

3. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1773> [in Ukrainian].

4. Konstytutsiia Ukrainy vid 28.06.1996 r. № 254k/96-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].

5. Marushchak N. V. (2019). Podil vlady yak pryntsyp orhanizatsii ta diialnosti derzhavnykh orhaniv. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal – Legal scientific electronic journal*, 2, 31–33 [in Ukrainian].

6. Pro Kabinet Ministriv Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 27.02.2014 r. № 794-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text> [in Ukrainian].

7. Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy, spriamovanykh na zabezpechennia dodatkovykh sotsialnykh ta ekonomichnykh harantii u zviazku z poshyrenniam koronavirusnoi khvoroby (COVID-19): Zakon Ukrainy № 540-IX vid 30.03.2020 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text> [in Ukrainian].

8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo dodatkovoi pidtrymky platnykiv podatkiv na period zdiisnennia zakhodiv, spriamovanykh na zapobihannia vynyknenniu i poshyrenniu koronavirusnoi khvoroby (COVID-19): Zakon Ukrainy № 591-IX vid 13.05.2020 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text> [in Ukrainian].

Котенко Артем Михайлович

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID: 0000-0002-0790-2512

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ЩОДО ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ» У ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ

Наукова робота присвячена питанню порядку проведення податкових перевірок за встановленням відповідності умов контрольованих операцій

принципу «витагнутої руки». Автором здійснено аналіз приписів норм Податкового кодексу України, які регламентують податковий контроль, а, зокрема, порядок проведення контролюючим органом податкових перевірок у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням. Здійснено аналіз судової практики стосовно проведення таких податкових перевірок. Виокремлено особливості, які притаманні таким податковим перевіркам. Автором підкреслено важливість обізнаності платників податків у порядку здійснення щодо них податкового контролю.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, принцип «витагнутої руки», податковий контроль, податкова перевірка, платники податків, контролюючі органи.

Kotenko Artem

*Phd, Senior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework for the Innovative Development of NALS of Ukraine, Associate Professor of the Department of Financial Law of Yaroslav Mudryi National Law University
ORCID: 0000-0002-0790-2512*

FEATURES OF TAX INSPECTIONS ON COMPLIANCE WITH THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE IN TRANSFER PRICING

Scientific work is devoted to the issue of the procedure for conducting tax inspections on the establishment of compliance with the conditions of controlled operations of the arm's length principle. The author analyzes the requirements of the Tax Code of Ukraine, which regulate tax control, and, in particular, the procedure of conducting a controlling body of tax inspections in the field of transfer pricing. The features that are characterized by such tax inspections are distinguished. The author analyzes the case law regarding the implementation of such tax inspections. The importance of taxpayers' awareness of the procedure for exercising tax control over them is emphasized.

Keywords: transfer pricing, the arm's length principle, tax control, tax inspection, taxpayers, controlling bodies.

Державний контроль за трансфертним ціноутворенням (далі – ТЦУ) у світі та, в Україні зокрема, є реакцією на прагнення плат-

ників податків зменшити податковий тягаря шляхом структурування бізнесу, податкового планування, агресивного податкового планування, ухилення від сплати податків, маніпулювання трансфертними цінами, використання низькоподаткових юрисдикцій та ін.. Держава у таких умовах, ураховуючи розміри недоотриманих сум податкових зобов'язань, прагне наповнення бюджету шляхом застосування різноманітних способів, зокрема контролю. Своєю чергою, платники податків прагнуть мінімізувати свої витрати на оподаткування. Компромiсом між цими протилежними інтересами є забезпечення балансу між ними, для якого необхідним є обiзнанiсть платників податків стосовно порядку та способів здійснення щодо них податкового контролю у сфері ТЦУ, щоб уникнути тиску та порушень з боку контролюючих органів.

Тому питання державного регулювання ТЦУ, формування його ефективної системи наразі є дискусійною темою.

Через динамічність змін законодавства у сфері ТЦУ, її складність для розуміння платниками податку на прибуток підприємств та часті помилки при дотриманні правил ТЦУ з їх боку, на нашу думку, важливим є акцентування їх уваги на так званих «буденних» аспектах податково-правового регулювання, зокрема на податковому контролі.

Здійснення податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» регламентовано ст. 62 та п.39.5 ст. 39 ПК України й передбачає моніторинг контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» [1].

Верховний Суд у постанові від 14.11.2019 року у справі № 820/8334/15 щодо податкового контролю у сфері ТЦУ зазначає, що податковий контроль за визначенням цін у контрольованих операціях здійснюється шляхом моніторингу цін, направлення запитів на отримання відповідних документів від платників податків та проведення перевірок платників податків з питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій [2].

Ураховуючи вищезазначене, хочемо звернути увагу саме на особливості проведення такого способу податкового контролю як подат-

кові перевірки крізь призму законодавчого регулювання та судової практики. Порядок їх проведення, відповідно до пп. 39.5.2.2 п.39.5 ст. 39 ПК України, поряд із приписами ПК України, визначено окремим актом – Наказом Міністерства фінансів № 344 від 10.03.2016 року «Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (далі – Наказ № 344) [1], [3].

Перевірки здійснюються щодо контрольованих операцій у формі документальних позапланових перевірок [3].

Проведення документальної позапланової перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» здійснюється у таких випадках:

- надання платником податків документації з ТЦУ на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, щодо контрольованих операцій, зазначених у запиті протягом 30 календарних днів з дня отримання запиту (підпункт 39.4.4 пункту 39.4 статті 39 ПК України);

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

- подання платником податків заяви про намір провести пропорційне коригування [1], [3].

За умови наявності вказаних підстав, рішення про проведення перевірки оформлюється наказом. При цьому таке рішення узгоджується із Державною податковою службою України (далі – ДПС України) шляхом направлення інформаційного повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки. Своєю чергою, ДПС України або погоджує, або мотивовано заперечує стосовно такої перевірки протягом 15 днів з дати отримання повідомлення. Виключно за наявності такого погодження видається наказ стосовно рішення про проведення перевірки [3].

Стосовно строків, протягом яких можуть бути проведені такі документальні позапланові перевірки, необхідно звернути увагу на таке:

- тривалість перевірки не повинна перевищувати 18 місяців;
- строк у 18 місяців може бути продовжено, але не більше ніж на 12 місяців, у випадках: 1) отримання інформації від іноземних державних органів; 2) проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів, необхідних для дослідження відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;
- кожні 6 місяців проведення перевірки контролюючий орган, яким проводиться така перевірка, надає платнику податків інформацію в довільній формі про поточний стан проведення перевірки в порядку, визначеному статтею 42 глави 1 розділу 2 ПК України [3].

Потрібно пам'ятати, що відповідно до приписів п. 102.1 ст. 102 ПК України, контролюючий орган має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 2555 дня, на відміну від звичних 1095 днів. Потрібно зауважити, що під час перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» можуть бути перевірені господарські операції, які було здійснено у строк 2555 днів.

Таким чином контролюючий орган має строк в сім років на проведення податкової перевірки та визначення суми грошових зобов'язань платника податків починаючи від дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної п. 133.4 ст. 133 ПК України, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання [1].

Логічним є питання щодо обов'язку та строків збереження платниками податків документації, перевірку яких здійснюють контролюючі органи. Статтею 44 ПК України встановлено вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, а також документального підтвердження виконання вимог податкового та іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи, однією із яких є зобов'язання платників податків забезпечити зберігання документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворен-

ням відповідно до статей 39 та 39-2 ПК України протягом семи років (2555 днів) [1].

До документів, які підлягають зберіганню п. 44.1 ст. 44 ПК України віднесено такі: первинні документи; реєстри бухгалтерського обліку; фінансова звітність; інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством; документи, пов'язані із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом визначених законодавством термінів, але не менш як 1095 / 2555 днів [1].

Для проведення документальної позапланової перевірки контролюючі органи мають право на отримання від платника податків документів протягом 10 робочих днів з дати початку перевірки у порядку, встановленому статтею 85 ПК України. Для надання додаткових документів та/або додаткової інформації під час проведення перевірки платник податків має 15 робочих днів з дати отримання запиту від посадових осіб контролюючого органу [1].

Важливо також пам'ятати, що контролюючий орган не має права проводити більше однієї такої податкової перевірки одного платника податків протягом календарного року. Проведення повторної перевірки платника податків, якого вже було перевірено, дозволено лише у прямо передбачених ПК України випадках, а саме зазначених у підпунктах 78.1.5, 78.1.12 пункту 78.1 статті 78 ПК України [1].

Результатом такої податкової перевірки є складення акту (виявлені порушення) чи довідки (відсутні порушення). Останні повинні бути вручені протягом двох робочих днів з дати їх складення платнику податків, щодо якого проводилася перевірка, або його представнику під розписку [1], [3]. Якщо платник податків не згоден із висновками перевірки, то він має 30 календарних днів з дня отримання такого акту для подання своїх заперечень [1], [3].

Вказані заперечення щодо висновків, зазначених в акті, платник податків подає в порядку, викладеному у п. 86.7 ст. 86 ПК України, до контролюючого органу. При цьому акт не є рішенням суб'єкта владних повноважень у розумінні статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України [4], а тому не може бути оскаржено до суду.

До суду платники податків звертаються з метою оскарження наказу про проведення документальної позапланової перевірки за встановленням відповідності умов контрольованих операцій, вчинених платником податків, принципу «витягнутої руки».

Практика розгляду судами справ про оскарження наказів про проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки», звісно, різна за своїми результатами. При цьому, як правило, спрямована на розгляд питання дотримання контролюючими органами порядку (процедури) проведення перевірки. Щодо останнього приводимо правову позицію, викладену як у Постанові Верховного Суду від 14.11.2019 року у справі № 820/8334/15, так і в рішеннях нижчих судових інстанцій, наприклад, у Рішенні Запорізького окружного адміністративного суду від 16.03.2021 року у справі № 280/28/20 та Постанові Третього апеляційного адміністративного суду від 22.07.2020 року у цій же справі: «обов'язковою передумовою прийняття рішення про проведення перевірки, складення наказу про її проведення та здійснення документальної перевірки платника податку є отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» [2], [5], [6].

Як вбачається із вказаної правової позиції, судді особливу увагу приділяють питанню обґрунтованості проведення перевірки тобто не просто посилання на законодавчо закріплену підставу проведення перевірки, а разом із документальним підтвердженням недотримання відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». На нашу думку, така позиція цілком обґрунтована, бо тільки після отримання контролюючим органом документації з ТЦУ (перша підстава) від платника податків, та і її дослідження, останній має підставу для прийняття рішення про проведення перевірки та ін.

Також хотілося б звернути увагу на те, що Запорізьким окружним адміністративним судом у рішенні від 16.03.2021 року у справі № 280/28/20 акцентується увага на дотриманні контролюючими органами принципу правової визначеності щодо підстав проведення перевірки [5]. Тобто у наказі має бути чітко визначено, яка саме із

підстав, передбачених пп. 39.5.2.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України, наявна у конкретній справі та чим вона підтверджена.

Принцип правової визначеності є одним із 6 елементів верховенства права, визначених у Доповіді Венеціанської комісії за демократію через право «Про верховенство права». Останній передбачає, що закон повинен бути передбачуваним стосовно його наслідків, а саме він повинен бути достатньо точно сформульованим, для того, щоб дозволити особі регулювати свою поведінку. Правова визначеність вимагає, щоб юридичні норми були ясними та точними й були спрямовані на забезпечення постійної прогнозованості ситуації та виникаючих юридичних взаємовідносин [7]. Проаналізоване нами вище дає підстави стверджувати, що принцип правової визначеності поширюється не виключно на закони, а також на акти правозастосування, які, своєю чергою, мають бути чіткими, зрозумілими, однозначними, прогнозованими.

Підсумовуючи зазначаємо, що здійснений аналіз приписів податкового законодавства та судової практики дає вагомі підстави вважати, що проведення контролюючими органами податкової перевірки за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» має свої особливості, які варто враховувати. Такі особливості стосуються форми, підстав та строків її проведення, порядку прийняття рішення про її проведення, а також її результату. Особливо звертаємо увагу на те, що під час проведення такої перевірки щодо платника податків контролюючим органом має забезпечуватися стабільність правового становища платника податків – той самий баланс інтересів. Останнє має здійснюватися шляхом дотримання принципу правової визначеності, по-перше, законодавцем під час встановлення правових норм, по-друге, контролюючим органом під час прийняття рішення про проведення перевірки, складення наказу про її проведення та здійснення документальної перевірки платника податку. Проведення перевірки є процедурою та однією із функцій контролюючого органу, яка повинна бути чітко дотриманою останнім. Тобто платник податків повинен мати можливість прогнозувати відповідно до закону дії контролюючого органу та як наслідок – регулювати свою поведінку. Така можливість плат-

ника податків може гарантувати йому уникнення тиску та порушень з боку контролюючих органів. Оскільки проведення перевірки є заходом контролю, то дотримання балансу інтересів часто має лише умовний характер. Проте здійснюючи це дослідження, ми жодним чином не виключаємо й умисних порушень правил ТЦУ з боку платників податків.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462> (дата звернення 22.03.2021 року).

2. Постанова Верховного Суду від 14 листопада 2019 р., судова справа № 820/8334/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85710977>. (дата звернення 22.03.2021 року).

3. Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2016 року № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>. (дата звернення 22.03.2021 року).

4. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

5. Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 16 березня 2020 р., судова справа № 280/28/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88234438>. (дата звернення 22.03.2021 року).

6. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 22 липня 2020 р., судова справа № 280/28/20 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90589802>. (дата звернення 22.03.2021 року).

7. Доповідь Венеціанської комісії за демократію через право «Про верховенство права» від 25-26 травня 2011 р.. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-rus](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus). (дата звернення 22.03.2021 року).

REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462>.

2. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 14 lystopada 2019 r., sudova sprava № 820/8334/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85710977>.

3. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia perevirky z pytan dotrymanna platnykom podatkov pryntsyu «vytiahnutoi ruku»: Nakaz Ministerstva finansiv

України від 10.03.2016 року № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>.

4. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

5. Rishennia Zaporizkoho okruzhnogo administratyvnoho sudu від 16 березня 2020 р., судова справа № 280/28/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88234438>.

6. Postanova Tretoho apeliatsiinoho administratyvnoho sudu від 22 люпня 2020 р., судова справа № 280/28/20 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90589802>.

7. Dopovid Venetsianskoi komisii za demokratsiiu cherez pravo «Pro verkhovenstvo prava» від 25-26 травня 2011 р. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-rus](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus). [in Ukrainian]

Кохан Вероніка Павлівна

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник

НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку

НАПрН України

ORCID: 0000-0002-3129-9266

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ КОМЕРЦІЙНИХ ЦИФРОВИХ ПЛАТФОРМ

Наукова робота присвячена правовому регулюванню комерційних цифрових платформ. Автором зазначається порядок створення комерційних цифрових платформ. У статті розглянуті правові проблеми, які вникають у зв'язку з функціонуванням цифрових платформ, зокрема, забезпечення рівного доступу до платформи, недопущення монополії на ринках цифрової платформи, розвиток нових форм зайнятості через цифрові платформи, забезпечення інформаційної безпеки, конфіденційності особистих даних користувачів платформ. У статті наводяться моделі монетизації діяльності цифрових платформ.

Ключові слова: комерційні цифрові платформи, правове регулювання, оператор цифрової платформи, модель монетизації діяльності цифрових платформ.