

ШТРАФНІ САНКЦІЇ У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ. ДОСЛІДЖЕННЯ ПРАКТИКИ КРАЇН ЄС

TRANSFER PRICING PENALTIES IN UKRAINE. ANALYSIS OF THE PRACTICE OF EU COUNTRIES IN SPHERE OF TRANSFER PRICING PENALTIES

Гонько О.О.,
студентка

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

У статті розглянуто питання щодо передбачених українським законодавством штрафних санкцій за порушення у сфері трансфертного ціноутворення та досліджено їх сутність та застосування у сфері трансфертного ціноутворення. Акцентовано увагу на особливостях їх законодавчого закріплення в Україні. Проведено порівняльний аналіз із європейським законодавством. Виявлено особливості та досліджено ключові аспекти інституту штрафних санкцій у сфері трансфертного ціноутворення в країнах ЄС.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, штрафні санкції, контрольовані операції, принцип витягнутої руки, транснаціональна компанія, пов'язані особи, Європейський Союз.

В статье рассмотрен вопрос о предусмотренных украинским законодательством штрафных санкциях за нарушения, возникшие в сфере трансфертного ценообразования, а также исследована их сущность и применение в сфере трансфертного ценообразования. Акцентируется внимание на особенностях их законодательного закрепления в Украине. Проведен сравнительный анализ с европейским законодательством. Выявлены особенности и исследованы ключевые аспекты института штрафных санкций в сфере трансфертного ценообразования в странах ЕС.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, штрафные санкции, контролируемые операции, принцип вытянутой руки, транснациональная компания, связанные лица, Европейский Союз.

The article deals with the question of the transfer pricing penalties provided under Ukrainian legislation for violations, which is arising in the field of transfer pricing, as well as with research of their nature and application in the field of transfer pricing. Attention also was focused on the features of their legislative consolidation in Ukraine. Comparative analysis with European legislation also took place in this article. Main features and key aspects of the institution of transfer pricing penalties in EU countries had been revealed.

The purpose of the article is to highlight the main provisions of the legislation of Ukraine on transfer pricing penalties and provide a comparative analysis of the definition and application of transfer pricing penalties in other jurisdictions of EU countries.

Penalties by their nature, are intended to stimulate taxpayers adhere to the legislation. Moreover, compliance with legislation in this case would refer as to comply with the procedural requirements – requirements relating to the reporting on controlled transactions, providing information on the request of the supervisory authority and to the requirements as to the correctness of determining the real amount of the tax obligation.

The requirements for transfer pricing are based on the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, and they are the same for the participant's countries of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). However, it should be noted, that the types, principles and amounts of penalties in transfer pricing vary among countries. Such diversity caused by the difference between the tax systems in EU countries. Therefore, the harmonization of transfer pricing penalties is a quite relevant issue.

Key words: transfer pricing, penalties, controlled transactions, arm's length principle, multinational company, related parties, European Union.

Питанню трансфертного ціноутворення приділяється значна увага у наукових дослідженнях західних вчених. Дослідження законодавства у сфері трансфертного ціноутворення втілені в працях К. Друрі, П. Хорвача, Е. Аткінсона, Дж. Фостера, Д. Пфафф, Г. Кюппер та ін. Разом з тим, аспекти трансфертного ціноутворення в Україні були висвітлені в працях таких вітчизняних вчених, як П. В. Дзюба, Н. В. Волошанюк, О. О. Терещенко та ін.

Метою статті є висвітлення основних положень законодавства України щодо штрафних санкцій у сфері трансфертного ціноутворення та проведення порівняльного аналізу із визначенням та застосуванням їх у інших юрисдикціях країн ЄС.

Розвиток світової економіки та зокрема глобалізація даних процесів, які значно зросли протягом останніх 30 років, спричиняють стрімке зростання ролі транснаціональних компаній. В першу чергу це пов'язано із значною тіснішою інтеграцією економічних систем різних країн та технологічним прогресом у сфері телекомунікацій. Завдяки глобалізації даних процесів кількість міжнародних трансакцій, проведених між пов'язаними особами, істотно збільшилася та сягає 50% всієї міжнародної торгівлі. Ставки податків та принципи оподаткування є різними в кожній країні. З метою збільшення свого чистого прибутку, шляхом переміщення оподаткованого доходу, транснаціональні компанії часто встановлюють трансфертні ціни (ціни, які встановлюються на будь-який об'єкт торгівлі між пов'язаними компаніями), що часто відрізняються від ринкових цін, тобто таких, які б застосовувалися до непов'язаних осіб в подібних трансакціях. Тому зміни в

законодавчих правилах встановлення трансфертних цін можуть істотно вплинути на дохід держави шляхом збільшення обсягу сплачених податків до державного бюджету. З метою контролю за встановленням трансфертних цін транснаціональними компаніями більшість країн врегулювали трансфертне ціноутворення, встановивши так званий принцип витягнутої руки.

Це міжнародний стандарт, погоджений країнами-членами ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку) як рекомендація до використання щодо встановлення трансфертних цін з метою оподаткування. Він викладений у ст. 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» [1, с. 15].

Вимоги щодо трансфертного ціноутворення базуються на Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб, і таким чином вони є однаковими для всіх країн-членів ОЕСР. Проте, варто зазначити, що види, принципи та розміри штрафних санкцій у сфері трансфертного ціноутворення значно різняться серед країн. Така їх різноманітність, головним чином, спричинена відмінністю податкових систем у різних країнах ЄС. Тому, питання

гармонізації штрафних санкцій у сфері трансфертного ціноутворення є наразі досить актуальним.

Штрафи, за своєю природою, спрямовані на те, щоб стимулювати платників податків дотримуватися законодавства. При чому дотримання законодавства в даному випадку буде відноситись і як до дотримання процедурних вимог, тобто вимог, що стосуються подання звіту про контрольовані операції, надання інформації на запит контролюючого органу, так і до вимог щодо правильності визначення реального розміру податкового зобов'язання.

Далі буде досліджено передбачені українським законодавством штрафні санкції та проведено порівняльний аналіз із запровадженими штрафними санкціями у країнах ЄС.

Так, нормами Податкового кодексу України, у редакції, що діяла до 31 грудня 2016 р., були передбачені наступні штрафні санкції. Так, зокрема неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітнього періоду контрольовані операції відповідно до вимог п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України тягнуло за собою накладення штрафів різних розмірів в залежності від правопорушення:

- 300 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітнього) року, – у разі неподання чи несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції;

- 1 відсоток суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за всі незадекларовані контрольовані операції;

- 3 відсотки суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України, але не більше 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітньому році [2].

Варто також звернути увагу на те, що сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняла платника податку від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення.

Проте подальше збільшення рівня інфляції за останні роки та знецінення української валюти призвело до прийняття змін у податкове законодавство України, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення.

Так, Законом України від 21 грудня 2016 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» у Податковий кодекс України, серед іншого, було внесено зміни щодо розміру штрафних санкцій, передбачених за порушення законодавства у сфері трансфертного ціноутворення. Зміни, внесені цим Законом вступили в силу з 01 січня 2017 р.

Так, відповідно до внесених змін, неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітнього періоду контрольовані операції відповідно до вимог п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі:

- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, – у разі неподання звіту про контрольовані операції;

- 1 відсотка суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за всі незадекларовані контрольовані операції;

- 3 відсотків суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена пп. 39.4.6 та 39.4.8 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітньому році [2].

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податків від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення [2].

Додатково зміними, внесеними до Податкового кодексу України, передбачені наступні штрафні санкції:

- неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення (п. 120.3 Податкового кодексу України). Варто зазначити, що у даному випадку законодавець не встановлює граничний розмір штрафної санкції, розмір якої не може бути перевищено. Що, в свою чергу, може призвести до значних негативних наслідків для платника податку у разі неподання звіту про контрольовані операції;

- несвоєчасне подання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або несвоєчасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті відповідно до вимог п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України, що тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі: одного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року; одного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за кожний календарний день несвоєчасного декларування контрольованих операцій в поданому звіті про контрольовані операції у разі подання уточнюючого звіту, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року; двох розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання документації з трансфертного ціноутворення, визначеної пп. 39.4.6 та 39.4.8 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року [2].

Отже, на підставі вищевказаного варто зазначити, що підвищення вдвічі розміру мінімальної заробітної плати з 01 січня 2017 р. призвело до того, що штрафи відтепер будуть прив'язуватися до розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, який встановлюється законом на 1 січня податкового (звітнього) року.

Що стосується європейської практики застосування штрафних санкцій за порушення законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, тут варто в першу чергу зацентувати увагу на тому, що різні країни ЄС можуть використовувати різні за своїми назвами штрафи, проте вони мають однакові цілі та викликають однакові за своїм характером наслідки. Таке явище зумовлене різноманітністю існуючих податкових систем та розробленням

і встановленням штрафних санкцій з урахуванням національних потреб різних країн.

У розпорядженні податкових служб є різні типи штрафних санкцій. Вони можуть бути як цивільно-правового характеру, так і кримінального, при чому останні зазвичай застосовуються у випадках серйозних правових порушень і накладають на податкову службу обов'язок надати вагомий докази правопорушення.

Деякі цивільно-правові санкції спрямовані на дотримання процесуальних норм, таких як своєчасне подання податкових декларацій і звітності. Розмір таких штрафних санкцій зазвичай невеликий і становить фіксовану суму, яка розраховується на кожен день прострочення (наприклад, у разі неподання декларації). Більш значні штрафи стягуються за зниження розміру податкового зобов'язання [1, с. 161].

Варто зазначити, що багато країн називають «штрафами» те, що інші країни називають «пенею». Тому ряд країн включає в поняття «штраф» «додатковий податок» або «пенею» за зниження оподатковуваної бази, що призводить до більш пізньої сплати податку, порівняно з встановленою дагою. Такий підхід часто спрямований на те, щоб гарантувати відшкодування реальної вартості податку (тобто такого, що стягнутий з реального розміру доходу до оподаткування) з урахуванням збитків від несвочасної та неповної сплати податків [1, с. 162].

Проблемним аспектом у питанні застосування штрафних санкцій у сфері трансфертного ціноутворення є те, що зовнішньоекономічні операції передбачають наявність податкової бази в двох юрисдикціях. Таким чином занадто високі штрафні санкції в одній юрисдикції можуть призвести до завищення оподаткованого доходу. В такому разі відбувається порушення принципу витягнутої руки, що відповідно і призводить до зниження бази оподаткування в іншій юрисдикції.

Країни-члени ОЕСР, як правило, вважають, що справедливість систем штрафних санкцій оцінюється, виходячи із зіставлення розмірів штрафів і серйозності та значимості правопорушень [1, с. 163].

Автори EU Joint Transfer Pricing Forum 2010 рекомендують виділяти два типи штрафних санкцій:

– штрафи за невідповідність документації з трансфертного ціноутворення встановленим вимогам, незалежно від того чи базувались трансфертні ціни на принципі витягнутої руки. Серед країн ЄС такий тип штрафних санкцій застосовується в Данії, Фінляндії (максимальний розмір штрафу становить 25 000 євро), Угорщині (штрафні санкції встановлюються у розмірі, що не перевищує 8 000 євро) та у Німеччині (максимальний розмір штрафу дося-

гає 1 млн. євро, мінімальний – 100 євро за кожний день прострочення подання документації);

– штрафи за несплачені податки, пов'язані із коригуванням трансфертних цін. Цей вид штрафів залежить від розміру неспланих податків та коливається в різних країнах від 3% (Ірландія) до 260% (Італія), залежно від розміру неспланих податків. Люксембург – єдина країна ЄС, в якій даний вид штрафів не застосовується [3].

Штрафні санкції за несплачені податки, пов'язані із коригуванням трансфертних цін, за розміром менші 10% від неспланих податків, застосовуються в таких країнах як Ірландія, Люксембург, Кіпр, Мальта. А у розмірі, що перевищує 50% від неспланих податкових зобов'язань, – у Словенії (60%), Франції (80%), Латвії (100%), Бельгії (200%) та Італії (260%) [3].

Варто зазначити, що тільки в деяких країнах на законодавчому рівні встановлена залежність штрафу від певних визначених критеріїв. До таких країн можна віднести Словенію – так, штраф у розмірі 20% застосовується у разі, якщо розмір неспланих податків не перевищує 420 євро; у розмірі 40% – якщо розмір неспланих податків становить від 420 до 4200 євро, та 60% – якщо розмір неспланих податків перевищує 4200 євро.

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 застосовувати 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 заповане лише на факті заниження розміру податкового зобов'язання, вважається необґрунтовано тяжким заходом, коли застосовується відносно помилок, допущених ненавмисно. 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 [1, с. 165].

Варто також зазначити, що Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб мають рекомендаційний характер та не є імперативом.

ЛІТЕРАТУРА

1. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. – 439 с.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20161120>.
3. Mackevicius J. Harmonization and determination of transfer pricing penalties in the EU, as premise of sustainable and secure development / J. Mackevicius, M. Novikovas // Journal of Security and Sustainability Issues. – 2012. – № 2 (2). – P. 49–54.