

УДК 336.22

МЕЛЬНИЧЕНКО Руслан,

аспірант кафедри загальноправових дисциплін

Київського національного торговельно-економічного університету

ДЕРЖАВНИЙ ПРИМУС У СФЕРІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Проаналізовано заходи державного примусу за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні. Висвітлено податкові, адміністративні та кримінальні склади правопорушень, які можуть мати місце при порушенні платниками податків правил трансфертного ціноутворення. Надано правову оцінку кожному із заходів державного примусу, які можуть бути застосовані за порушення правил трансфертного ціноутворення.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, порушення правил, податковий контроль, заходи державного примусу, відповідальність.

Мельниченко Р. Государственное принуждение в сфере трансфертного ценообразования. Проанализированы меры государственного принуждения за нарушение правил трансфертного ценообразования в Украине. Освещены налоговые, административные и уголовные составы правонарушений, которые могут иметь место при нарушении налогоплательщиками правил трансфертного ценообразования. Дана правовая оценка каждому из мер государственного принуждения, которые могут быть применены за нарушение правил трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, нарушение правил, налоговый контроль, меры государственного принуждения, ответственность.

Постановка проблеми. Безперечним є той факт, що будь-які правила трансфертного ціноутворення втратять ознаки загальнообов'язковості, а відтак і свій сенс, якщо їх виконання не буде забезпечено заходами державного примусу.

Американський суддя Хенд ще в 1935 р. сформував судовий прецедент, суть якого полягає в тому, що кожен має право організувати свої справи у такий спосіб, щоб податки були якомога меншими, оскільки не існує будь-якого, навіть патріотичного, обов'язку сплачувати більше (справа «*Gregory v. Helvering*»). Аналогічною є правова позиція відомого англійського судді лорда Темплемана, який в 1992 р. в своєму рішенні закріпив наступну доктринальну позицію – не існує моралі в податках, а також незаконності й аморальності в їх мінімізації (справа «*Ensign Tankers (Leasing) Ltd v. Stokes*») [1, с. 101].

© Мельниченко Р., 2017

Основна мета будь-якого бізнесу – отримання прибутку – обумовлює той об'єктивний факт, що власники (керівники) бізнесу намагаються максимально оптимізувати свої видатки, в тому числі податкові, за допомогою інструментів трансфертного ціноутворення. Природним є те, що платники податків прагнуть мінімізувати свої податкові зобов'язання всіма можливими законними методами, тоді як держава має на меті встановити справедливі податкові зобов'язання і проконтролювати якість їх виконання. Відтак податкове право повинно встановити баланс між приватними інтересами платників податків та публічним інтересом держави. З огляду на це за порушення відповідних правил держава повинна встановлювати чіткі види юридичної відповідальності, які є невід'ємним елементом механізму регулювання податкових правовідносин. Іншими словами, не платники податків повинні думати про теорію справедливого справляння податків, а держава, яка повинна сформулювати податкове законодавство без пругалин та колізій. Зазначене ще більше актуалізується стосовно податкового контролю трансфертного ціноутворення, оскільки в даному випадку йдеться про великих платників податків, які ведуть свою господарську діяльність у різних податкових юрисдикціях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналізу проблем заходів державного примусу за порушення правил трансфертного ціноутворення частково торкалися у своїх наукових дослідженнях такі вчені, як С. Джеймс, Ч. Ноубс, Д. Гетманцев, Р. Макаруч, Я. Толкачов, І. Кучеров, Л. Воронова, М. Кучерявенко, Н. Пришва, М. Мацелик, О. Ногіна, Н. Ю. Онищук, І. Мізіна, Л. Коваль [1–9] та ін.

Не применшуючи вагомості досліджень цих вчених, слід зазначити, що в правовій доктрині не досліджувалось питання заходів державного примусу за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні. Як правило, наявні в юридичній літературі праці, які стосуються трансфертного ціноутворення, присвячені вузькій правовій проблематиці та носять епізодичний та фрагментарний характер.

Метою статті є системний аналіз заходів державного примусу, які за порушення правил трансфертного ціноутворення можуть застосовуватись уповноваженими органами.

Матеріали та методи. Теоретичну основу статті склали наукові праці вчених з різних галузей права, які досліджували проблеми здійснення державними органами податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні. Також використані філософські методи пізнання (діалектичний, герменевтичний), загальнонаукові методи пізнання (аналіз та синтез, системно-структурний, моделювання, абстрагування, формально-логічний, історичний) та спеціальні методи, що використовуються у правознавстві (методи тлумачення норм права, юридико-догматичний, порівняльно-правовий).

Результати дослідження. Загальні положення відповідальності за податкові правопорушення закріплені в главі 11 Податкового ко-

дексу (далі – ПК) України, де ст. 111 законодавець передбачив такі види відповідальності у сфері податкових відносин як фінансова, адміністративна та кримінальна. При цьому робиться уточнення, що «фінансова відповідальність» за порушення законів щодо оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами. Тобто, безпосередньо ПК України врегульовує тільки порядок та випадки притягнення платників податків до «фінансової відповідальності», тоді як інші види відповідальності врегульовуються Кодексом України про адміністративні правопорушення [10] та Кримінальним кодексом України [11].

Заходи фінансової відповідальності – це система примусових заходів державного впливу контролюючих органів на суб'єктів податкових правопорушень, зміст яких полягає у стягненні з останніх несплачених податків і зборів, а також в їх покаранні шляхом накладення штрафів та пені у встановлених податковим законодавством формах та порядку.

Характеризуючи заходи фінансової відповідальності, слід підкреслити, що тягар доказування лежить на контролюючих органах, тобто діє презумпція правомірності платника податків (або ще її називають презумпцією невинуватості платника податків). Відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК України платник податків може оскаржити будь-яке рішення контролюючого органу в адміністративному чи судовому порядку. Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган відповідно до п. 56.4 ст. 56 ПК України. Те ж саме знаходимо в ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України – в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Варто навести висновок М. П. Кучерявенка, який виокремив наступні форми фінансової відповідальності: стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку; штраф, що накладається податковим органом; пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [4, с. 256]. Наведені форми прояву фінансової відповідальності – це ті окремі санкції, які можуть застосовуватись до суб'єктів податкових правопорушень. Кожна з них є самостійною і не заміняє собою інших видів санкцій, тобто фінансові санкції застосовується одночасно.

Як справедливо зазначила О. А. Ногіна, основною метою держави при створенні системи податкового контролю є постійне виявлення і вилучення до бюджетної системи недоїмок з податків і зборів, а також запобігання здійсненню порушень податкового законодавства. Своєчасне

формування податкових доходів бюджетів – ось основне завдання, яке стоїть перед податковими органами [6, с. 30–31].

Приєднуємось до наукової позиції І. І. Кучерова [3, с. 143], М. П. Кучерявенка [4, с. 256], Н. Ю. Онищук [7, с. 127], що основною особливістю фінансової відповідальності в податковому праві є не просто каральна функція (накладення штрафів, пені), а, насамперед, правовідновлювальна (компенсаційна) функція – донарахування несплачених податків, чим забезпечується відшкодування майнових втрат держави або територіальних громад. Зрозуміло, що держава зацікавлена якомога скоріше повернути до центрального бюджету несплачені податки, оскільки від цього залежить платоспроможність держави в цілому.

Основним заходом впливу фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є донарахування та примусове стягнення податків по тих контрольованих операціях, за якими були здійснені порушення.

Якщо за результатами перевірки виявлено, що умови контрольованої операції відрізняються від умов, що відповідають принципу «вितягнутої руки», що призвело до неправильного розрахунку обсягу оподаткованого прибутку платника податку та/або заниження суми податку, складається відповідний акт перевірки згідно п.п. 39.5.2.15. п. 39.5 ст. 39 ПК України. Після цього контролюючі органи приймають цілком традиційне для податкових правовідносин повідомлення-рішення, яке встановлює обов'язок для платника податків сплатити суму грошового зобов'язання та внести відповідні зміни до своєї податкової звітності.

Наступним заходом впливу фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення є покарання платника податків через накладення штрафів та пені. Це робиться для того, щоб платнику податку не було вигідно «ризикувати», а також «було що втрачати». Очевидно, що без додаткових штрафних санкцій платник податків міг би спокійно занижувати свою податкову базу за допомогою трансфертних цін, нічим при цьому не ризикуючи (максимум, що могло б настати, це донарахування податкових зобов'язань відповідно до принципу «вितягнутої руки»). Штрафи та пеня, як заходи впливу фінансової відповідальності, спрямовані на виправлення та перевиховання порушників податкового законодавства.

Штрафні санкції законодавець закріпив у ст. 120 ПК України, згідно з якою податкове законодавство України передбачає наступні штрафні санкції за порушення правил податкового контролю трансфертного ціноутворення:

➤ неподання звіту про контрольовані операції – 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітного року;

➤ несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції – 1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого

законом на 1 січня відповідного звітнього року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але в будь-якому випадку не більше таких 300 розмірів;

➤ недекларування контрольованих операцій у відповідному звіті – 1 % суми незадекларованих контрольованих операцій, але в будь-якому випадку не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за всі незадекларовані контрольовані операції;

➤ несвоєчасне декларування окремих контрольованих операцій у відповідних звітах – 1 розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за кожний календарний день несвоєчасного декларування контрольованих операцій, але в будь-якому випадку не більше 300 таких розмірів;

➤ неподання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу – 3 % суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація з трансфертного ціноутворення, але в будь-якому випадку не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітньому році;

➤ несвоєчасне подання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу – 2 розміри прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня відповідного звітнього року, за кожний календарний день несвоєчасного подання документації з трансфертного ціноутворення, але в будь-якому випадку не більше 200 таких розмірів.

Наведені штрафні санкції за порушення правил трансфертного ціноутворення розраховуються, виходячи з розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітнього) року. Актуальним є уточнення редакції прожиткового мінімуму, про яку йде мова. Відповідно до п. 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за наслідками перевірок, які здійснюються контролюючими органами, застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних (фінансових) санкцій. Тобто, при розрахунку штрафних санкцій за основу береться діючий у державі прожитковий мінімум для працездатної особи.

Крім штрафних санкцій, за порушення правил трансфертного ціноутворення на суму грошового зобов'язання платника податків нараховується також пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, тобто до повного погашення платником податків своїх податкових зобов'язань (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження). Загальні положення щодо нарахування пені встановлені главою 12 ПК України. Нарахування пені

пов'язується з виникненням податкового боргу платника податків, тобто порушенням строків виконання податкових зобов'язань.

І. В. Мізіна відзначила, що пеня, як спосіб забезпечення виконання податкових зобов'язань, виконує стимулюючу та компенсаційну функції. Стимулююча функція полягає в створенні додаткових майнових обтяжень для платника податків у зв'язку з порушенням ним терміну виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Компенсаційна функція зумовлена необхідністю компенсації порушених майнових інтересів держави й органів місцевого самоврядування через несвоєчасне надходження коштів до бюджетів та державних цільових фондів [8, с. 168].

Виходячи з п. 129.4 ст. 129 ПК України зрозуміло, що у разі відхилення платником податків від принципу «витягнутої руки» у контрольованих операціях і встановлення даного факту контролюючим органом за результатами позапланової податкової перевірки у формі відповідного акту, на всю суму нарахованого грошового зобов'язання (включаючи суми штрафних санкцій), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

Слід також звернути увагу на те, що, відповідно до п. 131.2 ст. 131 ПК України, при погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються у рахунок пені. Очевидно, останнє спрямовано на те, щоб платник податків якомога швидше сплатив усі свої податкові зобов'язання, бо держава зацікавлена не стільки в пені, як в оперативності наповнення державного бюджету. Що стосується пені, то вона зараховується до бюджетів або державних цільових фондів, згідно із законом до яких зараховуються відповідні податки.

Заходи адміністративної відповідальності – це система примусових заходів державного впливу контролюючих органів на суб'єктів адміністративних проступків, зміст яких полягає у накладенні на винних осіб адміністративних стягнень майнового, морального, особистісного чи іншого характеру у встановлених адміністративним законодавством формах та порядку.

У випадку притягнення особи до адміністративної відповідальності тягар доказування також лежить на контролюючих органах. Останнє випливає з ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України, відповідно до якої в адміністративних справах про неправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Вдалою є характеристика Л. В. Коваль, яка розглядає адміністративну відповідальність як репресивний вид відповідальності, де покарання має характер особистого зазнання кари, а владний вплив спрямовується на волю правопорушника з метою певного психічного переживання ним кари, подолання певних мотивів, якими обумовлюється ірраціональна поведінка, та стимулювання мотивів, які мають схилити до поведінки, що узгоджується з правовими приписами [9, с. 133].

Кодекс України про адміністративні правопорушення не містить окремого розділу, який би врегулював питання адміністративної відповідальності у сфері податкових правовідносин. Склади адміністративних правопорушень, які стосуються даної сфери, зосереджені в главі 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в галузі фінансів і підприємницької діяльності».

Резюмуючи положення Кодексу України про адміністративні правопорушення, порушення правил трансфертного ціноутворення можуть супроводжуватись вчиненням керівниками або посадовими особами платника податків наступних адміністративних правопорушень:

➤ відсутність податкового обліку або порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій встановленого законом порядку ведення податкового обліку, в тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України (ст. 163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальна особа протягом року вже піддавалася адміністративному стягненню за те ж порушення;

➤ неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення) – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення;

➤ невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, перелічених у підпунктах 20.1.3, 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 пункту 20.1 статті 20 ПК України та ст. 163-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення – тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення;

➤ приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, перешкоджання працівникам контролюючих органів у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян згідно ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення та від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за будь-яке із перелічених адміністративних правопорушень;

➤ незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків юридичних осіб, що діють на території України, вчинене службовою особою підприємства, установи чи організації або за її дорученням іншою особою, а також вчинення зазначених дій громадянином-суб'єктом підприємницької діяльності тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 500 до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян відповідно до норм ст.162-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення та від 1000 до 3000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, якщо відповідальну особу протягом року вже було піддано адміністративному стягненню за таке саме адміністративне правопорушення;

➤ порушення порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця тягне за собою накладення штрафу на голову комісії з припинення юридичної особи, ліквідаційної комісії, на ліквідатора або на посадових осіб відповідно до ст. 166-6 Кодексу України про адміністративні правопорушення, при цьому розмір штрафів диференціюється в залежності від складу конкретного правопорушення;

➤ завідомо неправдива офіційна заява громадянина-засновника (учасника) або службової особи суб'єкта господарської діяльності, а так само громадянина-суб'єкта підприємницької діяльності про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі (у 500 і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян), тягне за собою накладення штрафу у розмірі від 750 до 2000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян відповідно ст. 166-17 Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Розмір адміністративних штрафів розраховується на основі неоподатковуваного мінімуму доходів громадян. Відповідно до п. 5 підрозділу 1 розділу XX ПК України, якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для

.....

цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 грн, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації адміністративних або кримінальних правопорушень, для яких сума неоподаткованого мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу IV цього Кодексу для відповідного року, тобто 50 відсотків розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, у розрахунку на місяць, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Отже, неоподаткований мінімум доходів громадян на рівні податкової соціальної пільги застосовується виключно в частині кваліфікації адміністративних правопорушень, а не в частині визначення суми штрафних санкцій за ними. Щодо розміру штрафних санкцій, то в цьому випадку слід застосовувати неоподатковуваний мінімум доходів громадян, виходячи із суми 17 грн [12].

Розміри штрафів за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування є мізерними для великих платників податків – категорії платників податків, які можуть бути потенційними суб'єктами порушень правил трансфертного ціноутворення. В цьому випадку мова йде про платників податків, обсяг доходу яких за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 1 млрд грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за такий самий період перевищує 20 млн грн. Заходи адміністративної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення малоефективні, оскільки платник податків ризикує виключно сплатою адміністративного штрафу, що по мірках ведення його бізнесу є несуттєвим. Зазначена обставина додає переконливості тезі М. О. Мацелика про неадекватність суми адміністративного штрафу вчиненому правопорушенню у сфері податкових відносин. У більшості випадків суб'єктам підприємницької діяльності значно вигідніше сплатити адміністративний штраф за наслідками перевірки, ніж здійснювати фінансово-господарську діяльність та вести податкову звітність відповідно до чинного законодавства [5, с. 12].

Заходи кримінальної відповідальності – це система примусових заходів державного впливу уповноважених державних органів на суб'єктів податкових злочинів, зміст яких полягає у перевихованні винних осіб у встановлених кримінальним законодавством формах та порядку.

Пленум Верховного суду України у своїй постанові від 08.10.2004 № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» роз'яснив, що відповідальність за ст. 212 Кримінального кодексу (далі – КК) України може наставати лише за сукупності таких обов'язкових умов:

➤ не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять у систему оподаткування і введені в установленому законом порядку;

- об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом;
- платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом;
- механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування [13].

КК України визначає мінімальну межу розміру ненадходження податків, зборів (обов'язкових платежів), за якою настає кримінальна відповідальність. Виходячи зі ст. 212 КК України, кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства може настати виключно за умови, що протиправні дії особи призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, великих розмірах або особливо великих розмірах. Під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [11].

Відповідно до ч. 1 ст. 212 КК України умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Мінімальною межею ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів коштів є сума в розмірі, яка в тисячу і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Великі платники податків автоматично підпадають під дану категорію. Звертає на себе факт, що відповідно до п. 5 підрозділу 1 розділу XX ПК України для цілей кваліфікації кримінальних правопорушень неоподатковуваний мінімум доходів громадян визначається на рівні податкової соціальної пільги, визначеної п.п. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 цього Кодексу для відповідного року, тобто 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи,

у розрахунок на місяць, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Варто погодитись із Д. О. Гетманцевим, Р. В. Макарчуком та Я. С. Толкачевим у тому, що ключовим при кваліфікації злочину, передбаченого статтею 212 КК України, є питання сутності поняття «ухилення від сплати податків». Складність такого розуміння полягає в тому, що законодавець залишає для платника податків можливість зменшувати розмір податкових зобов'язань шляхом обрання відповідних податкових режимів, схем оподаткування і т.п. Це допомагає платникам податків не сплачувати частину податкових платежів, які підлягали б сплаті у разі, якщо платник перебував на загальній системі оподаткування. Така позиція законодавця характерна не лише для України, а є цілком прийнята у світовій практиці. Це зумовлює необхідність відмежування дій, які платник податків може законно вчиняти для зменшення свого податкового тягара, від дій, що становлять неправомірне ухилення від оподаткування [2, с. 401–402].

Ухилення від сплати податків може здійснюватись як у формі дії, так і у формі бездіяльності. Кінцевою метою злочинної поведінки платника податків є навмисне ухилення від оподаткування, передбаченого ПК України. Цей злочин вважається завершеним з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали бути сплачені у строки та в розмірах, передбачених податковим законодавством України.

Ст. 212 КК України передбачає окрему категорію осіб, які можуть бути суб'єктами злочину:

- службові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладено обов'язки з ведення бухгалтерського та податкового обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахункових документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових податкових платежів;
- особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;
- будь-які інші особи, які зобов'язані утримувати чи сплачувати податкові платежі до бюджетів і державних цільових фондів.

Особу можна притягувати до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України тільки після того, як у ході досудового розслідування та під час судового розгляду кримінального провадження буде достовірно доведено факт того, що саме ця особа була відповідальною за виконання відповідних податкових зобов'язань.

Аналізуючи заходи кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, слід окремо підкреслити, що кримінально караними є тільки ті діяння, які вчиняються навмисно. Ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. З даного приводу Пленум

Верховного суду України зазначив, що про наявність наміру на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть свідчити: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням установленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції тощо [12].

Податкові злочини у сфері трансфертного ціноутворення також можуть супроводжуватись вчиненням інших злочинів, передбачених Кримінальним кодексом України. «Класичними злочинами, які тісно пов'язані з податковими», вважаються службове підроблення (ст. 366), підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ст. 358), фіктивне підприємництво (ст. 205). Так виникає сукупність злочинів і до винних осіб застосовуються заходи кримінальної відповідальності за кожне кримінально каране діяння.

У випадку вчинення податкового злочину за допомогою підроблених службовою особою документів такі дії кваліфікуються як сукупність злочинів: за відповідною частиною ст. 212 та ч. 2 ст. 366 КК України. Обов'язкова кваліфікація службового підроблення за ч. 2 ст. 366 КК України (діяння, що спричинило тяжкі наслідки) обумовлена тим, що згідно з п. 4 примітки до ст. 364 КК України тяжкими наслідками у статтях 364–367, якщо вони полягають у завданні матеріальних збитків, вважаються наслідки, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Оскільки криміналізація діяння ухилення від сплати податків за ч. 1 ст. 212 КК України передбачена у випадку «завдання матеріальних збитків, що в тисячу і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум», то це є тяжкими наслідками для кваліфікації службового підроблення саме тільки за ч. 2 ст. 366 КК України [2, с. 415]. У випадку службового підроблення документів, направлено на ухилення від оподаткування, до винної особи можуть бути застосовані такі заходи кримінальної відповідальності як позбавлення волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років зі штрафом від двохсот п'ятдесяти до семисот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Податкові злочини можуть супроводжуватись підробленням документів, а також використанням завідомо підробленого документа. Принциповою відмінністю між підробленням документа, як передбачається ст. 358 КК України, та службовим підробленням документа, як зазначається ст. 366 КК України, є суб'єкт вчинення. Норми КК України

ч. 1–3 ст. 358 є загальними по відношенню до ст. 366. Залежно від ступеня тяжкості злочину, передбаченого ст. 358, до особи можуть бути застосовані такі заходи кримінальної відповідальності як накладення штрафу до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арешт на строк до шести місяців або обмеження волі на строк до п'яти років, або позбавлення волі на той самий строк.

Особливість ст. 358 КК України полягає в тому, що передбачені ч. 1–3 злочини можуть утворювати сукупність із злочинами, передбаченими ч. 4 у випадку їх вчинення однією особою. Тому підроблення офіційного документа та його використання з метою ухилення від сплати податків утворюють потрібну сукупність злочинів. Але враховуючи, що суб'єкт злочину за ст. 358 КК України не є службовою особою підприємства, службові особи якого ухиляються від сплати податків, такій особі може бути інкриміновано лише пособництво в ухиленні від сплати податків згідно норм ч. 5 ст. 27 та ст. 212 КК України [2, с. 418].

Тісно пов'язаними з податковими є злочин фіктивного підприємництва, передбаченого ст. 205 КК України. Відповідно до зазначеної статті, фіктивне підприємництво – це створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона. Створення або придбання суб'єкта господарювання з метою ухилення від оподаткування утворює сукупність злочинів, передбачених ст. 205 та ст. 212 КК України. У випадку застосування фіктивного підприємництва з метою ухилення від оподаткування до особи можуть бути застосовані такі заходи кримінальної відповідальності, як накладення штрафу від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Висновки. За порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні всі заходи державного примусу варто умовно поділити на три групи заходів: фінансової відповідальності, адміністративної відповідальності та кримінальної відповідальності.

До групи заходів фінансової відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні відносяться: донарахування контролюючими органами та примусове стягнення податків по тих контрольованих операціях, в яких платник податків відхилився від принципу «витягнутої руки»; накладення контролюючими органами штрафних санкцій на платника податків за порушення ним одного із наступних правил податкового контролю трансфертного ціноутворення: неподання звіту про контрольовані операції; несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції; недекларування контрольованих операцій у відповідному звіті; несвоєчасне декларування окремих контрольованих операцій у відповідних звітах; неподання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого органу; несвоєчасне подання документації з трансфертного ціноутворення на запит контролюючого

органу; нарахування контролюючими органами пені за кожний календарний день прострочення платником податків сплати своїх грошових зобов'язань по контрольованих операціях з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

До групи заходів кримінальної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні залежно від ступеня тяжкості КК України віднесено накладення штрафу від однієї тисячі до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років; конфіскація майна.

Заходами адміністративної відповідальності за порушення правил трансфертного ціноутворення в Україні можуть виступати тільки адміністративні штрафи. Дані заходи відповідальності є малоефективними, оскільки великий платник податків ризикує виключно сплатною адміністративного штрафу, що по мірках ведення його бізнесу є несуттєвим.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Джеймс С. Ноубс Ч. Экономика принципов, политики и практики налогообложения. М. : 2008. 463 с.
2. Гетманцев Д. О., Макаруч Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення. Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». Київ : Юрінком Інтер, 2015. 748 с.
3. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. ; под ред. И. И. Кучерова. М., 2001. 256 с.
4. Воронова Л. К., Кучерявенко М. П., Пришва Н. Ю. та ін. Податкове право України ; за ред Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка. Київ : Прав. єдність, 2009. 485 с.
5. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : автореф. дис ... канд. юрид. наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право. Нац. акад. держ. подат. служби України. Ірпінь, 2005. 19 с.
6. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. С.-Петербург. гос. ун-т. Юрид. фак. – СПб. : Питер, 2002. 160 с.
7. Онищук Н. Ю. Відповідальність суб'єктів фінансових правовідносин. Наук. праці Нац. ун-ту «Одеська юридична академія» : зб. наук. пр. ; редкол. : С. В. Ківалов (гол. ред.), В. М. Дрьомін (заст. гол. ред.), Ю. П. Аленін та ін. Одеса : Юрид. л-ра, 2012. Т. 12. С.121–129.
8. Мізіна І. В. Правові аспекти застосування пені та штрафу в податковому законодавстві. Наук. вісн. Міжнарод. гуманітар. ун-ту. 2014. № 11. Т. 1. С. 168–170. Серія : Юриспруденція.
9. Коваль Л. В. Адміністративне право: курс лекцій: для студентів юридичних вузів та факультетів. Київ : Вентурі, 1996. 208 с.
10. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Кодекс від 07.12.1984 № 8073-Х. Відом. Верховної Ради УРСР від 18.12.1984 № 51, ст. 1122.
11. Кримінальний кодекс України : Закон від 05.04.2001 № 2341-III. Відом. Верховної Ради України від 29.06.2001 № 25, ст. 131.

12. Лист Міндоходів України від 29.07.2013 № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 (щодо розміру неоподаткованого мінімуму доходів громадян при застосуванні штрафних санкцій, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення). URL : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/62866.html>.
13. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : постанова Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>.

Стаття надійшла до редакції 28.09.2017.

Melnychenko R. State coercion in the field of transfer pricing.

Background. *It is natural that taxpayers seek to minimize their tax liabilities by all possible legal means, whereas the state aims to establish fair tax liabilities and to control the quality of their performance. Therefore, the tax law should establish a balance between the private interests of the taxpayers and the public interest of the state. For violation of relevant regulations, the state must establish clear legal responsibilities that are an integral part of the mechanism of regulation of tax legal relations.*

Analysis of recent researches and publications. *Without derogating the research of Ukrainian scientists it should be noted that in legal doctrine the question of state coercion for violation of transfer pricing rules in Ukraine were not studied. The works, which relate to the topic, were devoted to narrow legal issues and are episodic and fragmented.*

The aim of this article is a systematic analysis of state coercion measures that can be applied by the authorized bodies for the violation of transfer pricing rules.

Materials and methods. *The theoretical basis of the article comprises scientific works of scientists of various law branches, which to some extent have studied the problem of implementation of tax control of transfer pricing in Ukraine by state bodies. There were also used the philosophical methods of cognition (dialectic, hermeneutical), general scientific methods of cognition (analysis and synthesis, systemic-structural, modeling, abstraction, formal logical, historical) and specific methods used in the science of law (methods of interpretation of law, legal dogmatic and comparative law).*

The results of the research. *The article made a systematic analysis of measures of state coercion for violation of transfer pricing rules in Ukraine. The tax, administrative and criminal corpus delicti, which may be caused in violations of transfer pricing rules by taxpayers, were highlighted. The legal assessment of each of the state coercion measures that can be applied for the violation of transfer pricing rules was provided.*

Conclusion. *For violation of transfer pricing rules in Ukraine we propose to divide all measures of state coercion into three groups of measures: financial responsibility, administrative responsibility and criminal liability.*

Keywords: transfer pricing, violation of the rules, tax control, measures of state coercion and responsibility.

REFERENCES

1. Dzhejms S. Noubs Ch. Jekonomika principov, politiki i praktiki nalogooblozhenija. M. : 2008. 463 s.
2. Getmancev D. O., Makarchuk R. V., Tolkachov Ja. S. Jurydychna vidpovidal'nist' za podatkovy pravoporushennja. Nac. shk. suddiv Ukrai'ny, Juryd. kompanija «Jurimex». Kyi'v : Jurinkom Inter, 2015. 748 s.
3. Kucherov I. I., Sudakov O. Ju., Oreshkin I. A. Nalogovyj kontrol' i otvetstvennost' za narushenija zakonodatel'stva o nalogah i sborah. ; pod red. I. I. Kucherova. M., 2001. 256 s.

4. Voronova L. K., Kucherjavenko M. P., Pryshva N. Ju. ta in. Podatkove pravo Ukrai'ny ; za red L. K. Voronovoi', M. P. Kucherjavenka. Kyi'v : Prav. jednist', 2009. 485 s.
5. Macelyk M. O. Administratyvna vidpovidal'nist' za uhylennja vid opodatkovannja : avtoref. dys ... kand. juryd. nauk : 12.00.07 – administratyvne pravo i proces ; finansove pravo ; informacijne pravo. Nac. akad. derzh. podat. sluzhby Ukrai'ny. Irpin', 2005. 19 s.
6. Nogina O. A. Nalogovyj kontrol': voprosy teorii. S.-Peterb. gos. un-t. Jurid. fak. – SPb. : Piter, 2002. 160 s.
7. Onyshhuk N. Ju. Vidpovidal'nist' sub'jektiv finansovyh pravovidnosyn. Nauk. praci Nac. un-tu «Odes'ka jurydychna akademija» : zb. nauk. pr. ; redkol. : S. V. Kivalov (gol. red.), V. M. Dr'omin (zast. gol. red.), Ju. P. Alenin ta in. Odesa : Juryd. l-ra, 2012. T. 12. S.121–129.
8. Mizina I. V. Pravovi aspekty zastosuvannja peni ta shtrafu v podatkovomu zakonodavstvi. Nauk. visn. Mizhnarod. gumanitar. un-tu. 2014. № 11. T. 1. S. 168–170. Serija : Jurysprudencija.
9. Koval' L. V. Administratyvne pravo: kurs lekcij: dlja studentiv jurydychnyh vuziv ta fakul'tetiv. Kyi'v : Venturi, 1996. 208 s.
10. Kodeks Ukrai'ny pro administratyvni pravoporushennja : Kodeks vid 07.12.1984 № 8073-X. Vidom. Verhovnoi' Rady URSR vid 18.12.1984 № 51, st. 1122.
11. Kryminal'nyj kodeks Ukrai'ny : Zakon vid 05.04.2001 № 2341-III. Vidom. Verhovnoi' Rady Ukrai'ny vid 29.06.2001 № 25, st. 131.
12. Lyst Mindohodiv Ukrai'ny vid 29.07.2013 № 7692/6/99-99-10-04-02-15/2667 (shhodo rozmiru neopodatkovanogo minimumu dohodiv gromadjan pry zastosuvanni shtrafnyh sankcij, peredbachenyh Kodeksom Ukrai'ny pro administratyvni pravoporushennja). URL : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/62866.html>.
13. Pro dejaki pytannja zastosuvannja zakonodavstva pro vidpovidal'nist' za uhylennja vid splaty podatkov, zboriv, inshyh obov'jzkovykh platezhiv : postanova Verhovnogo Sudu Ukrai'ny vid 08.10.2004 № 15. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>.