

8. Pro Osnovni zasady (strategiiu) derzhavnoi ekolohichnoi polityky Ukrainy na period do 2030 roku: Zakon Ukrainy vid 28.02.2019 r. № 2697-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-19#Text> [in Ukrainian].

9. Pro zatverdzhennia Natsionalnoi ekonomichnoi strategii na period do 2030 roku : postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.03.2021 r. № 179. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-nacionalnoyi-eko-a179> [in Ukrainian].

10. Veklych, O.O. (2017). Sutnist i zmist kontseptu “ekosystemnyi pidkhid” v ekonomichnii nauksi. *Ekonomika Ukrainy – Ukraine economy*, 12, 52–67 [in Ukrainian].

11. Hobyр, I.B. (2020). Analiz mizhnarodnoho ta vitchyznianoho dosvidu zastosuvannia ekosystemnoho pidkhotu v sektorakh ekonomiky. *Ekonomika pryrodokorystuvannia ta okhorony navkolyshnoho seredovyscha – Economics of nature management and environmental protection*, issue 42, 248–252 [in Ukrainian].

**Гетьман Катерина Олегівна**

*молодший науковий співробітник*

*НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку*

*НАПрН України*

## **ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ПЕРЕВІРКИ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»**

У представленій науковій публікації проаналізовано порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «вितягнутої руки». Встановлено, що в межах проведення такої перевірки контролюючі органи можуть застосовувати методи, які не є характерними для інших податкових перевірок (зустрічі з платником податків, проведення опитування сторін контрольованих операцій тощо). Визначено особливості правового механізму проведення податкової перевірки платника податків щодо дотримання принципу «вितягнутої руки».

**Ключові слова:** податковий контроль, податкова перевірка, трансфертне ціноутворення, принцип «вितягнутої руки».

**Hetman Kateryna**

*Junior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing  
Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine*

## **GENERAL APPROACHES TO THE EXTENSION OF THE «EXTENDED HAND» PRINCIPLE**

The presented scientific publication analyzes the procedure for conducting an inspection on compliance by the taxpayer with the principle of «outstretched hand». It is established that within the framework of such an audit, the supervisory authorities may use methods that are not typical for other tax audits (meetings with the taxpayer, interviewing the parties to controlled transactions, etc.). The peculiarities of the legal mechanism of tax audit of the taxpayer regarding the observance of the principle of «extended hand» are determined.

**Keywords:** tax control, tax audit, transfer pricing, the principle of «extended hand».

У різних країнах світу податковий контроль у сфері трансфертно-го ціноутворення є поширеною та сталою практикою. В Україні тільки в останні роки контроль за трансфертним ціноутворенням почав набувати динамічного розвитку. Зазначимо, що у таких контрольних відносинах важливе місце посідають перевірки з питань дотримання платниками податків принципу «втягнутої руки». Такі перевірки є завершальним етапом моніторингу контрольованих операцій, коли контролюючі органи, в межах наданих йому повноваження, самостійно визначає обсяг оподаткованого прибутку платника податків до рівня, що відповідає принципу «втягнутої руки».

Так, у Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки» (далі – Порядок № 344) [1] закріплено, що проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки» є формою податкового контролю щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій вказаному принципу. Дійсно, законодавець не лише не встановлює специфічних форм проведення контролю щодо дотримання принципу «втягнутої руки» (перевірка дотримання прин-

ципу «втягнутої руки» є документальною позаплановою перевіркою), а й не розмежує контролюючі органи у сфері трансфертного ціноутворення, податкового та митного законодавства, не визначає характерні заходи податково-правової відповідальності за вчинення правопорушень. Це свідчить про те, що права й обов'язки (повноваження) контролюючого органу (Державної податкової служби України) є загальними й не мають спеціального характеру у сфері трансфертного ціноутворення.

Підкреслимо, що законодавець закріпив вичерпний перелік підстав для проведення перевірки принципу «втягнутої руки». Зокрема, до них віднесено такі, як: (1) надання платником податків документації з трансфертного ціноутворення відповідно до п.п. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України;

(2) неподання платником податків чи подання з порушенням вимог п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України звіту про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній;

(3) подання платником податків заяви про намір провести пропорційне коригування;

(4) неподання платником податків в установленій законом строк податкову декларацію, розрахунки, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України, якщо їх подання передбачено законом;

(5) платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки в порядку, визначеному п. 86.7 ст. 86 ПК України, або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі якщо платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посилається на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження;

(6) у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» у порядку, передбаченому п.п. 39.5.1.1 п.п. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України;

(7) неподання платником податків або подання з порушенням вимог п. 39.4 ст. 39 ПК України звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог п. 39.4 і 39.5 ст. 39 ПК України;

(8) отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України. У такому разі перевірка проводиться виключно з питань контролю трансфертного ціноутворення.

Відповідно до п. 5 Порядку № 344 [1] тривалість перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» не повинна перевищувати 18 місяців. При цьому встановлено обов'язок контролюючого органу, яким проводиться така перевірка, кожні шість місяців проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» надавати платнику податків інформацію в довільній формі про поточний стан проведення перевірки в порядку, визначеному ст. 42 ПК України.

У разі необхідності отримання інформації від іноземних державних органів, проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів, необхідних для дослідження відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», строк проведення перевірки за рішенням керівника (заступника керівника) ДПС, яке оформлюється наказом, може бути продовжений. Такий строк не може перевищувати 12 місяців. На підставі аналізу Порядку № 344 констатуємо наявність низки стадій, які мають місце у випадку продовження строків проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Зокрема, йдеться про: 1) направлення до ДПС керівником контролюючого органу (його заступником або уповноваженою особою), який проводить перевірку, обґрунтованих пропозицій (не пізніше ніж за 30 робочих днів до закінчення терміну такої перевірки); 2) видання керівником контролюючого органу (його

заступником або уповноваженою особою), який проводить перевірку, наказу про продовження строку перевірки дотримання принципу «витягнутої руки». Такий наказ видається у ході проведення перевірки для недопущення перерви між датою закінчення перевірки та датою її продовження; 3) направлення контролюючому органу, що проводить таку перевірку, листа ДПС (у разі відмови керівника ДПС у продовженні строків проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки»).

Показово, що в межах проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» контролюючі органи можуть застосовувати методи, які не є характерними для інших податкових перевірок. Приміром, відповідно до розділу V Порядку № 344 контролюючий орган має право проводити зустрічі з платником податків (уповноваженими ним особами) для обговорення методів визначення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», застосованих під час перевірки. З метою організації проведення зустрічі з платником податків такому платнику або його уповноваженому представнику направляється письмове повідомлення про запрошення в порядку, визначеному в якому зазначаються підстави запрошення, дата, час і місце проведення зустрічі. Такі зустрічі є обов'язковими для платників податків, за результатами їх проведення складається протокол у двох примірниках. Один з примірників протоколу проведення зустрічі вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розпис або надсилається платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 ПК України, з подальшим поновленням проведення перевірки на невикористаний строк.

Крім того, законодавцем закріплено й інші методи, які можуть використовуватися контролюючими органами (їх посадовими особами). Зокрема, йдеться про: а) проведення опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованої операції (у разі необхідності); б) відвідування та проведення з дозволу платника податків огляду приміщень, об'єктів та споруд, де провадиться діяльність платника податків, пов'язана з проведенням контрольованої операції (з метою визначення функцій, які виконуються сторонами операції, активів, що ними використовуються, умов розподілу між сторонами операції ризиків та вигод, відповідальності

та інших умов операції) [1, п. 1, 2]. Так само, як і при проведенні зустрічей, платнику податків або його уповноваженому представнику направляється письмове повідомлення про таке відвідування та проведення огляду, а за результатами відвідування та проведення огляду складається протокол у двох примірниках, один з яких вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розпис чи надсилається платнику податків. З огляду на викладене, зазначимо, що для застосування вказаних методів при проведенні податкової перевірки є чітко регламентовані підстави. Однак для проведення опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованої операції законодавець закріпив таку підставу, як «у разі необхідності». На нашу думку, така підстава є доволі суб'єктивною й потребує конкретизації. Ще раз наголосимо, що застосування таких методів не є типовим. У той же час, зважаючи на масштабність такої перевірки та певні складнощі її проведення, запропонований підхід є аргументованим.

За результатами проведення перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» складається акт або довідка. Згідно з п. 1 Розділу VII Порядку № 344 акт перевірки складається, якщо за результатами перевірки дотримання принципу «витягнутої руки» виявлено, що умови контрольованої операції відрізняються від умов, які відповідають принципу «витягнутої руки» й це призвело до невірному розрахунку обсягу оподаткованого прибутку платника податку та/або заниження суми податку. У разі відсутності вищенаведених порушень складається довідка.

Платник податків у разі незгоди з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті про результати перевірки, має право подати свої заперечення до контролюючого органу, який проводив перевірку, протягом 30 календарних днів з дня отримання акта, які у разі їх подання є невід'ємною частиною (додатком) акта перевірки. При цьому йдеться про можливість подання не лише заперечень, а й додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності відповідно до ПК України, до контролюючого органу, який проводив пере-

вірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки) [2, п. 87.1 ст. 87].

На підставі розгляду Порядку проведення податкової перевірки платника податків щодо дотримання принципу «витягнутої руки» при трансфертному ціноутворенні зазначимо, що незважаючи на те, що за своєю суттю така перевірка є документальною позаплановою перевіркою, її правовий механізм характеризується певними особливостями, до яких, на наше переконання, доцільно віднести так, як-то: (1) тривалість проведення – до 18 місяців з можливістю подовження ще на 12 місяців (за наявності законодавчо визначених підстав); (2) вичерпний перелік підстав проведення такої податкової перевірки платника податків; (3) специфічні методи, які мають право застосовувати контролюючі органи в ході такої перевірки (проведення зустрічей з платниками податків та/або їх уповноваженими особами, а також опитувань посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованої операції; відвідування та проведення з дозволу платника податків огляду приміщень, об'єктів та споруд, де провадиться діяльність платника податків, пов'язана з проведенням контрольованої операції).

## ЛІТЕРАТУРА

1. Порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 10.03.2016 р. № 344 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.01.2021 р. № 16). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/re35983?an=20>.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031>.

## REFERENCES

1. Poriadok provedennia perevirky z pytan dotrymannia platnykom podatkov printsypu «vytiahnutoi ruky»: zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 10.03.2016 r. № 344 (u redaktsii nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy vid 15.01.2021 r. № 16). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/re35983?an=20> [in Ukrainian].
2. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031> [in Ukrainian].