

Яцкевич І.В., к.е.н., доц. каф. економічної та фінансової політики Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України

**Постановка проблеми.** Світова практика підтверджує, що державне регулювання цін у тій чи іншій мірі існує в усіх країнах. Сутність і форми державного втручання в процеси ціноутворення залежать від стану економічного розвитку країни. За умов розвинутого ринку державне втручання обмежується тільки відповідним впливом на передумови та побічні наслідки вільного ціноутворення. На етапі початкового формування ринкових відносин держава мусить безпосередньо втручатися і в самий механізм ціноутворення, компенсуючи нездатність ринку утворювати рівноважні ціни.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями щодо сутності, формування та регулювання трансфертних цін досліджувалось такими вченими-економістами як О. Терещенко, Т. Козенкова, Д. Войко, Р. Костирко та ін. [1...6].

**Виділення невирішеної проблеми.** В трансфертному ціноутворенні беруть участь, як мінімум, дві сторони: центр відповідальності, який передає послугу (роботу, продукцію) (центр-продавець), і центр відповідальності, який приймає цю послугу (роботу, продукцію) (центр-покупець) для її наступної переробки і споживання [3, 4], що дає можливість керівникам даного центру відповідальності відповідати лише за контрольовані їм витрати та доходи. Дані взаємовідносини здійснюються між суб'єктами підприємницької діяльності які можуть відбуватися в двох напрямках. По-перше – між вітчизняними суб'єктами підприємницької діяльності, а по-друге, взаємодія з іноземними підприємствами. Таким чином дослідження досвіту формування та регулювання трансфертної ціни на світовому рівні є актуальною та своєчасною.

**Мета наукової статті.** Метою статті є дослідження досвіду формування та регулювання трансфертних цін в таких країнах світу як Росія, США, Великобританія, Німеччина та Україна.

**Результати дослідження.** У міжнародній діяльності, більшістю країнами світу були прийняті податкові правила, щодо формування трансфертної ціни які були рекомендовані Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [7]. Основоположним принципом Керівництва ОЕСР з трансфертного ціноутворення є принцип «*втягнутої руки*». Він полягає в наступному: взаємозалежні підприємства діють «рука об руку» і в своїх відносинах застосовують ціни, які відрізняються від ринкових. Незалежні підприємства знаходяться один від одного «*на відстані втягнутої руки*», застосовуючи ціни, які формуються під впливом ринкових факторів. Держава в свою чергу коригує такі неринкові ціни, як якщо б компанії були незалежними (перебували «*на відстані втягнутої руки*»). Слід зазначити, що в більшості країн світу податкове законодавство містить норми, що закріплюють принцип «*втягнутої руки*» та порядок його застосування.

Однак ОЕСР визначила такі методи трансфертного ціноутворення (ТЦ) як:

1. Метод порівнянної неконтрольованої ціни. Ціна на майно або послуги передаються в порівнюваній неконтрольованій угоді при порівнянних обставинах.

2. Вартість плюс методу. Використання витрат, понесених постачальником майна (послуг) в контрольованій угоді. Відповідні націнки додаються до вартості, щоб зробити відповідній прибуток з урахуванням функцій, які виконуються (з урахуванням коштів, що використовуються і прийнятих ризиків) і ринкових умов. У результаті додавання націнки на зазначенні вище витрати можуть на його думку, відповідати на відстані втягнутої руки ціні оригінального контрольованої угоди.

3. Метод роздрібних цін. Ґрунтується на ціну, за якою продукт був придбаний у асоційованого підприємстві та перепродається незалежному підприємству. Ціна перепродажу зменшується маржа ціна перепродажу. Решта, за вирахуванням маржі роздрібних цін, можна розглядати, після поправки на інші витрати, пов'язані з придбанням продукту (наприклад, митні збори), а на відстані втягнутої руки ціною первісної передачі майна між пов'язаними сторонами.

4. Прибуток-спліт метод. Визначає загальна сума прибутку повинна бути розділена для відповідного підприємства з контрольованою угоди (або контрольованих операціях, коли агрегування доречно), а потім розділяє цей прибуток між пов'язаними сторонами на основі економічно обґрунтування того, що наближається до поділу прибутку, що було б відображено в відстані втягнутої руки у договорі.

5. Транзакційної мережі маржа: Розглядає чистий відносний прибуток на відповідні підстави (наприклад, витрати, продажів і активів), що платник податків здійснює з контрольованої угоди (угод, при агрегування підходить).

Дослідження світового досвіду формування ТЦ дає можливість виявити особливості в законодавчих актах.

**Росія.** В Росії регулюючими законодавчими документами трансфертного ціноутворення з 18 липня 2011 р. є підписаний Закон Російської Федерації (РФ) № 227-ФЗ "Про внесення змін до окремих законодавчих актів РФ у зв'язку з вдосконаленням принципів визначення цін для цілей оподаткування" [8].

Закон відповідає Рекомендаціям з трансфертного ціноутворення, розробленим ОЕСР. Закон вводить новий розділ в Податковий кодекс (далі - ПК) РФ: «Розділ V.1. Взаємозалежні особи. Загальні положення про ціни та оподаткування. Податковий контроль в зв'язку з вчиненням угод між взаємозалежними особами. Угода про ціноутворення» [9].

Прийняті зміни спрямовані на підвищення ефективності державного контролю в області трансфертного ціноутворення. Однак, даний Закон не містить даного терміна, але в цій статті відповідно до міжнародної практики під трансфертним ціноутворенням розуміється реалізація товарів або послуг за цінами, відмінними від ринкових. Це дозволяє перерозподіляти загальний прибуток групи осіб на користь осіб, обкладаються податком за низькими ставками або перебувають у державах з меншою податковим навантаженням.

У даному Законі сформульовано, методи визначення доходів в угодах між взаємозалежними особами (ст. 105.7 ПК РФ) [9]: метод порівнянних ринкових цін; метод ціни наступної реалізації; витратний метод; метод порівнянної рентабельності та метод розподілу прибутку. Приоритетним методом визначення ТЦ в Росії є метод порівнянних ринкових цін за рахунок документального підтвердження, а методи порівнянної рентабельності та розподілу прибутку – є новими методами які визивають складність у визначення рентабельності та прибутку, що пов'язано з конфіденційністю даної інформації.

В Росії допускається використання комбінації двох і більше методів. У разі неможливості застосування зазначених методів, ринкова ціна разової угоди (угоди, економічна суть якої відрізняється від основної діяльності організації і яка здійснюється на разовій основі) може бути визначена шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до чинного законодавства РФ або іноземної держави.

**США.** Регулюючими законодавчими документами трансфертного ціноутворення в США є Податковий Кодекс (розділі 482) [10] та Кодекс внутрішніх доходів [11], де передбачають основоположні правила і методи визначення ціни в угодах, здійснюваних взаємозалежними сторонами.

Основними методами розрахунку трансфертної ціни в США є метод порівнюваної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод витрати плюс, метод розподілу прибутку та метод зіставлення прибутку. При аналізі неринкових цін використовуються методи визначення ціни «на відстані втягнутої руки» (метод «порівнюваної неконтрольованої ціни» і методи, засновані на оцінці прибутку). При наявності достатньої та достовірної інформації оптимальним методом вважається «метод порівнюваної неконтрольованої ціни». Дана методологія трансфертного ціноутворення вироблялася протягом десятиліть і в багатьох випадках досягла високого рівня складності.

*Великобританія.* У Великобританії основним законом є Закони «Податок на доходи фізичних осіб» та «Оподаткування корпорацій» [12].

У Великобританії, правила трансфертного ціноутворення поширюється на широкий спектр операцій, включаючи тих, між двома британськими компаніями або між будь-якою особою (у тому числі осіб та благодійних організацій), а також товариств. В принципі, правила охоплюють практично все, починаючи від продажу або покупки товарів і послуг, інтелектуальної власності, боргів або вважаються операції, які не відображені в будь-яких рахунках.

Британія прийняла принцип «на відстані витягнутої руки» ОЕСР в галузі податкового права. Британський Уряд правив запобігання груп зі штучного зниження оподаткованого прибутку, маніпулюючи внутрішні трансфертні ціни: ціни повинні бути «витягнутої руки» та компанії повинні документально підтвердити, що ціни відстані витягнутої руки.

*Німеччина.* У Німеччині основними актами щодо регулювання трансфертного ціноутворення є «Положення про податковий контроль», Закон «Про оподаткування при закордонних відносинах» [12, 13]. Контроль ціноутворення здійснюється за допомогою наступних заходів:

- контроль методів визначення відповідності цін (метод порівняних ринкових цін, метод подальшої реалізації, витратний метод);
- перевірка суми товарообміну між взаємопов'язаними особами (не перевищує 5 млн. євро і загальна річна сума інших угод не перевищує 500 тис. євро);
- оцінка кола взаємозалежних осіб (пряме або непряме участь в 25% іншої компанії; особи, здатні впливати на умови угоди операцій, що здійснюються іншою особою, наявність власного інтересу в угодах);
- зіставлення контрольованих угод між взаємозалежними особами з такими ж угодами між незалежними третіми особами, проведеними по можливості при більш-менш однакових умовах;
- визначення ціни «трансфертного пакета» здійснюється на шаблї гіпотетичність предкової пропорційності.

Німецьке законодавство про трансфертному ціноутворенні встановлює принцип «на відстані витягнутої руки» цін на угодах із зацікавленістю. Відповідно до правил Німеччини, якщо платник податків здійснює свою діяльність з пов'язаними сторонами, то податковий орган, як правило, розглядає його повністю припадає на доходи (тобто незалежно від того, доходи правильно розподіляються між пов'язаними сторонами).

ТР статутних правил не будуть знайдені в рамках однієї інтегрованої частини законодавства, а й у ряді положень у різних актах. Положення включають визначення пов'язаних сторін і передбачають, що, коли майно або доходи німецьких платників податків зменшується шляхом, не «на відстані витягнутої руки» операцій з пов'язаними сторонами, дохід платника податку може бути відповідним чином скориговані.

Операції між пов'язаними сторонами, повинні бути оцінені для цілей оподаткування в залежності від того учасники цього процесу діяли як треті особи незалежно один від одного (наприклад, при відстані витягнутої руки принцип). Складність полягає в тому, як знайти підходящу ціну передачі, яка відповідає «на відстані витягнутої руки принципі».

Німецькі фіскальні органи мають чітку спрямованість на основі трансакцій методів, немає черговості стандартних методів для дослідження трансфертних цін. Прибуток методи, засновані на формально не прийняті німецькі податкові органи - тільки прибуток розкол розглядається як метод останньої інстанції.

В статтю 90 Закону Німеччини «Про фінанси» у 2003 р. внесені зміни в загальний обов'язок співпрацювати і розкривати інформацію відповідно до німецького Податкового кодексу. Це положення вимагає документування грива і зміст трансфертної операції між пов'язаними сторонами, а також трансфертний розподіл прибутку між штаб-квартирою і постійних представництв.

Ці вимоги до документації призначені для полегшення розуміння податкового органу внутрішньо групових платника податків за операціями та оцінку того, наскільки і в якому ступені доходи розраховані відповідно до відстані витягнутої руки принципі. Відповідно до вимог уникнути коригування доходів, подвійного оподаткування та штрафів, документи ТЦ повинні містити щонайменше такі елементи:

- опис угоди (загальна інформація, включаючи судновласника та організаційну структуру та ділові відносини з пов'язаними сторонами);
- аналіз доданої вартості діяльності (функції і ризику, нематеріальних активів, участь, умови ринку і конкурентного середовища);
- аналіз трансфертних цін (включаючи методи і основи розрахунку);
- додаткова документація при особливих обставинах (наприклад, пояснення причин на декілька років втрати і заява дій (и), прийняті для ліквідації їх), а також Програми (додаткова інформація, наприклад, організаційні діаграми, контракти і фінансові звіти, які містять дані, які використовуються в аналізі).

*Україна.* Державне цінове регулювання в Україні регламентується спеціальним законодавством: Законом України «Про ціни і ціноутворення», Податковим Кодексом України, постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)» тощо [14...16]. Закони в галузі ціноутворення встановлюють основні правила формування та застосування цін в Україні, порядок контролю за цінами, відповідальність за його порушення, права та обов'язки окремих органів виконавчої влади у сфері ціноутворення. Для практичного виконання зазначених Законів, вони доповнюються й конкретизуються спеціальними рішеннями парламенту, указами Президента або постановами уряду.

Дослідження законодавчої бази України дозволило визначити [17], що в сучасних умовах в Україні державне регулювання та контроль трансфертної ціни з боку держави – відсутні. Так, у Законі України «Про ціни і ціноутворення» (стаття 6) визначаються такі види цін та тарифів як вільні ціни і тарифи, державні фіксовані та регульовані ціни і тарифи. Проте, з 1 січня 2013 року набувають зміни у Податковому Кодексі України [15] де, у статті 39, будуть визначатись трансфертна ціна [18].

Податковий Кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

На даний період часу у статті 39 Податкового Кодексу визначаються методи визначення та порядок застосування звичайної ціни: ким застосовується звичайна ціна, методи її визначення (порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, «витрати плюс», розподілення прибутку та чистого прибутку), офіційні джерела для визначення звичайних цін та обов'язки органів державної податкової служби.

**Висновки та пропозиції.** Відповідно щодо змін у статті 39 Податкового кодексу з регламентування трансфертної ціни можна зазначити, що по-перше, – він не затверджений, що передбачає подальші зміни у законодавчому акті, а по-друге – він не враховує особливості взаємодії підприємств при різних формах взаємовідносин та узгодженості з іншими законодавчими документами.

Проведені дослідження дають змогу визначити, що дані країни при регулювання трансфертних цін ґрунтуються за такими основним принципами як:

1. Принцип порівнянності - сплачувані ціни або розміри валового прибутку, отримані в результаті операцій, здійснених між взаємозалежними сторонами, повинні бути в значній мірі порівнянними з сплачуваними цінами або розмірами валового прибутку, отриманими від аналогічних операцій, здійснених між не взаємозалежними сторонами.
2. Принцип гнучкого підходу - трансфертного ціноутворення властива невизначеність щодо вибору найбільш точного методу при визначенні цін; це пов'язано з великим різноманіттям фактичних даних, що відрізняють кожну операцію з трансфертними

цінами. Така невизначеність може бути знижена, завдяки вибору методу ціноутворення, який з високим ступенем ймовірності дасть надійні результати. З урахуванням цього в нормативних інструкціях дається пояснення Правила найкращого методу. Найкращим методом встановлення трансфертної ціни вважається метод, який забезпечує найбільш точне визначення результату відповідно до принципу витягнутої руки.

3. Принцип документування - платник податків повинен виправдати економічно трансфертну ціну на момент вчинення угоди або, принаймні, на момент подання податкової декларації, в якій він відображає операцію з трансфертної ціною.

В принципі, відповідно до правил трансфертного ціноутворення, платник податків не захищений від коригувань трансфертних цін співробітниками податкових органів, крім випадків, коли він може надати письмові документи на підтвердження використовуваного ним або методу, який рекомендується до використання в правилах трансфертного ціноутворення (метод неконтрольованої порівнянної ціни, метод подальшої реалізації, витратний метод або методи розподілу прибутку), або метод, який, хоча і не відноситься до рекомендованих методів, але об'єктивно є найбільш оптимальним методом для застосування даними платником податків. Для захисту своїх трансфертних цін платник податків повинен мати документацію, що на момент вчинення розглянутих операцій.

#### РЕЗЮМЕ

В статті досліджується досвід формування та регулювання трансфертних цін в таких країнах світу як Росія, США, Великобританія, Німеччина та Україна.

**Ключові слова:** державне регулювання, регламентація, трансфертна ціна.

#### РЕЗЮМЕ

В статье исследуется опыт формирования и регулирования трансфертных цен в таких странах как Россия, США, Великобритания, Германия и Украина.

**Ключевые слова:** государственное регулирование, регламентация, трансфертная цена.

#### SUMMARY

The article examines the experience of formation and regulation of transfer prices in countries such as Russia, USA, UK, Germany and Ukraine.

**Keywords:** government regulation, the regulation, the transfer price.

#### СПИСОК ДЖЕРЕЛ:

1. Терещенко О. О. Трансфертне ціноутворення як інструмент контролю / Терещенко О. О., Волошнюк Н. В. // Фінанси України. – № 5. – 2007. – С. 127 – 135.
2. Козенко Т. Трансфертні ціни в групі компаній / Козенко Т. // Проблеми теорії та практики управління. – № 8. – 2007. – С. 49 – 58.
3. Войко Д. Трансфертне ціноутворення в відносинах між центрами фінансової звітності / Войко Д. // Проблеми теорії та практики управління. – № 2. – 2007. – С. 81 – 90.
4. Костирко Р.О. Трансфертне ціноутворення – інструмент внутрішнього контролю результатів взаємовідносин між структурними підрозділами підприємства / Костирко Р.О. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2008\\_26](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2008_26).
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет / Карпова Т.П. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2000. – 347с.
7. Організація економічного співробітництва та розвитку [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.oecd.org/home>.
8. Федеральный Закон "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг" от 27 июля 2010 г. № 227-ФЗ [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://base.garant.ru/12177581>.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200>.
10. U.S. Tax Law: Internal Revenue Code [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cpaclass.com/tax-accounting/tax-law>.
11. Internal Revenue Code [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>
12. Transfer pricing in Germany [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.allbusiness.com/accounting-reporting>.
13. Verrechnungspreis [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://de.wikipedia.org/wiki/Verrechnungspreis>.
14. Законом України «Про ціни і ціноутворення» [Електронний ресурс]. - Верховна Рада України. – Офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/507-12>.
15. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. - Верховна Рада України. – Офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
16. Постанова Кабінету Міністрів України «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)» [Електронний ресурс]. - Верховна Рада України. – Офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1548-96-%D0%BF>.
17. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/rada/control/uk/index>.
18. Про трансфертне ціноутворення та офшори. Закон України [Електронний ресурс]. – УКРБИЗНЕСКОНСАЛТ. - Режим доступу: <http://www.ubc.ua/offshore/ukraine-business>.