

УДК 338.5(477)

*Н. В. Рогова, Черкаський інститут банківської справи  
Університету банківської справи НБУ*

## **ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ**

*У статті увага акцентована на визначенні сутності трансфертної ціни, ідентифікації проблеми регулювання трансфертних цін на законодавчому рівні та дослідженні методів трансфертного ціноутворення.*

*Ключові слова: трансфертна ціна, трансфертне ціноутворення, транснаціональні корпорації, оптимізація оподаткування.*

**Постановка проблеми.** Останнім часом у роботах вітчизняних та закордонних вчених спостерігається зростання інтересу до проблеми трансфертних цін та їх регулювання. Дана тенденція обумовлена зростанням інтернаціоналізації виробничих та фінансових процесів, які спостерігаються в останні десятиліття у світовій економіці. Так, приплив іноземного капіталу в Україну значною мірою відбувається за допомогою транснаціональних корпорацій (ТНК), які використовують нові методи передачі інформації та управління, а також методи оптимізації податкового навантаження на основі трансфертного ціноутворення. У той же час необхідно зазначити, що в Україні створюються нові підприємства, які намагаються використовувати моделі трансфертного ціноутворення для підвищення ефективності власної діяльності. Саме тому виникає необхідність у теоретичному та практичному розгляді процесу регулювання трансфертного ціноутворення та аналізі можливості застосування моделей державного контролю трансфертних цін в економіці.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Наукові особливості регулювання трансфертних цін іноземними вченими тривають з початку ХХ століття, Дана тема залишається актуальною і на сьогодні, оскільки напрямки дослідження постійно змінюються та удосконалюються. Одним з перших питань трансфертного ціноутворення зацікавився вчений Е. Шмаленбахов (1908 р.), також значну увагу вивченню даної теми приділяли такі вчені: Л. Нікельс [9], Р. Екклес [10], М. Кент [8] та інші.

Крім того, значну увагу приділяли даному питанню науковці з пострадянського простору, а саме І. Г. Васильєва [1], В. М. Кирилов [4],

серед українських вчених варто відмітити роботи Н. В. Гришка [2], П. В. Дзюби [3], Т. Г. Савченка [5] та інших.

Однак вітчизняні науковці здебільшого приділяють увагу теоретичним аспектам трансфертного ціноутворення. Українськими вченими недостатньо розкрито питання безпосереднього регулювання трансфертних цін та необхідність контролю за їх використанням на підприємствах України, що здійснюють міжнародну діяльність.

**Метою статті** є глибоке теоретичне дослідження методів регулювання трансфертних цін та аналіз вітчизняної і закордонної системи контролю за ними на макрорівні.

**Виклад основного матеріалу.** За своєю сутністю трансфертна ціна є ставкою продажу виробничого товару (ресурсу) однією структурною одиницею іншої, що знаходиться в організаційній системі єдиного підприємства чи між підприємствами однієї виробничої групи. Трансфертна ціна укладається між пов'язаними особами, що беруть участь у конкретній угоді. У національному законодавстві поняття “трансфертна ціна” зустрічається лише в положенні “Про схвалення Методичних рекомендацій щодо організації процесу формування управлінської звітності в банках України” в такому значенні: трансфертна ціна (трансфертна ставка) – внутрішня ставка, що встановлюється з урахуванням ринкових індикаторів та використовується для розподілу доходів і витрат між напрямками управління в усіх структурних підрозділах одного банку [7].

Ототожнення понять “трансфертна ставка” та “трансфертна ціна” за економічною суттю є недоцільним через їх розрізненість у процесі використання при торговельно-економічних відносинах. Похідним поняттям є трансфертне ціноутворення, що фактично розуміється як механізм розподілу та перерозподілу вільних ресурсів внутрішньоорганізаційними шляхами. Доцільно також вказати на відсутність будь-яких нормативно-правових актів у національному законодавстві, які б регламентували формування трансфертних цін, встановлювали методику їх використання та розрахунку. Фактично дане поняття зустрічається як виняток і не є регламентованим. Таким чином, унеможливується контроль за встановленням цін у рамках ТНК чи промислово-фінансових груп (ПФГ).

Міжнародний досвід вказує на доцільність контролю за трансфертним ціноутворенням з метою:

- утримання належного обсягу податків і відрахувань, що можуть скорочуватися через неформалізоване трансфертне ціноутворення;
- скорочення обсягів відтоку вітчизняного капіталу через канали ТНК та ПФГ;
- справедливої оцінки реальних доходів підприємства.

Важливим є забезпечення методик уникнення подвійного оподаткування при формуванні трансфертної ціни, що повинно регламентуватися на законодавчому та виконавчому рівнях.

Організація економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) та Європейський Союз (ЄС) чітко регламентують діяльність компаній по формуванню трансфертних цін через розроблені та систематизовані нормативно-правові документи. Так, у межах Європейського Союзу дане питання визначено в: кодексі поведінки стосовно документації трансфертного ціноутворення асоційованих підприємств в ЄС; арбітражній конвенції ЄС щодо встановлення подвійного оподаткування, пов'язаного з корегуванням прибутку ціноутворення; інструкції асоційованих підприємств; інструкції ЄС про погодження попереднього, про міжгрупові послуги з низькою доданою вартістю.

У свою чергу, аспекти трансферного ціноутворення для країн – членів ОЕСР, зазначені в Інструкції ОЕСР про трансфертне ціноутворення для мультинаціональних компаній та податкових адміністрацій; модельній конвенції щодо податків на доходи та капітал; інструкції про укладання договорів попереднього ціноутворення відповідно до процедури взаємного погодження; методичних рекомендаціях щодо створення законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, спрямованих на гармонізацію використовуваного підходу.

Провівши ґрунтовне дослідження вищенаведеної нормативно-правової бази, доцільно зробити висновок, що основним регулюючим важелем трансфертного ціноутворення є принцип “простягнутої руки” (*eng. arm's length principle*). Фактично правило полягає у формуванні “твердої” оподатковуваної суми за прибутковими угодами, що засноване на використанні ринкової ціни.

Проводячи дослідження товарообігу в середині ТНК та за її межами, необхідно зазначити, що в межах руху товарів між компаніями, які розташовані в одній ТНК, використовується внутрішня ціна на товари, ресурси, послуги ( $P_i$ ). У процесі купівлі-продажу тих же товарів на ринку використовується ринкова ціна ( $P_m$ ). Якщо підприємство намагається оптимізувати свою діяльність шляхом зменшення податкового навантаження, то має виконуватися нерівність  $P_i > P_m$ , тобто внутрішня ціна на товари, ресурси, послуги має бути вищою за ринкову, що в подальшому призведе до підвищення витрат конкретного підрозділу, організаційного елемента чи підприємства в системі ТНК, не знижуючи загальну прибутковість. Тому використання методики “простягнутої руки” полягає у контролі за відсутністю синтезованих операцій з оптимізації оподаткування.

У випадку якщо сукупні витрати за внутрішніми угодами пов'язаних підприємств перевищують ринкові – оподатковується сума реально

отриманого прибутку даного підприємства плюс сума втраченого прибутку за можливих ринкових умов. Формалізована модель даного принципу з позиції обсягу стягуваного податку подана у такому вигляді (1):

$$\left. \begin{aligned} T_p \cdot Q_r &= GI_i \\ M_p \cdot Q_r &= GI_m \\ GI_i &> \frac{GI_m}{[PRP_i + (PRP_m - PRP_i)] \cdot t} \\ GI_i &< \frac{GI_m}{PRP_i \cdot t} \end{aligned} \right\} \quad (1)$$

де  $T_p$  – трансфертна ціна;

$M_p$  – ринкова ціна;

$Q_r$  – обсяг реалізації;

$GI_i$  – валовий дохід від внутрішньої операції;

$GI_m$  – валовий дохід від ринкової операції;

$PRP_i$  – прибуток пов'язаної особи від внутрішньої операції;

$PRP_m$  – прибуток пов'язаної особи від ринкової операції;

$t$  – ставка податку.

Проаналізувавши наведену модель, можна дійти висновку про вагомість введення адміністративного важеля контролю та економічних обмежень за трансфертними цінами, що призведе до скорочення обсягів синтетичних угод та знизить рівень оптимізаційних механізмів з боку підприємств стосовно оподатковуваного прибутку. Додатковим ефектом буде стягнення більшої суми валового податку з однієї ПФГ чи ТНК, що відповідає реальній доданій вартості.

Крім того, слід виокремити додаткові інструменти, що направлені на стримування політики оптимізації оподаткування за допомогою трансфертних цін. До таких належать законодавчо встановлені моделі трансфертного ціноутворення та вимоги до документації.

Ураховуючи досвід ОЕСР, ЄС та норми Податкового кодексу Російської Федерації [6], в межах вітчизняного законодавства повинна існувати сталість та регламентація процедур відносно: визначення поняття “взаємопов’язані особи”; збільшення контролю над проведеннями внутрішніми угодами між пов’язаними особами та вказано нові умови щодо розкриття інформації по них; формування методики оцінки ринкової вартості; визначення послідовності етапів трансфертного

ціноутворення; введення нових форм податкового контролю; формування вимог щодо подання інформації до податкових органів.

Стосовно питань державного регулювання трансфертного ціноутворення на національному рівні слід відзначити, що з прийняттям ПКУ з'явилася можливість дослідження дійсних цін через новостворений специфічний інститут звичайних цін, діяльність якого регламентована дійсним ПКУ. Слід зазначити, що питання контролю за трансфертними цінами наразі є відкритим, а рівень регулювання національним законодавством та державними органами є початковим у процесі становлення контролю внутрішніх цін на макrorівні. Наразі існує ряд перешкод управління трансфертними цінами, які необхідно вирішити до прийняття нової нормативної бази. До таких належать:

- відсутність норм використання ринкової ціни при формуванні внутрішньофірмової, що дає змогу підприємству штучно знижувати додану вартість виробленої продукції. Відхилення від ринкової ціни більш ніж на 20 % призводить до появи додаткового податкового зобов'язання на нарощену суму, що є недоцільним з точки зору недоотриманих потоків грошових коштів до бюджету. Доцільно здійснювати нарахування податкового зобов'язання на різницю ринкової ціни та внутрішньої, що знизить обсяги оптимізації з боку підприємств;
- відсутність методологічних положень по встановленню звичайної ціни унеможливорює вплив податкових органів на платників податків через адміністративні чи економічні методи. Зважаючи на недосконалість вітчизняного законодавства, підприємства можуть подавати кориговану інформацію за проведеними угодами, таким чином приховуючи реальну вартість проведених операцій і посиляючись на зовнішні неконтрольовані фактори, що призвели до підвищення цін за внутрішньофірмовими угодами;
- у діючому ПКУ відсутня вимога державної податкової служби стосовно подання платниками податків інформації про пов'язаних осіб в обов'язковому порядку, що унеможливорює ідентифікацію операцій всередині ТНК чи ПФГ та призводить до здійснення угод на взаємовигідних умовах, але не ринкових, між взаємопов'язаними особами, не розкриваючи інформацію про контрагентів. Це, у свою чергу, може призвести до виникнення зв'язку між третіми особами з метою зниження бази оподаткування через зростання обсягу валових операцій та подальшою реалізацією ресурсів чи вироблених товарів.

**Висновки.** З метою регулювання трансфертного ціноутворення на макроекономічному рівні слід здійснити ряд заходів щодо обмеження свободи використання даного методу при оптимізації оподаткування шляхом застосування механізму “простягнутої руки”, створення умов

отримання доступу до інформації за угодами підприємств з пов'язаними особами та формуванням нових форм звітності, що, у свою чергу, вплине на обсяги податкових надходжень, знизить темпи і розміри відтоку капіталу. Для ефективного контролю за трансфертним ціноутворенням доцільно прийняти на законодавчому рівні положення, розроблені ОЕСР та ЄС, та адаптувати необхідні нормативно-правові акти. Особливу увагу слід приділити побудові якісної методики оцінки ринкових, звичайних і внутрішніх цін для регулювання діяльності ПФГ та ТНК.

### *Список літератури*

1. Васильева И. Экономическое содержание понятия “трансфертная цена” / И. Васильева // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 4. – С. 1–6.
2. Гришко Н. Совершенствование методов планирования издержек производства с использованием трансфертных цен [Электронный ресурс] / Н. Гришко / Электронная библиотека “Веда”. – Режим доступа : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/24358.html>. – Заглавие с экрана.
3. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. Дзюба // Економіка України. – 2006 – С. 26.
4. Кириллов В. Базовые методы межфирменного трансфертного ценообразования нематериальных активов [Электронный ресурс] / В. Кириллов / Заочная научно-практическая конференция. – Режим доступа : <http://sibac.info/index.php/2009-07-01-10-21-16/2358-2012-04-27-11-31-35>. – Заглавие с экрана.
5. Макаренко М. Трансфертне ціноутворення: концептуальні засади та значення для банківських установ / М. Макаренко, Т. Савченко // Фінанси та кредит. Податки. – 2006. – С. 44–46.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.98 // Информационно-правовой портал “Гарант”. – 1998. – Ч. 1. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/10900200/>
7. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо організації процесу формування управлінської звітності в банках України [Електронний ресурс] : положення : затверджене постановою Правління НБУ від 06.09.2007 № 324 // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0324500-07>.
8. Kent M. Transfer pricing handbook [Electronic resource] / M. Kent / World of digitals. – Access mode : <http://www.world-of-digitals.com/en/robert-feinschreiber-margaret-kent-transfer-pricing-handbook-ebook-pdf.html> – Title from screen.
9. Nichols L. Technology transfer and diffusion [Electronic resource] / L. Nichols / Pudlic administration and public policy. – Access mode: <http://www.eolss.net/Sample-Chapters/C14/E1-34-06-01.pdf>. – Title from screen.
10. Robert G. Eccles The transfer pricing problem: a theory for practice [Electronic resource] / G. Eccles Robert / Harvard library. – Access mode : <http://hollis.harvard.edu/?itemid=|library/m/aleph|000395904>. – Title from screen.

Отримано 24.12.2012

### *Summary*

In this article the attention was focused on the following issues: the nature of transfer pricing, the problem of the transfer pricing regulation on the legislation level, methods of the transfer pricing.