Якщо результати не входять в межі узгодженого діапазону, наступні заходи будуть залежати від того, що було узгоджено у пропозиції відповідно до побажань сторін. Деякі сторони можуть не погоджуватися на ризик, тому що результати будуть суттєво відрізнятися від їхніх очікувань. Відповідно, вони будуть використовувати поняття діапазону як засіб для визначення, чи було порушено критичне припущення, як описано у пункті 46. Інші сторони можуть зробити більший акцент на впевненості у вирішенні проблем, ніж на уникненні неочікуваних результатів і таким чином можуть погодитися, щоб в ДПЦ ПВУ існував механізм для коригування результатів, щоб такі результати знаходилися в межах заздалегідь узгодженого діапазону.

С.3.8. Тривалість ДПЦ ПВУ

51. За своїм характером ДПЦ застосовується до майбутніх операцій, тому одним із питань, які потрібно вирішити, є тривалість договору. Існує дві групи суперечливих цілей щодо узгодження доцільного терміну. З одного боку, бажано, щоб період був достатньо довгим, аби створити обґрунтований рівень впевненості у вирішенні проблем. За інших обставин немає сенсу намагатися заздалегідь вирішити потенційні проблеми з трансфертним ціноутворенням, а натомість потрібно вирішувати проблеми лише тоді, коли вони виникають, за допомогою звичайних процедур аудиту або перевірки податкової звітності. З іншого – через тривалий період прогнози щодо майбутніх умов, на яких базуються переговори щодо взаємного узгодження, будуть менш точними, що буде породжувати сумніви в надійності пропозицій щодо укладання ДПЦ ПВУ. Оптимальний компроміс між цими двома групами цілей буде залежати від багатьох факторів, таких як галузь бізнесу, залучені операції та економічний клімат. Тому компетентні органи повинні обговорювати термін у кожному окремому випадку. Досвід свідчить, що ДПЦ ПВУ в середньому триває 3–5 років.

D. Завершення ДПЦ ПВУ

D.1. Вступ

52. Успіх процесу ДПЦ ПВУ як альтернативи покладанню лише на традиційні методи аудиту або перевірки залежить переважно від внеску всіх учасників. Здатність відповідних компетентних органів швидко досягати згоди буде визначатися їхніми діями, а також, що важливо, бажанням платника (платників) податків якомога швидше надавати усю необхідну інформацію. Користь від процесу як для платників податків, так і для податкових органів суттєво зменшиться, якщо ДПЦ ПВУ не буде погоджено до того, як період, який мав бути охопленим відповідно до запиту платника податків, майже завершився. Через таку затримку буде складно уникнути використання ретроспективного підходу під час оцінювання пропозиції, тому що результати застосування методології будуть відомі протягом більшої частини періоду, запропонованого ДПЦ ПВУ. Зрозуміло, враховуючи відносно ранню стадію в еволюції процесу ДПЦ ПВУ, раніше не завжди була реалізована мета швидкого вирішення майбутніх питань. Звичайно, неможливо уникнути певної затримки у процесі; ДПЦ ПВУ зазвичай стосуються великих платників податків, заплутаних фактологічних моделей та складних юридичних та економічних питань, які вимагають часу та ресурсів для розуміння та оцінювання.

53. Податкові органи, якщо можливо, мають надавати для процесу достатні ресурси та кваліфікованих співробітників, щоб питання вирішувалися швидко та ефективно. Деякі податкові органи можуть виявити бажання покращити ефективність своїх програм ДПЦ ПВУ шляхом встановлення цілей на проміжок часу, необхідний для завершення процесу, та шляхом оприлюднення приблизного часу завершення. Окремі партнери за угодою також можуть домовитися встановлювати неформальні цілі для завершення своїх двосторонніх переговорів. Враховуючи часто заплутані та складні фактологічні моделі, ймовірну потребу в перекладі та відносну новизну таких угод, на цьому етапі небажано встановлювати більш конкретні або зобов'язуючі цілі для укладання ДПЦ ПВУ. Однак, набуваючи більший досвід у процесі ДПЦ ПВУ, буде доцільно встановлювати більш конкретні цілі щодо часу завершення.

54. Після того як податкові служби одержали пропозицію платника податків, вони повинні спільно домовитися про координування експертизи, оцінювання та переговорів щодо ДПЦ ПВУ. Умовно процес ДПЦ ПВУ можна поділити на два етапи; а) пошук фактів, експертиза та

оцінювання; б) обговорення між компетентними органами, кожен етап описано більш детально нижче.

D.2. Пошук фактів, експертиза та оцінювання

D.2.1. Загальні риси

55. Проводячи експертизу пропозиції щодо ДПЦ ПВУ, податкові служби можуть вжити заходів, які вони вважають доцільними за таких обставин для проведення процесу взаємного узгодження. До цих заходів належать такі: запити на подальшу інформацію, яка вважається необхідною для експертизи та оцінювання пропозиції платника податків, проведення роботи на місцях (наприклад, відвідування офісів платника податків, бесіди зі співробітниками, експертиза фінансових або управлінських операцій тощо) та залучення необхідних експертів. Податкові служби можуть також звернутися до зібраної з інших джерел інформації, включаючи інформацію та дані про порівнянних платників податків.

56. Мета цього етапу процесу ДПЦ ПВУ полягає в тому, щоб задіяні компетентні органи володіли всією необхідною для переговорів інформацією, даними та аналізами. Якщо одна податкова служба одержує від платника податків інформацію щодо предмета ДПЦ ПВУ, наприклад, на зустрічі з працівниками платника податків як платник податків, так і податкова служба повинні забезпечити передачу такої інформації до інших задіяних податкових служб. Відповідні компетентні органи повинні створити з платниками податків належні механізми для підтвердження, що надані платником (платниками) податків інформація та документи є повними та детальними. Необхідно дотримуватися вимог задіяних компетентних органів. Наприклад, багато юрисдикцій вимагають, щоб усім задіяним компетентним органам не лише надавали однакову інформацію, а й надавали таку інформацію одночасно, наскільки це можливо.

57. Через спрямованість ДПЦ ПВУ на майбутнє платник податків часто подає комерційну інформацію щодо прогнозів, і така інформація є навіть більш чутливою для розкриття, ніж інформація, надана після події. Відповідно, щоб платники податків були впевнені в процесі ДПЦ ПВУ, податкові служби повинні гарантувати захист відповідним внутрішнім законодавством таємності, конфіденційності та приватності інформації, яку платник податків надав у ході процесу ДПЦ

ПВУ, як і будь-якої іншої інформації від платника податків. У майбутньому, якщо відповідно до умов податкової угоди компетентні органи обмінюються інформацією, таку інформацію можна розголошувати лише відповідно до особливих умов такої угоди і будь-який обмін повинен відповідати статті (статтям) про обмін інформацією відповідної угоди.

58. Загалом компетентні органи будуть проводити одночасні й незалежні експертизи та оцінювання пропозицій платника податків, за потреби у цьому завданні їм будуть допомагати експерти їх податкових служб з трансфертного ціноутворення, з галузей бізнесу та інших сфер діяльності. Однак у відповідних випадках буде більш ефективно проводити певний вид спільного пошуку фактів. Такий процес може проходити у різних формах, від поїздки на підприємства або нерегулярних засідань для спільного пошуку фактів до підготовки спільного звіту делегованих експертів.

D.2.2. Роль платника податків у пошуку фактів, експертизі та процесі оцінювання

59. Для прискорення процесу платники податків повинні взяти на себе відповідальність за гарантування того, що компетентні органи до початку переговорів володіють однаковими фактами та усією необхідною їм інформацією, а також добре розуміють питання. Для цього платник податків повинен регулярно і майже одночасно подавати інформацію, яку вимагає одна податкова служба, до інших податкових служб, готувати повідомлення про проведення однією податковою службою засідань для пошуку фактів та передавати такі повідомлення іншим податковим службам, а також сприяти проведенню спільних засідань для пошуку фактів, якщо це технічно та фінансово можливо. Платник податків також повинен забезпечити наявність усіх необхідних перекладів, а також прослідкувати, щоб не виникло необґрунтованих затримок у відповідях на запити щодо подальшої необхідної інформації. Під час експертизи та оцінювання пропозиції платник податків також повинен мати право радитися зі своїми податковими службами, якщо це зручно і у цьому є необхідність для обох сторін, і платнику податків повинні повідомляти про хід цього процесу.

D.3. Проведення переговорів між компетентними органами

D.3.1. Координування між компетентними органами

60. Багато країн бажають бути повністю залученими у процес від самого початку і прагнуть тісно співпрацювати з іншими компетентними органами. Інші країни надають перевагу обмежити свою участь проведенням експертизи та коментуванням пропозицій щодо укладення ДПЦ ПВУ, коли процес наближається до завершення. Однак рекомендується, щоб на початковій стадії усі задіяні податкові служби долучалися до процесу, враховуючи обмеження ресурсів, оскільки це збільшить ефективність процесу і допоможе запобігти непотрібним затримкам при досягненні взаємного узгодження.

61. Компетентні органи повинні своєчасно проводити переговори щодо взаємного узгодження. Це вимагає залучення до процесу достатніх ресурсів та кваліфікованого персоналу. Бажано, щоб компетентні органи обговорювали та координували належний план дій з урахуванням таких питань: призначення уповноважених виконавців, обмін інформацією, координація експертизи та оцінювання пропозиції, попереднє планування подальших консультацій, переговори та укладання відповідного договору. Обсяг вкладу та необхідні ресурси слід коригувати відповідно до індивідуальних вимог у кожному випадку.

62. Досвід також показав, що завчасні та регулярні переговори між компетентними органами при виникненні проблем допомагають уникнути неприємних сюрпризів у ході процесу. Враховуючи характер ДПЦ ПВУ, часто виникатимуть серйозні питання, які неможливо вирішити лише шляхом обміну меморандумами, тому будуть необхідні більш формальні заходи, наприклад особисті зустрічі між представниками компетентних органів. Також може стати в нагоді використання можливостей конференц-дзвінків та відеоконференцій.

D.3.2. Роль платника податків у переговорах між компетентними органами

63. Роль платника податків у цьому процесі більш обмежена ніж у процесі пошуку інформації, з огляду на той факт, що завершення ДПЦ ПВУ є міжурядовим процесом. Компетентні органи можуть дозволити платнику податків зробити презентацію фактологічних та

юридичних питань до початку обговорення, після чого платник податків повинен піти. Також корисно подбати, щоб платник податків міг за викликом прийти для відповіді на фактологічні питання, які можуть виникнути у ході обговорення. На засіданні платнику податків не слід представляти нову фактологічну інформацію або робити додаткові заяви. Податковим органам знадобиться час для перегляду таких питань, що призведе до відкладення остаточного рішення щодо запропонованого ДПЦ ПВУ. Таку інформацію потрібно подати до початку обговорень.

D.3.3. Вихід з процесу ДПЦ

64. Платник податків або податкова служба можуть у будь-який час вийти з процесу ДПЦ ПВУ. Однак необхідно запобігати виходу з процесу, особливо на пізній стадії та без поважної причини, оскільки це неминуче призведе до витрати ресурсів через таку дію. Якщо запит на ДПЦ ПВУ відкликано, ані платник податків, ані податкова служба не матимуть жодних зобов'язань одне перед одним, і всі попередні заходи та заходи між сторонами втратять силу та чинність, якщо внутрішнє законодавство не вимагає іншого (наприклад, плата за користування ДПЦ не компенсується). Якщо вийти пропонує податкова служба, платнику податків необхідно повідомити про причини такої дії та дати йому можливість робити звернення у майбутньому.

D.3.4. Документування взаємного узгодження

65. Компетентні органи, які беруть участь, повинні підготувати проект взаємного узгодження після того, як домовляться про методологію та інші умови. Може виникнути ситуація, що попри усі зусилля компетентних органів, запропоноване взаємне узгодження повністю не усуває подвійного оподаткування. У такому випадку платнику (платникам) податків необхідно дати можливість вирішити, чи є прийнятним такий проект ДПЦ ПВУ до його завершення; абсолютно неприпустимо наперед встановлювати такий договір без згоди платника податків.

66. ДПЦ ПВУ укладається у формі письмового документа, його зміст, формат тощо будуть узгоджені задіяними компетентними органами. Щоб забезпечити чітке ведення взаємного узгодження та його

ефективне застосування, у взаємному узгодженні повинен бути наступний мінімум інформації, або там повинна бути вказівка, де така інформація міститься у документах на пропозицію ДПЦ ПВУ:

- a) назви та адреси підприємств, яких охоплює угода;
- b) охоплені операції, угоди, узгодження та податкові роки або звітні періоди;
- c) опис узгодженої методології та інші супутні питання, такі як узгоджені порівнянні об'єкти або діапазон очікуваних результатів;
- d) визначення відповідних термінів, які становлять основу застосування та обчислення методології (наприклад, продажі, собівартість продажів, валовий прибуток тощо);
- e) критичні припущення, на яких базується методологія, порушення яких призведе до повторного обговорення договору;
- f) будь-які узгоджені процедури для обробки змін у фактологічних обставинах, які не ведуть до повторного обговорення договору;
- g) якщо доцільно, узгоджені правила оподаткування супутніх питань;
- h) умови, які повинен виконати платник податків, щоб взаємне узгодження було чинним, а також процедури, які гарантують виконання цих умов платником податків;
- i) подробиці зобов'язань платника податків перед податковими службами, які виникли внаслідок впровадження на внутрішньому рівні ДПЦ ПВУ (наприклад, щорічні звіти, ведення обліку, повідомлення про зміни у критичних припущеннях тощо);
- j) підтвердження, що для збереження впевненості платника податків та компетентних органів у процесі ДПЦ ПВУ, під час якого відбувається вільний обмін інформацією, уся надана платником податків інформація у справі з ДПЦ ПВУ (включаючи ідентифікаційні дані про платника податків) буде максимально можливо захищена від розголошення відповідно до внутрішнього законодавства відповідних юрисдикцій, і вся інформація, якою обмінювалися залучені компетентні органи, буде захищена згідно з відповідною двосторонньою податковою угодою та відповідним внутрішнім законодавством.

D.4. Впровадження ДПЦ ПВУ

D.4.1. Уведення в дію ДПЦ ПВУ та надання платнику податків підтвердження

67. Після остаточного погодження ДПЦ ПВУ задіяні податкові органи повинні ввести договір у дію у своїй юрисдикції. Податкові служби повинні ухвалити з відповідними платниками податків певне підтвердження або узгодження, які відповідають взаємному узгодженню, ухваленому задіяними компетентними органами. Завдяки такому підтвердженню або узгодженню платник податків буде впевненим, що охоплені ДПЦ ПВУ операції з трансфертним ціноутворенням не будуть коригуватися, якщо платник податків відповідає умовам взаємного узгодження, що відображається у внутрішніх підтвердженнях і узгодженнях, а також якщо він не робив неправдивих по суті або оманливих заяв у ході процесу, включаючи заяви у щорічних звітах про дотримання договору. Умови включатимуть деякі припущення, які за умови їх недотримання вимагатимуть внесення коригувань або повторного розгляду договору.

68. Спосіб надання такого підтвердження або узгодження відрізняється залежно від країни, їх точна форма залежатиме від конкретного внутрішнього законодавства та практики. У деяких країнах підтвердження або узгодження матиме форму ДПЦ згідно з відповідними внутрішніми процедурами. Для ефективного впровадження взаємного узгодження внутрішні підтвердження або узгодження повинні відповідати ДПЦ ПВУ та створювати для платника податків щонайменше такі ж вигоди, про які було домовлено у взаємному узгодженні. До того ж, якщо неможливо повністю уникнути подвійного оподаткування, одна з задіяних юрисдикцій може в односторонньому порядку дати звільнення від решти подвійного оподаткування за внутрішньодержавною процедурою підтвердження. Підтвердження та узгодження можуть також охоплювати супутні питання разом з питаннями, які містяться у ДПЦ ПВУ, наприклад, внутрішньодержавний режим оподаткування щодо інших або супутніх питань, додаткові вимоги щодо ведення звітності або документації та подання звітів. Необхідно прослідкувати, щоб жодні з додаткових умов внутрішньодержавного підтвердження або узгодження не суперечили умовам ДПЦ ПВУ.

D.4.2. Можлива зворотна сила

69. Ані податкові служби, ані платник податків не зобов'язані застосовувати методологію, узгоджену в частині ДПЦ ПВУ, до податкових років, які завершилися до першого року дії ДПЦ ПВУ (часто це називається «зворотною дією»). Справді, зробити це буде неможливо, якщо в той час переважала інша фактологічна модель. Однак методологія, яка застосовується до ДПЦ ПВУ з розрахунком на майбутнє, може бути корисною при визначенні способу роботи з порівнянними операціями у попередні роки. У деяких випадках податкова служба може перевіряти трансфертні ціни у звітні періоди ще до періоду ДПЦ ПВУ, і така податкова служба та платник податків можуть скористатися такою можливістю і використати узгоджену методологію для перевірки або, відповідно до вимог внутрішнього законодавства, податкова служба може зробити таке коригування навіть без дозволу або узгодження з платником податків. Якщо платник податків хоче бути впевненим, що отримає звільнення від подвійного оподаткування, потрібна буде згода інших залучених податкових служб на «зворотну дію». Можливість «зворотної дії» також залежатиме від відповідного внутрішнього законодавства та умов податкових угод, наприклад, стосовно часових рамок.

Е. Моніторинг виконання ДПЦ ПВУ

70. Необхідно, щоб податкові служби мали можливість встановити, що платник податків дотримується умов, на яких базується взаємне узгодження протягом усього терміну його чинності. Якщо взаємне узгодження укладене між податковими службами і платник податків не виступає стороною таких узгоджень, податкові служби повинні покладатися на описані вище внутрішні процедури підтвердження або узгодження для моніторингу відповідності платника податків. Якщо платник податків не дотримується умов ДПЦ ПВУ, тоді такий договір більше не застосовується. Цей пункт присвячений аспектам внутрішніх процедур, які необхідні для вдалого впровадження ДПЦ ПВУ, а також присвячений заходам, необхідним для гарантування відповідності платника податків усім умовам.

Е.1. Ведення звітності

71. Платник податків та податкові служби повинні узгодити типи документів та матеріалів (включаючи всі необхідні переклади), які платник податків повинен вести та зберігати для перевірки того, наскільки платник податків відповідає вимогам ДПЦ ПВУ. Необхідно виконувати рекомендації у розділах IV та V настанов, щоб уникнути надмірного перевантаження вимог до документації. Можна також включити положення, які стосуються періоду зберігання та часу для надання відповіді щодо підготовки документів та матеріалів.

Е.2. Механізми моніторингу

Е.2.1. Щорічні звіти

72. Для кожного податкового року або періоду звітності, який охоплює ДПЦ ПВУ, у платника податків можуть вимагати на додачу до його звіту про повернення податків надання щорічного звіту з описом його фактичних операцій за рік, який демонструє відповідність умовам ДПЦ ПВУ, в тому числі інформацію, яка необхідна для встановлення, чи були дотримані припущення або інші гарантійні умови. Платник податків повинен надавати цю інформацію податковій службі, з якою він уклав внутрішньодержавне підтвердження або узгодження, причому надавати згідно з відповідним внутрішнім законодавством або процедурою.

Е.2.2. Аудит

73. ДПЦ ПВУ застосовується лише у відношенні сторін, вказаних у договорі, і у відношенні визначених операцій. Існування такого договору не заважає задіяним податковим службам у майбутньому проводити аудит, хоча будь-який аудит операцій, охоплених дією ДПЦ ПВУ, буде обмежений до визначення ступеня відповідності платника податків умовам, а також до визначення того, чи продовжують існувати обставини та припущення, необхідні для надійного застосування обраної методології. Залучені податкові служби можуть вимагати, щоб платник податків встановив, що:

- a) платник податків виконав умови ДПЦ ПВУ;
- b) представлення фактів у пропозиції, у щорічних звітах та у будь-якій супровідній документації залишаються чинними, і що будь-які суттєві зміни у фактах або обставинах були включені до щорічних звітів;
- c) методологія була застосована правильно і послідовно, відповідно до умов ДПЦ ПВУ;
- d) критичні припущення, які лежать в основі методології трансфертного ціноутворення, залишаються чинними.

Е.3. Наслідки недотримання умов або зміни в обставинах

74. Загалом, наслідки недотримання умов ДПЦ ПВУ або невідповідність критичним припущенням залежать від: а) умов ДПЦ ПВУ; б) будь-яких подальших угод між компетентними органами щодо шляхів вирішення такого недотримання або невідповідності; с) будь-якого застосовуваного внутрішнього законодавства або процедурних положень. Тобто власне ДПЦ ПВУ може явно передбачити необхідні процедури або описати наслідки, які виникнуть через недотримання або невідповідність. У таких випадках компетентні органи можуть на власний розсуд почати обговорення необхідних заходів для кожного окремого випадку. Зрештою, внутрішнє законодавство або процедурні положення можуть накласти на платника податків та на залучену податкову службу наслідки та зобов'язання. У наступних пунктах містяться запропоновані подібні до процедур рекомендації, які були ухвалені у деяких юрисдикціях і які виявилися ефективними. Однак необхідно наголосити, що деякі податкові служби можуть виявити бажання ухвалити інші процедури та підходи.

75. Якщо податкові служби визначають, що жодна з вимог ДПЦ ПВУ не була виконана, вони все ж можуть погодитися, базуючись на умовах ДПЦ ПВУ, продовжувати застосовувати договір, наприклад, якщо наслідки невиконання умов були несуттєвими. Якщо вони не погоджуються продовжувати застосування ДПЦ ПВУ, існує три варіанти дій, до яких може вдатися податкова служба. Характер дії буде залежати від того, наскільки серйозним було невиконання.

76. Найбільш суворим заходом є відкликання, внаслідок якого з платником податків працюють так, ніби він ніколи не укладав ДПЦ ПВУ. Менш серйозним заходом є скасування, після нього з

платником податків працюють так, ніби ДПЦ ПВУ був чинним лише до дати скасування, але не весь запропонований період. Якщо ДПЦ ПВУ скасовують або відкликають, тоді щодо податкових років та періодів звітності, яких стосується скасування або відкликання, відповідні податкові служби та платники податків збережуть усі свої права згідно з внутрішнім законодавством та положеннями угоди, ніби ДПЦ ПВУ не укладався. Зрештою, ДПЦ ПВУ можна переглянути; це означає, що платник податків все одно користуватиметься перевагами від ДПЦ ПВУ протягом усього запропонованого періоду, попри те, що до та після дати перегляду будуть застосовуватися різні умови. Більш детально ці заходи описані нижче.

Е.3.1. Відкликання ДПЦ ПВУ

77. Податкова служба може відкликати ДПЦ ПВУ (або в односторонньому порядку або шляхом взаємного узгодження), коли виявиться, що:

- a) при поданні запиту на ДПЦ ПВУ, а також при поданні щорічних звітів, іншої супровідної документації або будь-якої пов'язаної з цим інформації були виявлені викривлення фактів, помилки або упущення через недбалість, необачність або навмисне невиконання своїх обов'язків платником податків;
- b) платник податків, який бере участь, допустив недотримання по суті основних вимог ДПЦ ПВУ.

78. Коли ДПЦ ПВУ відкликають, таке відкликання має зворотну силу до першого дня першого податкового року або звітного періоду, на який поширювався ДПЦ ПВУ, і ДПЦ ПВУ більше не матиме сили стосовно відповідних платника (платників) податків та інших податкових служб. Через серйозні наслідки такого заходу податкова служба, яка пропонує відкликати договір, повинна робити це лише після ретельного оцінювання відповідних фактів, а також повинна своєчасно інформувати та консультуватися із відповідними платниками податків та іншими податковими службами.

Е.3.2. Скасування ДПЦ ПВУ

79. Податкова служба може скасувати ДПЦ ПВУ (або в односторонньому порядку або шляхом взаємного узгодження), коли виявиться, що виникла одна з таких ситуацій:

- a) при поданні запиту на ДПЦ ПВУ, а також при поданні щорічних звітів, іншої супровідної документації або будь-якої пов'язаної з цим інформації були виявлені викривлення фактів, помилки або упущення, однак не через недбалість, необачність або навмисне невиконання своїх обов'язків платником податків;
- b) платник податків, який бере участь, допустив недотримання по суті будь-яким умовам ДПЦ ПВУ;
- c) було виявлено суттєве порушення одного або більше критичних припущень;
- d) відбулися зміни у податковому законодавстві, включаючи положення податкової угоди, які, по суті, стосуються ДПЦ ПВУ; і не було можливості переглянути договір (дивіться пункти 80–82 нижче), щоб врахувати змінені обставини.

80. Коли ДПЦ ПВУ скасовується, дата скасування визначається відповідно до характеру події, яка призвела до скасування. Це може бути конкретна дата, наприклад, якщо подією, яка призвела до скасування, була суттєва зміна у податковому законодавстві (хоча відповідно до ДПЦ ПВУ все ж може бути перехідний період між датою зміни у законодавстві та датою скасування). В інших випадках скасування буде поширюватися на конкретний податковий рік або звітний період, наприклад, якщо відбулася зміна в одному з критичних припущень, які неможливо прив'язати до конкретної дати у податковому році або звітному періоді. Від дати скасування ДПЦ ПВУ більше не матиме сили стосовно задіяних платника (платників) податків та інших податкових служб.

81. Податкова служба може не вдаватися до скасування, якщо платник податків зможе повідомити серйозну причину, яка задовольнить податкову службу, і якщо платник податків погоджується зробити будь-які запропоновані податковою службою коригування для виправлення викривлених фактів, помилок, упущень або недотримань, або якщо погоджується врахувати зміни у критичних припущеннях,

податковому законодавстві або положеннях угоди, які стосуються ДПЦ. Такі заходи можуть зумовити перегляд ДПЦ ПВУ (дивіться нижче).

82. Податкова служба, яка пропонує скасування, повинна вчасно інформувати та консультувати зацікавлених платників податків та інші податкові служби. Така консультація повинна включати в себе пояснення причин скасування ДПЦ. Платнику податків необхідно дати можливість відреагувати до ухвалення остаточного рішення.

Е.3.3. Перегляд ДПЦ ПВУ

83. Чинність методології трансфертного ціноутворення залежить від критичних припущень, які і надалі застосовуються протягом періоду дії ДПЦ ПВУ. ДПЦ ПВУ та будь-які внутрішні підтвердження та узгодження повинні вимагати від платника податків повідомляти відповідним податковим службам про будь-які зміни. Якщо після оцінювання податковими службами встановлено, що відбулися суттєві зміни в умовах, зазначених у критичних припущеннях, для відображення змін ДПЦ ПВУ може бути переглянута. Як зазналося вище, ДПЦ ПВУ також може містити припущення, які попри неспроможність бути критичними для чинності ДПЦ ПВУ все ж забезпечують проведення експертизи зацікавленими сторонами. Одним із результатів такої експертизи може стати черговий перегляд ДПЦ ПВУ. Однак у багатьох випадках умови ДПЦ ПВУ можуть бути достатньо гнучкими, щоб врахувати результати таких змін без потреби у перегляді.

84. Платник податків повинен надіслати повідомлення до податкової служби про зміну якнайшвидше після виникнення такої зміни або після того, як платник податків дізнався про таку зміну, а також, якщо потрібно, але в будь-якому випадку не пізніше дати відправлення повідомлення, платник податків повинен надати річний звіт за відповідний рік або звітний період. Податкові служби спонукають надсилати повідомлення завчасно, щоб дати залученим сторонам більше часу для досягнення згоди про перегляд ДПЦ ПВУ, зменшуючи таким чином вірогідність скасування.

85. У переглянutoму ДПЦ ПВУ повинна бути вказана дата початку перегляду, а також дата, після якої початковий ДПЦ ПВУ втрачає чинність. Якщо дату зміни можна визначити точно, тоді перегляд має починатися з цієї дати, але якщо точну дату визначити неможливо, тоді перегляд ДПЦ ПВУ угоди почнеться з першого дня звітного періоду,

якому передусє період, коли відбулася зміна. Якщо податкові служби та платник податків не можуть домовитися про потребу перегляду або про спосіб перегляду ДПЦ ПВУ, такий договір буде скасований і більше не матиме чинності стосовно платників податків та задіяних податкових служб. Визначення дати скасування ДПЦ ПВУ відбудеться з дотриманням тих же принципів, які застосовуються для визначення дати перегляду.

Е.4. Поновлення ДПЦ ПВУ

86. Запит на поновлення ДПЦ ПВУ необхідно зробити протягом періоду, який визначають задіяні податкові служби, пам'ятаючи про необхідність достатнього часу для підготовки, щоб платники податків та податкові служби могли перевірити та оцінити запит на поновлення та укладання договору. Може бути корисним розпочати процес поновлення ще до закінчення терміну дії існуючого ДПЦ ПВУ.

87. Формат, обробка та оцінювання заяви на поновлення буде таким же, як і початкової заявки на ДПЦ ПВУ. Однак можна подавати менш детальну інформацію, узгодивши це з податковими службами, які беруть участь, особливо якщо не було суттєвих змін у фактах та обставинах справи. Поновлення ДПЦ ПВУ не відбувається автоматично і залежить від згоди усіх залучених сторін та від того, як платник податків продемонструє дотримання умов існуючого ДПЦ ПВУ. Звичайно, методологія та умови поновленого та попереднього ДПЦ ПВУ можуть відрізнятися.

Додаток до розділу VI

Приклади для ілюстрування рекомендацій щодо нематеріальних активів та вкрай невизначеної оцінки

Наступні три приклади ілюструють застосування принципів, які стосуються ціноутворення за принципом витягнутої руки, коли оцінювання переданих нематеріальних активів характеризується високою невизначеністю у момент здійснення операції. Дивіться пункти 6.28–6.35.

Коригування та припущення у наступних прикладах призначені лише для ілюстрації, їх не потрібно розглядати як рекомендовані коригування та домовленості за принципом витягнутої руки у реальних випадках або конкретних галузях. Приклади покликані продемонструвати принципи розділів настанов, яких вони стосуються. При цьому зазначені принципи слід застосовувати в кожному випадку відповідно до його конкретних фактів та обставин.

Приклад 1

1. Права на виробництво та дистрибуцію певного лікарського засобу розподілені за ліцензією між асоційованими підприємствами відповідно до угоди, якою встановлюється ставка роялті на трирічний термін дії угоди. Такі умови відповідають практичному стану речей у цій галузі та аналогічним угодам щодо порівнянної продукції за принципом витягнутої руки, а ставка вважається еквівалентною до ставки, узгодженої у неконтрольованих операціях. В основі даної ставки лежать очікувані прибутки протягом терміну дії угоди, на які обидві сторони резонно сподіваються.

2. Під час третього року дії угоди виявляється, що цей лікарський препарат можна використати в іншій терапевтичній категорії разом з іншим лікарським засобом. Таке відкриття призводить до суттєвого збільшення продажів та підвищення прибутків сторони, яка одержала патент. Враховуючи цю інформацію, угоду можливо було б

переузгодити протягом третього року її дії відповідно до принципу витягнутої руки з метою збільшення ставки роялті для відображення збільшеної вартості нематеріальних активів.

3. Існують докази (і ці докази надані податковому органу) на підтримку того факту, що нові можливості лікарського засобу неможливо було передбачити під час підготовки угоди, і ставка ліцензійного платежу, яка була встановлена у першому році, належним чином базувалася на вигодах, які на той час обидві сторони обґрунтовано очікували. Відсутність положень про коригування ціни та іншого захисту від ризику неточного оцінювання також відповідає умовам порівнянних неконтрольованих транзакцій. Базуючись на аналізі поведінки незалежних підприємств у подібних обставинах, немає жодних підстав вірити, що зміни у третьому році були настільки значними, що зумовили б повторний розгляд ціноутворення операції за принципом витягнутої руки.

4. Враховуючи усі ці обставини, немає жодних підстав для коригування ставки роялті у третій рік. Таке коригування суперечить принципам з розділу VI, тому що в такому випадку воно продемонструє неналежну оцінку минулих подій. Дивіться пункт 6.29 настанов. Немає підстав вважати, що на початку оцінювання було вкрай невизначеним, щоб сторонам за принципом витягнутої руки знадобилося б положення про коригування ціни, або що зміна у вартості була настільки значною, що зумовила б повторний розгляд операції. Дивіться пункти 6.30–6.31.

Приклад 2

5. Факти такі ж, які у попередньому прикладі. Припустимо, що в кінці трирічного періоду сторони повторно розглянули угоду. На цьому етапі відомо, що права на лікарський засіб значно зросли в ціні, ніж були спочатку. Однак неочікувана зміна попереднього року відбулася зовсім нещодавно, і неможливо точно спрогнозувати, чи будуть продовжувати зростати продажі, чи будуть відкриті нові привабливі характеристики товару, і які зміни на ринку впливатимуть на продажі, враховуючи те, що конкуренти намагатимуться теж скористатися відкриттям. Через усі ці зауваження повторне оцінювання прав на нематеріальні активи перетворюється у неточний процес. Усе ж асоційовані підприємства укладають нову ліцензійну угоду на десятирічний період, що суттєво збільшує фіксовану ставку роялті, яка базується на теоретичних очікуваннях постійного та зростаючого попиту.

6. Для бізнесу нехарактерний вступ у довгострокові угоди з фіксованими ставками роялті, якщо залучені нематеріальні активи потенційно мають високу вартість, але така вартість не була встановлена з попередніх результатів роботи. Також немає свідчення того, що, враховуючи неточність оцінювання, незалежні підприємства вважали б правильними будь-які прогнози асоційованих підприємств для виправдання угоди з фіксованою ставкою роялті. Припустимо, що існує свідчення, що незалежні підприємства наполягали б на захисті у формі положень про майбутнє коригування цін, базуючись на щорічних експертизах.

7. Припустимо, що у четвертому році продажі зросли і ставка роялті, встановлена відповідно до десятирічної угоди, вважається правильною відповідно до принципу витягнутої руки. Однак на початку п'ятого року конкурент запропонував лікарський засіб, який має більше переваг, ніж перший зазначений лікарський засіб, у терапевтичній категорії, у якій до цього він несподівано домінував, і після чого його продажі різко стали падати. Ставку роялті, встановлену на початку десятирічного періоду, не можна розглядати як ставку за принципом витягнутої руки після п'ятого року, і цілком виправдано, щоб податковий орган провів коригування трансфертної ціни з початку шостого року. Таке коригування є доцільним, базуючись на свідченні, зазначеному у попередньому пункті, що у порівнянних обставинах незалежні підприємства передбачили б в угоді положення про коригування ціни, базуючись на щорічній експертизі. Дивіться пункт 6.34 Настанов.

Приклад 3

8. Припустимо, що Компанія X дає ліцензію на п'ятирічний період Компанії Y, яка є новоствореною дочірньою компанією, на права виробляти та продавати мікрочіп. Ставка роялті зафіксована на рівні 2 %. Така ставка роялті базується на прогнозі вигод, які можна отримати від використання нематеріальних активів, і відповідно до прогнозу обсяги реалізації продукції становитимуть від 50 до 100 мільйонів у кожен перший п'ятирічний період.

9. Встановлено, що контракти між незалежними підприємствами, які стосуються порівнянних нематеріальних активів у порівнянних ситуаціях, не будуть враховувати достатньо надійні прогнози для виправдання фіксованої ставки роялті та передбачають положення

про коригування ціни для врахування різниці між дійсними та прогнозованими вигодами. Угода, укладена Компанією Х з незалежним підприємством, передбачає такі коригування ставки роялті для порівняних нематеріальних активів за порівнянних обставин:

Обсяги реалізації	Ставка
До 100 мільйонів	2,00 %
Наступні 50 мільйонів	2,25 %
Наступні 50 мільйонів	2,50 %
Більше 200 мільйонів	2,75 %

10. Дійсно, хоча продажі Компанії У у перший рік склали 50 мільйонів, у наступні роки обсяги реалізації стали втричі більші, ніж прогнозовані цифри. Відповідно до принципів цього пункту, цілком виправдано, щоб для наступних років податковий орган визначив ставку роялті на основі положення (у контракті) про коригування, яке б передбачалося у порівнянній неконтрольованій операції, наприклад, як між Компанією Х та незалежним виробником. Дивіться пункти 6.30, 6.32–6.33 Настанов.

Рекомендації Ради щодо визначення трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами [C(95)126/Final]

Зі змінами від 11 квітня 1996 року [C(96)46/FINAL], 24 липня 1997 року [C(97)144/FINAL], 28 жовтня 1999 року [C(99)138], 16 липня 2009 року [C(2009)88] та від 22 липня 2010 [C(2010)99]

РАДА,

Беручи до уваги статтю 5(b) Конвенції про Організацію економічного співробітництва та розвитку від 14 грудня 1960 року;

Беручи до уваги Декларацію від 21 червня 1976 року про Міжнародне інвестування та транснаціональні компанії, ухвалену урядами держав-членів ОЕСР, а також додані до них Настанови [C(76)99(Final)];

Беручи до уваги Звіт «Настанови про трансфертне ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб», далі «Звіт 1995 року» [DAFFE/CFA(95)19 та Поправка I], ухвалений 27 червня 1995 року Комітетом з фіскальних питань, доповнений Звітом «Про нематеріальні активи та послуги», ухваленим 23 січня 1996 року Комітетом з фіскальних питань [DAFFE/CFA(96)2] та включеним у розділи VI та VII; Звітом «Про домовленості про покриття витрат», ухваленим 25 червня 1997 року Комітетом з фіскальних питань [DAFFE/CFA(97)27] та включеним у розділ VIII; Звітом «Про настанови для процедур моніторингу щодо Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення та залучення ділових кіл» [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], ухваленим 24 червня 1997 року Комітетом з фіскальних питань та включеним до додатків; Звітом «Про Настанови щодо укладення договорів про попереднє ціноутворення відповідно до процедури взаємного узгодження», ухваленим 30 червня 1999 року Комітетом з фіскальних питань [DAFFE/CFA(99)31] та включеним до додатків; Звітом «Про аспекти трансфертного ціноутворення при реструктуризації бізнесу», ухваленим Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2010 року [СТРА/CFA(2010)46] та включеним до розділу IX, переглянутим Звітом «Про методи порівняльності та методи, засновані на прибутку», ухваленим

Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2010 року [СТРА/СФА(2010)55], який замінив розділи I–III; змінений шляхом оновлення розділу IV, яке було ухвалено Комітетом з фіскальних питань 6 червня 2008 року [СТРА/СФА(2008)30/REV1]; доповненням до передмови та вступу, яке було ухвалено Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2009 року [СТРА/СФА(2009)51/REV1]; доповненням до передмови, вступу, глосарію, розділів IV–VIII та додатками, ухваленими Комітетом з фіскальних питань 22 червня 2010 року [СТРА/СФА(2010)47];

Беручи до уваги принципову потребу в співробітництва між податковими органами для уникнення перешкод, які міжнародне подвійне оподаткування створює для вільного обігу товарів, послуг та капіталу між державами-членами;

Враховуючи, що операції між асоційованими підприємствами можуть відбуватися за умовами, які відрізняються від умов, характерних для незалежних підприємств;

Враховуючи, що ціни таких операцій між асоційованими підприємствами (які зазвичай називають трансфертним ціноутворенням) повинні для потреб оподаткування відповідати цінам, які були б встановлені між незалежними підприємствами, (які зазвичай називають ціноутворенням за принципом витягнутої руки), як передбачено пунктом 1 статті 9 Типової Конвенції ОЕСР з податків на дохід та капітал;

Враховуючи, що проблеми, пов'язані з трансфертним ціноутворенням у міжнародних операціях, набувають особливої ваги з огляду на значні обсяги таких операцій;

Враховуючи потребу досягати відповідності у підходах податкових органів, з одного боку, та асоційованих підприємств, з іншого при визначенні прибутку та витрат компанії, яка є частиною групи транснаціональних компаній, яку слід брати до уваги в межах юрисдикції.

I. РЕКОМЕНДУЄ урядам держав-членів:

I.1. щоб їх податкові органи під час перевірок дотримувалися настанов Звіту 1995 року, зі змінами і доповненнями, і, за потреби, коригували трансфертне ціноутворення між асоційованими підприємствами з метою визначення оподатковуваного прибутку, – враховуючи цілісність Звіту та взаємозв'язок між різними розділами – для досягнення ціноутворення за принципом витягнутої руки для операцій між асоційованими підприємствами;

I.2. щоб податкові органи спонукали платників податків дотримуватися настанов Звіту 1995 року, зі змінами і доповненнями, і з цією метою оприлюднювали Звіт 1995 року, зі змінами і доповненнями, у своїх країнах, і, за необхідності, перекладали його національною мовою (мовами);

I.3. щоб вони розвивали подальше двостороннє та багатостороннє співробітництво між своїми податковими органами у питаннях, які стосуються трансфертного ціноутворення.

II. ЗАКЛИКАЄ уряди держав-членів:

II.1. повідомляти Комітет з фіскальних питань про будь-які зміни тексту будь-яких законів або постанов, які стосуються визначення трансфертного ціноутворення, або про запровадження нових законів або постанов.

III. ДОРУЧАЄ Комітету з фіскальних питань:

III.1. проводити роботу над питаннями, які стосуються трансфертного ціноутворення, та видавати доповнення до рекомендацій, наведених у Звіті 1995 року, зі змінами і доповненнями;

III.2. у співпраці з податковими органами держав-членів та за участі ділових кіл проводити моніторинг впровадження Звіту 1995 року, зі змінами і доповненнями, а також у зв'язку з цим моніторингом рекомендувати Раді вносити за потреби зміни та доповнення у Звіт 1995 року, зі змінами і доповненнями;

III.3. періодично доповідати перед Радою про результати своєї роботи з цих питань разом з внесенням будь-яких відповідних пропозицій для покращання міжнародного співробітництва;

III.4. розвивати діалог з країнами, які не є членами ОЕСР, відповідно до політики Організації, з метою допомогти їм ознайомитися зі Звітом 1995 року, зі змінами і доповненнями, і, якщо це буде доцільно, закликати їх приєднуватися до Звіту 1995 року, зі змінами і доповненнями.

IV. ВИРІШУЄ скасувати Рекомендації щодо визначення трансфертного ціноутворення між асоційованими підприємствами, видані 29 травня 1979 року [C(79)83(Final)].

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб надають рекомендації щодо застосування принципу «витягнутої руки», який є міжнародним консенсусом щодо трансфертного ціноутворення, тобто щодо оцінювання з метою оподаткування міжнародних операцій між асоційованими підприємствами. У світовій економіці, в якій транснаціональні компанії (ТНК) відіграють помітну роль, трансфертне ціноутворення є надзвичайно важливим питанням для податкових служб та платників податків. Уряди потребують впевненості в тому, що прибутки, які підлягають оподаткуванню, штучно не виводяться з їхніх юрисдикцій та бази оподаткування ТНК, що підлягають звітуванню у їхніх відповідних країнах, відображають здійснювану в них економічну діяльність. Для платників податків є надзвичайно важливим обмежити ризики економічного подвійного оподаткування, яке може мати місце у результаті розбіжностей між двома країнами щодо визначення за принципом «витягнутої руки» компенсацій у міжнародних операціях з асоційованими підприємствами.

Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення схвалено Радою ОЕСР в її оригінальній версії у 1995 році. У 2009 році було здійснено обмежене оновлення головним чином для відображення схваленого оновлення 2008 року стосовно пункту 5 статті 25 щодо арбітражу Типової податкової конвенції та змін до Коментарів щодо статті 25 стосовно процедур взаємного узгодження, призначених для вирішення міжнародних податкових суперечок. У виданні 2010 року Розділи I-III були істотно переглянуті із додаванням нових рекомендацій щодо вибору найбільш доречних до обставин випадку методів трансфертного ціноутворення, практичного застосування методів прибутку від операцій (метод чистої маржі від операцій та метод розподілення прибутку) та проведення аналізів порівняльності. Крім того, було додано новий Розділ IX щодо аспектів трансфертного ціноутворення реструктуризації бізнесу. В інші розділи *Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення* були внесені зміни з метою приведення їх у відповідність із вищезазначеними змінами.

Первісна редакція цієї книги опублікована під назвою OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (ISBN 9789264090330, © 2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris).

Переклад опубліковано у відповідності із домовленістю з ОЕСР. Цей переклад не є офіційним перекладом ОЕСР.

www.oecdbookshop.org – он-лайн книжковий магазин ОЕСР
www.oecd-ilibrary.org – електронна бібліотека ОЕСР
www.oecd.org/oecddirect – титульна експрес-інформація ОЕСР