

ОЛІЙНИК

Надія Романівна

УДК 336.221

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ФІСКАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ  
ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО  
ЦІНОУТВОРЕННЯFOREIGN EXPERIENCE FISCAL REGULATION OF LARGE TAXPAYERS  
IN TRANSFER PRICING

аспірант, ДУ "Інститут  
регіональних досліджень  
ім. М.І. Долишнього НАН  
України", м. Львів

*У статті проаналізовано основні організаційно-інституційні засади фіскального регулювання діяльності великих платників податків у сфері трансфертного ціноутворення в розвинутих країнах світу. Названо основні відмінності у процедурних питаннях трансфертного ціноутворення за кордоном та в Україні.*

*В статье проанализированы основные организационно-институциональные основы фискального регулирования деятельности крупных налогоплательщиков в сфере трансфертного ценообразования в развитых странах мира. Названы основные различия в процедурных вопросах трансфертного ценообразования за рубежом и в Украине.*

*The article analyzes the main organizational and institutional framework of fiscal regulation of large taxpayers in the area of transfer pricing in developed countries. Named the major differences in procedural matters of transfer pricing abroad and in Ukraine.*

**Ключові слова:** регулювання, фіскальне регулювання, великий платник податків, трансфертне ціноутворення, контрольовані операції, податковий менеджмент

**Ключевые слова:** регулирование, фискальное регулирование, крупный налогоплательщик, трансфертное ценообразование, контролируемые операции, налоговый менеджмент

**Keywords:** regulation, fiscal regulation, large taxpayer, transfer pricing, controlled operations, tax management

## ВСТУП

Розвиток у другій половині ХХ ст. великих транснаціональних корпорацій, активізація міжнародної торгівлі та підвищення складності ведення бізнесу загалом спровокували активний пошук європейськими державами шляхів регулювання та контролю за перерозподілом оподаткованого прибутку корпорацій. Таким чином, особливому контролю, спрямованому на унеможливлення заниження оподаткування, піддавалося трансфертне ціноутворення [1].

За даними Державної фіскальної служби України з-під оподаткування через механізм трансфертного ціноутворення щороку виводиться приблизно 100 млрд грн, у результаті чого Державний бюджет України неотримувє майже 20 – 25 млрд грн. Ці оцінки узгоджуються з даними Світового фінансового співтовариства, згідно з якими щорічний відтік капіталу з України становить близько 9,15 млрд дол. (за цим показником Україна займає 17 місце у світі) [2]. Загалом, механізми трансфертного ціноутворення для зниження податкового навантаження використовують понад половину (54%) вітчизняних підприємств-експортерів товарів (робіт, послуг).

Втрати світової економіки від застосування механізмів трансфертного ціноутворення при імпорті

товарів щорічно становлять більше 21 трлн. дол. США, які виводяться в офшорні зони [3].

В Україні законодавство щодо фіскального регулювання трансфертного ціноутворення було прийняте у 2013 р., однак на сьогодні як бізнес, так і податкові органи не готові до застосування прийнятих законодавчих нововведень ані методологічно, ані організаційно та практично. Вказане свідчить про беззаперечну актуальність дослідження зарубіжного досвіду фіскального регулювання діяльності великих платників податків, як бюджетоутворюючих суб'єктів господарювання, у сфері трансфертного ціноутворення з метою пошуку шляхів його вдосконалення в Україні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій**

Численні аспекти вивчення зарубіжного досвіду фіскального регулювання бізнесу у сфері трансфертного ціноутворення знайшли своє відображення в низці праць вітчизняних та іноземних дослідників, зокрема О. Іванов [4], К. Олінов [5], Ю. Соловійова [6], С. Нікініт [7], М. Мельник [8], І. Лещух [8] та ін.

**МЕТОЮ СТАТТІ** є дослідження зарубіжного досвіду фіскального регулювання діяльності великих платників податків у сфері трансфертного ціноутворення.

## МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У процесі дослідження використовувались такі методи: системний і діалектичний; логічного узагальнення, системного аналізу, порівняння і синтезу; графічний.

## РЕЗУЛЬТАТИ

У розвинених країнах світу поширеним інструментом фіскального регулювання діяльності великих платників податків (далі – ВПП) є трансфертне ціноутворення. Основними регуляторними актами, які регламентують міжнародні правові принципи його здійснення, є:

1. Типова (модельна) конвенція ОЕСР про податок на доходи і капітал (1963 р.).

2. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій, прийняті у 1995 р. як редакція звіту ОЕСР «Трансфертне ціноутворення і транснаціональні компанії» (1979 р.). Названий документ у редакції 2010 р. узагальнює кращу практику країн-членів ОЕСР та узгоджується із законодавством щодо трансфертного ціноутворення країн ЄС, Китаю, Індії, Російської Федерації, Бразилії, України та ін. Однак слід зазначити, що юридичний статус «Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових адміністрацій» не є однаковим для всіх європейських держав. Так, наприклад, у Великобританії названий документ офіційно визнано нормативним актом, а у Німеччині він не має жодної юридичної сили. У Бельгії спеціальне законодавство щодо регулювання трансфертного ціноутворення відсутнє – відповідні відносини врегульовані загальним податковим законодавством; одночасно існує казуальне<sup>1</sup> регулювання окремих аспектів встановлення ціни угоди.

3. Інструкція з укладення угод про попереднє ціноутворення згідно з процедурою взаємної згоди (1999 р.).

4. Методичні рекомендації щодо розробки законодавства у сфері трансфертного ціноутворення – спрямовані на гармонізацію законодавства у сфері трансфертного ціноутворення.

5. Кодекс поведінки щодо документації з трансфертного ціноутворення для асоційованих підприємств в Європейському Союзі (2006 р.) – спрямований на стандартизацію пакету документів, які транснаціональні компанії зобов'язані подавати до податкових органів в частині ціноутворення трансграничних внутрішньо-групових операцій);

6. Арбітражна конвенція Європейського Союзу про усунення подвійного оподаткування в зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств –

передбачає можливість застосування арбітражної процедури, метою якої є дозвіл розбіжностей у зв'язку з подвійним оподаткуванням компаній, розташованих в різних державах.

7. Посібник ЄС за угодами про попереднє ціноутворення згідно процедурі взаємної згоди – закріплює механізм мінімізації ризиків донарахування сум за результатами податкових перевірок.

Фіскальне регулювання діяльності ВПП у сфері трансфертного ціноутворення ґрунтується на принципі «витягнутої руки» – міжнародному стандарті, погодженому державами-членами ОЕСР та країнами, які не є членами цієї організації (понад 70 країн світу), у якості рекомендованого до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб. Принцип передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій [9].

На сьогодні чи не найбільш досконалим законодавством у сфері фіскального регулювання діяльності бізнесу у сфері трансфертного ціноутворення є законодавство Франції та Великобританії. Так, у Франції законодавство щодо фіскального регулювання трансфертного ціноутворення почало формуватися з 1999 р. Ним, зокрема, передбачено зобов'язання ВПП співпрацювати з податковими адміністраціями щодо документації з трансфертного ціноутворення в рамках проведення корпоративного податкового аудиту. Закріплено також право податкових органів запитувати в письмовій формі правову, економічну, податкову, бухгалтерську і методологічну інформацію щодо розрахунків (нарахування) цін під час операцій між підприємством-платником податків Франції та підприємствами, розташованими за її межами. Однак для застосування цього права, податкові органи повинні зібрати доказову базу, яка підтверджувала б припущення, що підприємство вчинило трансферт прибутку [5].

У Франції податкова служба застосовує казуїстичний аналіз фактичних взаємовідносин сторін для встановлення ступеня взаємозалежності. Сторони угоди визнаються взаємозалежними, коли одному з учасників прямо або побічно належить більшість голосів або частка статутного капіталу контрагента, - в такому розмірі, що припускає можливість впливу на прийняття, в тому числі, і цінових рішень. У Франції так само, як і в Німеччині при оцінці взаємозалежності пріоритет віддається суті відносин між учасниками контрольованої групи [10].

Податковим кодексом США та Росії нормативно закріплено обов'язок ВПП зберігати первинну документацію щодо трансфертного ціноутворення з метою документального підтвердження правомірності застосування певної цінової політики під час проведення податкових перевірок [11]. Для порівняння, Настанови ОЕСР лише рекомендують платнику податків збирати і зберігати первинну документацію з метою її пред'явлення у податковому органі у разі виникнення спірної ситуації у сфері трансфертного ціноутворення.

<sup>1</sup> Казуальне (індивідуальне) регулювання стосується виключно застосування норми щодо конкретного випадку. Воно має значення лише для вирішення «казусу», конкретної юридичної справи суб'єктами правозастосовної чи іншої юридичної діяльності і є актуальним тільки у зв'язку з розв'язанням конкретної юридичної справи [8].

Податковим кодексом США передбачено наступні види штрафних санкцій за порушення законодавства щодо трансфертного ціноутворення [12]:

- штраф у розмірі 20% від суми виявленої недоплати з податку, якщо ціна операції складає менше 50% або більше 200% ринкової ціни;
- штраф у розмірі 40% від суми виявленої недоплати з податку, якщо ціна операції становить менше 25% або понад 400% ринкової ціни.

У певних випадках застосовуються штрафні санкції до сукупності неправомірних угод, укладених ВПП або групою платників податків за податковий період, зокрема [12]:

- штраф у розмірі 20% від суми виявленої недоплати з податку, якщо сукупний дохід від таких операцій перевищив 5 млн. дол. США або 10% валового доходу підприємства;
- штраф у розмірі 40% від суми виявленої недоплати з податку, якщо сукупний дохід від таких операцій перевищив 20 млн. дол. США або 20% валового доходу підприємства.

У Німеччині основними нормативно-правовими актами у сфері регулювання трансфертного ціноутворення є Положенням про податковий контроль та Закон «Про оподаткування зовнішньоекономічної діяльності» [6]. В країні застосування трансфертного ціноутворення з метою ухилення від оподаткування, відповідно до законодавства, трактується як прихований розподіл дивідендів та обкладається корпоративним податком за ставкою 15%. Інших штрафних санкцій у податковому законодавстві країни не передбачено, однак існують штрафні санкції за неподання документів про контрольовані операції, розмір яких становить 5-10% прибутку компанії, але не менше 5 тис. євро [12]. Варто відмітити, що податкове законодавство Німеччини загалом є досить сталим і стабільним, на противагу аналогічному законодавству у США, характерною рисою якого є громіздкість і заплутаність норм. З-поміж іншого, це зумовлює виникнення проблем із формуванням і поданням ВПП фінансово-бухгалтерської звітності, а також регулюванням міжнародної діяльності великих корпорацій.

У Німеччині критеріями віднесення контрольованих підприємств до категорії пов'язаних є [10]:

- 1) частка участі (впливу) одного підприємства в іншому становить 25% і більше;

- 2) наявність специфічних способів впливу, або хоча б часткова ідентичність інтересів, між сторонами до конкретної операції. Крім того, пов'язаними особами можуть бути визнані також підприємства, що входять до групи підприємств, тобто «сестринські» компанії.

У Польщі діє спеціалізований on-line-ресурс з питань трансфертного ціноутворення [13], який містить повну базу знань у даній сфері: понятійно-категоріальний апарат польського і зарубіжного законодавства щодо трансфертного ціноутворення; умови здійснення та особливості фіскального регулювання і контролю за контрольованими операціями; інші правові, фінансово-економічні, бухгалтерські та управлінські аспекти трансфертного ціноутворення.

Цікавим є той факт, що перелік методів трансферного ціноутворення для цілей оподаткування у Польщі та Україні є майже ідентичним (табл. 1).

Основні види порушень податкового законодавства щодо звітності про операції між пов'язаними особами у Польщі та штрафні санкції, які застосовуються за вчинення цих порушень, наведено у табл. 2.

До країн із найжорсткішими правилами трансфертного ціноутворення належать Індія та Китай [15]. В Індії, зокрема, законодавче регулювання трансферного ціноутворення було впроваджене у 2001 р. і стосувалося виключно експортних операцій, а на внутрішні поширилося лише з 2012 р. Однак, в силу численних суперечностей та прогалин у його нормах в індійських судах щорічно розглядається близько 1,5 тис. позовів щодо порушення правил обчислення трансферних цін (в США, до прикладу, – 5 тис. позовів; у Тайвані та Сінгапурі такі позови відсутні [16]).

Проведене дослідження зарубіжного досвіду фіскального регулювання діяльності великих платників податків у сфері трансфертного ціноутворення та порівняння його з аналогічною вітчизняною практикою дозволили виявити основні відмінності у процедурних питаннях трансфертного ціноутворення за кордоном та в Україні, а також вказати на основні негативні наслідки для бізнесу, пов'язані із недосконалістю вітчизняного податкового законодавства (рис. 1).

Таблиця 1

**Перелік методів трансферного ціноутворення для цілей оподаткування у Польщі та Україні**

[складено за [1]]

№ з/п	Польща	Україна
	<i>методи трансферного ціноутворення для цілей оподаткування</i>	
1	Порівняльна неконтрольована ціна	Порівняльна неконтрольована ціна
2	Ціна продажу	Ціна перепродажу
3	Рентабельність – витрати плюс	«Витрати плюс»
4	Методи трансакційного прибутку	Чистий прибуток
5	Методи оцінки трансакції	

**Основні види порушень податкового законодавства щодо звітності про операції між пов'язаними особами та штрафні санкції за їх вчинення у Польщі [складено за [1, 14]]**

Податкове правопорушення	Вид санкцій	Розмір санкції
1	2	3
Неподання або несвоєчасне подання передбаченої законодавством податкової документації (польське податкове право трактує таку документацію як податкова інформація) про проведення операцій між пов'язаними особами.	податкова	50% від різниці задекларованого підприємством доходу та розміром фактично отриманого доходу, встановленого податковими інспекторами у процесі перевірки.
1. Відмова суб'єкта бізнесу надати (за запитом податкової інспекції) протягом 7 днів податкову інформацію про проведення операцій між пов'язаними особами.	фінансово-кримінальна	120 денних ставок (0,5 тис.-2688 тис. злотих, враховуючи рівень мінімальної заробітної плати у Польщі в 2014 р.).
2. Подання завідомо недостовірної податкової інформації щодо проведених операцій між пов'язаними особами.		до 240 денних ставок.
3. Порушення вимог та/або халатність при підготовці податкової інформації про проведення операцій між пов'язаними особами.		720 денних ставок (від 40,3 тис. злотих до 16,2 млн. злотих, враховуючи рівень мінімальної заробітної плати у Польщі в 2014 р.) або позбавлення волі (у разі, якщо сума ухилення від оподаткування при проведенні операцій між пов'язаними особами перевищила 336 тис. злотих, враховуючи рівень мінімальної заробітної плати у Польщі в 2014 р.).

Зарубіжний досвід	Вітчизняна практика	Наслідки для вітчизняного бізнесу
Податкові органи вимагають подавати лише звіт про контрольовані операції (в деяких країнах – документи, що підтверджують справедливість ціни)	Поряд зі звітом про контрольовані операції та аналітичними матеріалами щодо підтвердження трансфертних цін суб'єкти бізнесу зобов'язані подавати всі первинні документи, пов'язані із здійсненими операціями	Зростання адміністративних витрат бізнесу; тінізація економіки внаслідок зростання навантаження на бізнес; бюрократизація та зростання неформальної економіки
Трансфертне ціноутворення спрямоване виключно на регулювання та контроль за транснаціональними операціями з пов'язаними особами	Під фіскальне регулювання підпадають операції з усіма компаніями (включно з непов'язаними), розташованими в країнах, де ставка податку на прибуток на 5 і більше відсоткових пунктів нижча ніж в Україні (зокрема, це Болгарія, Грузія, Республіка Кіпр, Молдова, Чорногорія та ін.)	Жорсткіше регулювання трансфертного ціноутворення, ніж у більшості країн світу; купуючи товар в іноземній торговельній компанії-не пов'язаній особи, українське підприємство змушене доводити справедливість ціни, що на практиці часто є неможливим
Під трансфертне регулювання підпадає ціна, актуальна на момент укладення договору	У разі порівняння ціни за форвардним контрактом на будь-який товар на дату укладення такого контракту з ціною на момент здійснення поставки, вітчизняне підприємство може нести додаткові витрати на сплату податків	Існує загроза для підприємств, які працюють із форвардними контрактами (зокрема, для зернотрейдерів), оскільки під час підписання таких контрактів за основу береться ціна, встановлена за аналогічними контрактами на ринку на дату підписання договору, а не на дату фактичної поставки товару. На дату відвантаження товару ціна може коливатися в будь-яку сторону

Рис. 1. Основні відмінності у процедурних питаннях трансфертного ціноутворення за кордоном та в Україні [удосконалено автором за [1]]

## ВИСНОВКИ

Резюмуючи сказане наголосимо, що попри загрозові масштаби прихованого відпливу фінансових ресурсів із вітчизняної економіки і поширення процедури фіскального регулювання трансфертного ціноутворення у світі, в Україні аналогічна практика на сьогодні не ефективна. Погоджуємося з авторами [1], що відсутність чітко визначених правил трансфертного ціноутворення, інструментів його регулювання та контролю за їх застосуванням дозволяє ВПП майже без перешкод виводити додану вартість, яка створюється у

Список використаних джерел

1. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 335 с.
2. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>.
3. Офіційний сайт Всесвітнього економічного форуму [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.weforum.org](http://www.weforum.org).
4. Иванов А.Е. Зарубежный опыт в области контроля трансфертного ценообразования / А.Е. Иванов, Е.А. Дзюба // Современные научные исследования и инновации. – 2014. – № 5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://web.snauka.ru/issues/2014/05/33933>.
5. Олинов К. Трансфертное ценообразование: правовое регулирование предварительных ценовых соглашений во Франции / К. Олинов // Современное право. – 2007. – №11-1. – С. 108-114.
6. Соловйова Ю. Деякі питання зарубіжного досвіду роботи податкових служб (на прикладі Німеччини) / Ю. Соловйова // Економіка та право. – 2012. – № 3. – С. 140-143.
7. Никитин С. Трансфертное ценообразование в развитых странах / С. Никитин, Е. Глазова, М. Степанова // Деньги и кредит. – 2006. – №4. – С. 35-40.
8. Кириченко О.М. Казуальне тлумачення норми права: аксіологічний аспект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dSPACE.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/63911/40-Kyrychenko.pdf?sequence=1>.

вітчизняній економіці, до інших країн для ухилення від оподаткування та нагромадження активів поза межами України.

Тому, завданням врегулювання трансфертного ціноутворення в нашій країні є захист податкової бази при одночасному уникненні підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які можуть перешкоджати залученню іноземних інвестицій у вітчизняну економіку та розвитку зовнішньої торгівлі та формуванню сприятливого середовища для ведення бізнесу в Україні загалом.

9. Готуємося до подання звітності з трансфертного ціноутворення: тематичний «Вісник Асоціації фахівців оцінки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.afo.com.ua/doc/ASSOCIATION\\_NEWSLETTER\\_06\\_2014.pdf](http://www.afo.com.ua/doc/ASSOCIATION_NEWSLETTER_06_2014.pdf).

10. «Трансферне ціноутворення: український варіант» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iaa.net.ua/regulirovanie-transfertnogo-cenoobrazovaniya-v-evrope/>.

11. Методы трансфертного ценообразования: сравнительная характеристика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.korpusprava.ru/ru/publications/analytics/metodi-transfertnogo-cenoobrazovaniya-sravnitel'naya-harakteristika.html>.

12. Pricewaterhouse Coopers. International transfer Pricing 2013/14. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>.

13. Офіційний сайт польського спеціалізованого on-line-ресурсу з питань трансфертного ціноутворення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cenytransferowe.org/>.

14. Dokumentacja podatkowa cen transferowych: Praca zbiorowa pod redakcją Marcina Jamrożego. – Gdańsk: ODDK, 2010. – 461stron.

15. Global transfer pricing preview. Global transfer service. KPMG, February 2011. – 208 p. [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/globaltransfer-pricing-review-2011.pdf>.

16. Трансфертне ціноутворення: чи боятись аграріям [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/columns/2013/05/24/376508/>.