

6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПОРУШЕННЯ ВИМОГ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ: СУТНІСТЬ І ОСОБЛИВОСТІ

Притягнення платника до відповідальності неможливе без здійснення перевірочних заходів. Контроль у сфері трансфертного ціноутворення має свої особливості. Законодавча регламентація податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» здійснюється п. 39.5 ст. 39 ПК України й передбачає моніторинг контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок дотримання платником податків принципу «витягнутої руки». Порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»¹ затверджений Міністерством фінансів України.

Перевірки здійснюються щодо контрольованих операцій у формі документальних позапланових перевірок. Підстави для проведення документальної позапланової перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» можна умовно поділити на загальні, визначені п. 78.1 ст. 78 ПК України, та спеціальні, які передбачені п. 39.5 ст. 39 ПК.

До загальних підстав слід віднести ті підстави, що містяться в п. 78.1 ст. 78 ПК України, а саме:

– платником податків не подано в установленний 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;

¹ Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки»: наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 № 344. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16>.

– 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, у 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;

– 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» в порядку, передбаченому підп. 39.5.1.1 підп. 39.5.1 п. 39.5 ст. 39 ПК України;

– 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 пп. 39.4 і 39.5 ст. 39 ПК України;

– отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків відповідно до п. 39.4 ст. 39 ПК України.

До спеціальних підстав слід віднести ті, проведення яких передбачене п. 39.5 ст. 39 ПК України. Такими підставами є:

– надання платником податків документації з трансфертного ціноутворення на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, щодо контрольованих операцій, зазначених у запиті, протягом 30 календарних днів із дня отримання запиту (підп. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 ПК України);

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

– подання платником податків заяви про намір провести пропорційне коригування.

За умови наявності вищезазначених підстав для проведення перевірки рішення про проведення перевірки оформлюється наказом. При цьому таке рішення повинно бути узгоджене з ДПС України шляхом направлення інформаційного повідомлення з обґрунтуванням підстав для проведення перевірки. У відповідь ДПС України або погоджує, або мотивовано заперечує стосовно такої перевірки протягом 15 днів із дати отримання повідомлення. Виключно за наявності такого погодження видається наказ стосовно рішення про проведення перевірки¹. Слід зазначити, що таке погодження повинно розглядатися як додатковий чинник захисту прав платників податків від безпідставного проведення перевірки. Платник податків може розраховувати на компетенцію співробітників центрального апарату ДПС України.

Тривалість проведення перевірки є подовженою, порівняно із «звичайною» перевіркою, і становить 18 місяців. При цьому строк у 18 місяців може бути продовжено, але не більше ніж на 12 місяців, за таких умов: отримання інформації від іноземних державних органів; проведення експертизи та/або перекладу на українську мову документів, необхідних для дослідження відповідності умов контролюваної операції принципу «витагнутої руки». Важливо, що кожні 6 місяців проведення перевірки контролюючий орган надає платнику податків інформацію в довільній формі про поточний стан проведення перевірки в порядку, визначеному ст. 42 ПК України².

Окремо слід звернути увагу і на подовжені строки давності. Згідно з п. 102.1 ст. 102 ПК України контролюючий орган має право провести перевірку й самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 2555 днів, на відміну від звичних 1095 днів. У зв'язку із цим передбачено і подовжені строки зберігання документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Для проведення документальної позапланової перевірки контролюючі органи мають право на отримання від платника податків

¹ Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки»: наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 № 344.

² Там само.

документів протягом 10 робочих днів із дати початку перевірки. 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, які зазначено в підпунктах 78.1.5 та 78.1.12 п. 78.1 ст. 78 ПК України.

Результатом такої податкової перевірки є складення акта (у випадку виявлення порушень) чи довідки (якщо порушення відсутні). Вони повинні бути вручені протягом двох робочих днів із дати їх складення платнику податків, щодо якого проводилася перевірка, або його представнику під розписку. Якщо платник податків не згоден із висновками перевірки, то він має 30 календарних днів із дня отримання такого акта для подання своїх заперечень¹.

Практика розгляду судами справ про оскарження наказів про проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки», звісно, різна за своїми результатами. При цьому, як правило, розглядають питання дотримання контролюючими органами власне порядку (процедури) проведення перевірки². Щодо останнього наведемо правову позицію як Верховного Суду, так і викладену в рішеннях нижчих судових інстанцій, наприклад, у рішенні Запорізького окружного адміністративного суду та постанові Третього апеляційного адміністративного суду в одній і тій самій 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,

¹ Про затвердження Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки»: наказ М-ва фінансів України від 10.03.2016 №344.

² Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «втягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. *Сучасні проблеми права та інноваційної економіки* : зб. наук. пр. НДІ ПЗІР НАПрН України № 3 за матеріалами інтернет-конф. (м. Харків, 26 берез. 2021 р.) / за ред. А. В. Стріжкової. Харків : НДІ ПЗІР НАПрН України, 2021. С. 100. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf_26.03.2021/Conf_26.03.21_15.pdf.

що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»¹.

Як вбачається з указаної правової позиції, судді особливу увагу приділяють питанню обґрунтованості проведення перевірки, тобто вимагають не просто посилання на законодавчо закріплену підставу проведення перевірки, а й документального підтвердження недотримання відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». На нашу думку, така позиція є цілком обґрунтованою, адже тільки після отримання контролюючим органом документації з трансфертного ціноутворення (перша підстава) від платника податків та її дослідження може бути виявлено підставу для прийняття рішення про проведення перевірки².

Запорізьким окружним адміністративним судом в одному з рішень наголошується на необхідності дотримання контролюючими органами принципу правової визначеності щодо підстав проведення перевірки³. Тобто в наказі має бути чітко визначено, яка саме з підстав, передбачених підп. 39.5.2.1 підп. 39.5.2 п. 39.5 ст. 39 ПК України, наявна у конкретній справі та чим вона підтверджена.

Одним із шести елементів верховенства права, визначених Венеціанською комісією «За демократію через право» в Доповіді про верховенство права, є принцип правової визначеності. Його сутність полягає в тому, що закон повинен бути передбачуваним стосовно його наслідків, а саме він має 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 ситу-

¹ Постанова Верховного Суду від 14.11.2019, справа № 820/8334/15. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85710977>; Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 16.03.2020, справа № 280/28/20. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88234438>; Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 22.07.2020, справа № 280/28/20. *Там само*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90589802>.

² Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «витягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. С. 100.

³ Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 16.03.2020, справа № 280/28/20.

ації та юридичних взаємовідносин, які виникають¹. Це означає, що принцип правової визначеності поширюється не виключно на закони, але й також на акти правозастосування, які, своєю чергою, мають бути чіткими, зрозумілими, однозначними, прогнозованими.

Проведення контролюючими органами податкової перевірки за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки» має свої особливості, які варто враховувати. Такі особливості стосуються форми, підстав і строків її проведення, порядку прийняття рішення про її проведення, а також її результату. 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 установлення 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 з 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 платника податків може гарантувати йому уникнення тиску й порушень із боку контролюючих органів. Але оскільки проведення перевірки є заходом контролю, то дотримання балансу інтересів часто має лише умовний характер².

Відповідно до ст. 111 ПК України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: а) адміністративна; б) кримінальна;

¹ Доклад о верховенстве права : утв. Венециан. комиссией на 86-й пленар. сессии (Венеция, 25–26 марта 2011 г.). Страсбург, 4 апр. 2011 г., исслед. № 512/2009, CDL-AD(2011)003rev. 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).

² Котенко А. М. Особливості проведення податкових перевірок щодо дотримання принципу «втягнутої руки» у трансфертному ціноутворенні. С. 102.

в) фінансова. При цьому фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з ПК України та іншими законами¹.

Штрафи часто спрямовані на стимулювання платників податків дотримуватися законодавства, причому таке дотримання може належати до процедурних вимог, наприклад, надання інформації чи подання декларацій або визначення реального розміру податкового зобов'язання. Комітет з фіскальних питань ОЕСР визнав, що метою застосування санкцій є дотримання платниками податків законодавства (Звіт ОЕСР «Права та обов'язки платників податків» 1990 р.)². Призначення штрафів як заходу фінансової відповідальності за порушення норм податкового законодавства полягає в забезпеченні виконання податкового обов'язку платниками податків і поповненні дохідної частини бюджетів відповідного рівня. Існують міркування, згідно з якими доцільно виокремлювати ще й стимулювання платників податків до правомірної поведінки за допомогою заходів фінансової відповідальності, однак навряд чи це так. Ми вважаємо, що стимулювання до правомірної поведінки платників податків має здійснюватися через використання заходів податково-правового регулювання, що не мають примусового характеру. Зокрема, ідеться про застосування до зобов'язаних учасників податкових правовідносин методу переконання – надання відповідних роз'яснень, податкових консультацій для платників податків, проведення науково-практичних заходів тощо³.

К. О. Непесов з огляду на існування різноманітних підходів до регулювання трансфертного ціноутворення у світі яскравим прикладом стимулюючого характеру заходів відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення вважає той, що відображено в канадському праві. Він полягає в тому, що сума штрафу

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Липень 2010 / Держ. подат. служба України. Б. м., 2012. С. 160. URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf.

³ Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. *Право та інновації*. 2021. № 3 (35). С. 86. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3\(35\)-12](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-3(35)-12).

може бути зменшена у випадку, якщо сума коригувань податкової бази, обчислена за спеціальною формулою, не перевищує встановлених лімітів, а також якщо платником податків було реалізовано «обґрунтовані зусилля» (reasonable efforts) для застосування цін «на відстані витягнутої руки» шляхом складання та надання в установлені строки виправдовувальної документації. При цьому розмір коригувань має бути достатньо значним, в іншому випадку заходи відповідальності не застосовуються¹. Схожий підхід має місце й у Великобританії – відповідальність зобов’язаних учасників податкових правовідносин не настає, якщо вони вчинили чесні та розумні спроби дотримання вимог чинного законодавства, зокрема принципу «витягнутої руки»².

У податковому законодавстві України також закріплено відкритий перелік обставин, що звільняють від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Зокрема, до таких віднесено: 1) спливу строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення; 2) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації та/або до висновку об’єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено; 3) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла відповідно до правових висновків Верховного Суду, викладених у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, які в подальшому було змінено за наслідками перегляду Великою Палатою Верховного Суду; 4) самостійне виправлення платником податків з дотриманням порядку, вимог та обмежень, передбачених ст. 50 ПК України, помилок, що містяться у раніше поданих ним податкових деклараціях та розра-

¹ Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 247.

² Там само.

хунках (уточнюючих податкових деклараціях та розрахунках), за умови сплати самостійно донарахованих податкових зобов'язань та штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених п. 50.1 ст. 50 (щодо правопорушення, передбаченого п. 123.1 ст. 123); 5) вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажору) та ін.¹ З наведеного ми бачимо, що законодавець закріпив загальні обставини, за яких зобов'язані суб'єкти податкових відносин звільняються від фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства. При цьому більшість таких обставин не пов'язані з діями або бездіяльністю таких учасників, навіть не залежать від них (технічні помилки, форс-мажор, застосування позицій, викладених в індивідуальній консультації чи рішенні Верховного Суду)².

Особа може бути притягнута до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення за умови наявності в її діянні (дії або бездіяльності) вини, крім випадків, передбачених ПК України. Платник вважається винним у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що була можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких ПК України передбачена відповідальність, однак платник податків не вжив достатніх заходів щодо їх дотримання. Вжиті платником податків заходи щодо дотримання правил та норм податкового законодавства вважаються достатніми, якщо контролюючий орган не доведе, що, вчиняючи певні дії або допускаючи бездіяльність, за які передбачена відповідальність, платник податків діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності (пп. 112.1, 112.2 ст. 112 ПК України)³. Фактично, якщо особа вжила достатніх заходів для того, аби дотриматись приписів податково-правових норм (навіть якщо й не повністю вийшло), вона не винна, а отже, не притягається до фінансової відповідальності. Вбачаємо такий підхід не зовсім логічним, адже такі категорії, як достатність, розумність, добросовісність, є оціночними, а їх оцінка може бути суб'єктивною, оскільки залежатиме від переконань по-

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. С. 86–87.

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

садової особи контролюючого органу, який доводитиме наявність або відсутність відповідних фактів¹.

У Настановах ОЕСР зазначено, що багато країн називають «штрафами» те, що в інших країнах називають «пенею»². Наведені заходи фінансової відповідальності, на наш погляд, не слід ототожнювати або співставляти, оскільки вони різні за своєю суттю, призначенням і механізмом застосування. Показово, що в чинному законодавстві України закріплено, що за порушення норм ПК України передбачається фінансова відповідальність у вигляді штрафів (про що ми вже відзначали), а фінансова відповідальність, що встановлюється згідно з іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, може застосовуватися у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені³.

В інших країнах законодавець так само найчастіше обирає один із вищевказаних заходів фінансової відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Наприклад, відповідно до ст. 19 Закону Республіки Казахстан «Про трансфертне ціноутворення» порушення законодавства Республіки Казахстан про трансфертне ціноутворення тягне за собою відповідальність, установлену законами⁴. У ст. 273 Закону Республіки Казахстан «Про внесення змін і доповнень у деякі законодавчі акти Республіки Казахстан з питань оподаткування»⁵ закріплено, що неподання платником податків до органу державних доходів звітності з моніторингу правочинів у строк, установлений законодавством Республіки Казахстан

¹ Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. С. 87.

² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Абзац другий п. 111.2 ст. 111.

⁴ О трансфертном ценообразовании : Закон Республики Казахстан от 05.07.2008 № 67-IV. *Юрист* : інформ. система. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30194061&doc_id2=31577399#pos=3.

⁵ О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения : Закон Республики Казахстан от 25.12.2017 № 122-VI. *Юрист* : інформ. система. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33123837#pos=1;-16.

про трансфертне ціноутворення, а також неподання у строк, установлений уповноваженим органом, або відмова у поданні платником податків документів (у тому числі в електронному вигляді), необхідних для здійснення контролю при трансфертному ціноутворенні, тягнуть накладення штрафу на суб'єктів малого підприємництва або некомерційні організації в розмірі 100, на суб'єктів середнього підприємництва – у розмірі 200, на суб'єктів великого підприємництва – у розмірі 350 місячних розрахункових показників. З урахуванням наведеного, а також на підставі аналізу інших положень цієї статті констатуємо, що за порушення вимог із трансфертного ціноутворення передбачається відповідальність у вигляді штрафу. При цьому розмір штрафу варіюється залежно від виду суб'єкта господарювання, яким таке порушення вчинене.

У європейських країнах також застосовуються штрафи за порушення вимог трансфертного ціноутворення. Так, у Республіці Польща розмір штрафних санкцій визначається у відсотках і диференціюється певним чином, зокрема закріплено такі розміри штрафів: а) 19% непогашених податкових зобов'язань за операціями нижче порогового значення для обов'язкового документування; б) 19% непогашених податкових зобов'язань за операціями вище порогового значення, коли документація представлена та прийнята; в) 50% непогашених податкових зобов'язань за операціями вище порогового значення, якщо документація не представлена податковим органам протягом 7 днів після отримання запиту (або він подається до податкових аудиторів, але вони ігнорують його, оскільки він не відповідає формальним вимогам)¹. З наведеного бачимо, що розміри штрафів за порушення законодавчих приписів у сфері трансфертного ціноутворення є доволі суворими. Такий підхід може бути спрямований на формування правомірної поведінки платників податків.

Дещо інший підхід обрано в Республіці Білорусь. Так, із 2019 р. в разі, якщо буде доведено, що ціни, застосовані в контрольованих

¹ Transfer pricing: Russia, Ukraine, Poland, Belarus, Kazakhstan / Schneider group. S. l., 2016. P. 28. URL: https://schneider-group.com/wp-content/uploads/2016/12/SCHNEIDER_GROUP_Transfer_Pricing_en-2.pdf.

операціях, не є ринковими, платник буде зобов'язаний, крім доплати податку на прибуток, сплатити: а) штраф у розмірі 40% від суми несплаченого податку на прибуток, але не менше 10 базових величин; б) пеню в розмірі ставки рефінансування, встановленої Національним банком Республіки Білорусь, від суми несплаченого податку. Разом із цим законодавець установив певний стимул для платників податків, зокрема, за податкові періоди 2019–2022 рр. пеня з донарахування податку на прибуток у результаті контролю за трансфертним ціноутворенням не нараховується за умови сплати цієї суми податку на прибуток не пізніше 5 днів із дня подання податкової декларації з коригуванням¹. Фактично платникам податків надається можливість уникнути фінансової відповідальності за вчинення порушення податкового законодавства у разі виконання податкового обов'язку в повному обсязі у відповідні строки.

Настанови ОЕСР акцентують на тому, що розмір штрафів як заходу відповідальності має бути адекватний вчиненим правопорушенням. Серед країн ОЕСР штрафи за заниження податкових зобов'язань часто розраховуються у вигляді процентної частки від суми заниженого зобов'язання. При цьому ставка може варіюватися в межах від 10 до 200 відсотків. У більшості країн – членів ОЕСР ставка штрафу збільшується залежно від умов стягнення штрафу. Стягування штрафів за високою ставкою часто може застосовуватись для того, щоб показати ступінь вини платника податків, зокрема, умисне ухилення від сплати податків. Штрафи за ненавмисні правопорушення стягуються за нижчими ставками, ніж ті, що накладаються за умисні правопорушення².

До 2020 р. податкове правопорушення визначалося без урахування вини як складової його суб'єктивної сторони. Наразі податкове правопорушення визначається як протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених ПК України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюю-

¹ Трансфертне ціноутворення. *Міністерство по налогам и сборам Республики Беларусь* : вебсайт. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/transfer-pricing/>.

² Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. Липень 2010 / Держ. подат. служба України. С. 162.

чих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених ПК України. При цьому підкреслимо, що законодавець вважає, що порушення норм податкового законодавства можуть бути вчинені лише у формі умислу, і з огляду на це в п. 109.1 ст. 109 ПК України закріплено, що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи¹.

Порушення податкового законодавства можуть бути скоєні з необережності, за відсутності умислу платника. У зв'язку із цим потребує також вирішення низка цілком логічних, на наш погляд, питань: по-перше, чи підлягатимуть відповідальності особи за порушення податкового законодавства, вчинені з необережності; по-друге, передбачає чи ні законодавець можливість порушення податкового законодавства з необережності, і які наслідки такого порушення². Підтримує наведені міркування і О. В. Макух. Дослідниця вказує, що від того, який підхід обере законодавець, залежатиме подальше впорядкування відповідних відносин³. Вважаємо, що науковці цілком слушно зазначають, що довгий час законодавця взагалі не цікавила суб'єктивна сторона податкового правопорушення, головне – своєчасне й у повному обсязі надходження грошових коштів до місцевих і державного бюджетів. Натепер же повністю змінено підхід до цього, однак все одно деякі аспекти упущені й потребують доопрацювання⁴.

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

² Кобильнік Д. А. Суб'єктивна сторона податкового правопорушення: до питання визначення. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. №3 (69), т. 2. С. 52. DOI: <https://doi.org/10.32840/1813-338X-2020.3.2.8>.

³ Макух О. В. Нові підходи до визначення порушення податкового законодавства. *Право та інновації*. 2021. №2 (34). С. 76. DOI: [https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-2\(34\)-9](https://doi.org/10.37772/2518-1718-2021-2(34)-9).

⁴ Гетьман К. О. Правове регулювання відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення. С. 87.

З 2021 р. перелік правопорушень, що стосуються трансфертного ціноутворення, було розширено. Зокрема, штрафи накладаються за такі правопорушення, як-от:

- неподання звіту про контрольовані операції;
- нездійснення декларування контрольованих операцій;
- подача звіту про контрольовані операції не в строк;
- здійснення декларування контрольованих операцій після встановленого терміну;
- неподання документації з трансфертного ціноутворення;
- подача документації з трансфертного ціноутворення не в строк;
- порушення правил і вимог, які закріплені в принципі «витягнутої руки».

У п. 120.3 ст. 120 ПК України закріплено, що неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній відповідно до вимог ст. 39 ПК України тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі:

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

- 3 відсотків суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена підпунктами 39.4.6 та 39.4.9 п. 39.4 ст. 39 ПК України, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року;

- 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), визначеної підпунктами 39.4.7 та 39.4.9 п. 39.4 ст. 39 ПК України;

- 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній;

– 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, – у разі неподання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній¹.

У п. 120.4 ст. 120 ПК України регламентовано, що невключення до поданого звіту про контрольовані операції інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції та/або невключення до поданого звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній інформації тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі:

– 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 (звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році;

– 1 відсотка суми доходу (виручки) учасника міжнародної групи компаній, інформація про якого в порушення вимог ПК України не відображена у звіті у розрізі країн міжнародної групи компаній, але не більше 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року².

З наведеного бачимо, що розмір штрафних санкцій є доволі значним за неподання відповідної документації. При цьому сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податків від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла), та/або звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній³.

Як ми вказували раніше, за Настановами ОЕСР⁴ розмір штрафів має бути адекватним, співмірним з учиненим правопорушенням. На наш погляд, такий підхід є цілком логічним. Разом із цим слід за-

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.

² Там само.

³ Там само.

⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2017.

значити, що «співмірність» – поняття оціночне, і тут можуть виникати певні труднощі з установленням обґрунтованого підходу до визначення відповідного співвідношення між учиненим правопорушенням податково-правових норм і розміром фінансових санкцій за їх вчинення.

Відповідно до п. 113.6 ст. 113 ПК України у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність, розмір штрафу становить 50 відсотків від розміру, встановленого відповідною статтею Кодексу¹. Згідно зі ст. 112 ПК України² до обставин, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкових правопорушень, належать: 1) вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність; 2) вчинення діяння при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; 3) самостійне повідомлення платником податків про вчинене ним правопорушення (крім складів правопорушень, передбачених статтями 123 та 125¹ ПК України). Проте в п. 112^{1.2} вищевказаної статті зазначено, що контролюючий орган може визнати обставинами, що пом'якшують відповідальність особи, також і інші обставини, не передбачені п. 112^{1.1} ПК України³. З наведеного вбачається, що перелік обставин, за яких пом'якшується відповідальність особи за порушення податково-правових норм, є відкритим. Такий підхід, з одного боку, є позитивним для зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, а з іншого – передача на розсуд контролюючого органу права вирішувати питання про наявність у платника податків пом'якшувальних обставин може призвести до зловживання контролюючим органом таким правом, наслідком якого будуть втрати коштів бюджету.

У цьому контексті наведемо позицію Д. А. Кобильніка, який звертає увагу, що розсуд і зловживання правом мають спільні та відмінні риси. При цьому науковець наголошує: «...розсуд (дискреція) як прояв диспозитивності має відповідати таким ознакам: межі дискреції мають бути чітко визначені законодавством; свобода ви-

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 №2755-VI.

² Там само.

³ Там само.

бору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, які характеризують випадок, що стосується правозастосування, на розсуд такого органу; прийняття рішення передбачає вибір із декількох альтернативних варіантів, кожен з яких має законні підстави та може бути реалізований; при реалізації розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно конкретну ситуацію та конкретних учасників відносин; розсуд може мати місце не лише з боку контролюючих органів, а й з боку платників податків, проте виявлятися він буде по-різному»¹.

Погоджуємося з міркуваннями дослідника стосовно того, що дискреційні повноваження владних суб'єктів обов'язково мають бути обмежені законодавством. При цьому Д. А. Кобильнік слушно посилається на практику Європейського суду з прав людини, у рішеннях якого відображена вищевикладена позиція². Так, у п. 49 рішення Європейського суду з прав людини від 2 листопада 2006 р. у справі «Волохи проти України» Суд зазначає, що «надання правової дискреції органам виконавчої влади у вигляді необмежених повноважень було б несумісним із принципом верховенства права. Отже, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції, наданої компетентним органам, і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання»³. З огляду на викладене вбачається цілком обґрунтованим вести мову про необхідність установлення меж розсуду контролюючих органів при визначенні переліку обставин для пом'якшення відповідальності платників податків за порушення податково-правових норм.

Показово, що деякі аспекти відповідальності за порушення вимог трансфертного ціноутворення висвітлюються і в судовій практиці.

¹ Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. С. 74.

² Кобильнік Д. А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2 (8). С. 218–219.

³ Справа «Волохи проти України» (Заява № 23543/02) : рішення Європ. суду з прав людини від 02.11.2006. *База даних «Законодавство України»* / Верхов. Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_138.

У 2020 р. Верховний Суд створив відповідний огляд судової практики у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування¹, у якому торкається питань трансфертного ціноутворення, зокрема й питань відповідальності за неподання / несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції. У 2021 р. Верховний Суд також звертає увагу на питання застосування фінансової відповідальності у сфері трансфертного ціноутворення. Зокрема, йдеться про застосування штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів). Зупинимося на цьому більш докладно.

Розглянувши касаційну скаргу Офісу великих платників Державної фіскальної служби на постанову Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 27 червня 2017 р. та ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 8 листопада 2017 р. у справі № 809/818/17 (провадження № К/9901/5055/17) за позовом Приватного підприємства «Євро-модуль» до Офісу великих платників Державної фіскальної служби, Львівського управління Офісу великих платників Державної фіскальної служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення від 22 травня 2017 р., яким підприємству були нараховані штрафні санкції за неподання звіту про контрольовані операції з імпорту у 2015 р., Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду залишив касаційну скаргу без задоволення, а рішення попередніх інстанцій – без змін².

Такий підхід Суд аргументував тим, що застосування до платника податків штрафних санкцій за неподання звітності після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу, що передбачено п. 120.3 ст. 120 ПК України, до моменту встановлення такої відповідальності є необґрунтованим і

¹ Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування / відп. за вип.: Р. Ф. Ханова, А. А. Барікова ; Верхов. Суд. Київ, 2020. Вип. 1. 26 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Ohliad_transfertne_tsinoutvorennia_1.pdf.

² Постанова Верховного Суду від 03.09.2020, справа № 809/818/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392>.

протиправним. Відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена для таких платників з 1 січня 2017 р. «Правомірність або неправомірність поведінки особи, зокрема дотримання норм податкового законодавства, необхідно визначати із застосуванням законодавства, яке діяло на момент вчинення відповідних дій або бездіяльності такої особи. Заходи відповідальності, які підлягають застосуванню за вчинення платниками податків порушення, мають визначатися згідно з нормативно-правовими актами, чинними на час виникнення відповідних правовідносин»¹.

Схожа ситуація мала місце у справі № 810/3541/17 (провадження № К/9901/58511/18) за позовом ТОВ «Мінетех» до Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення². У цій ситуації слід звернути увагу на те, що на момент неподання звітності за період 2015 р. ПК України не передбачав штрафної санкції за неподання звітності після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу. Фактично ми бачимо, що на час існування правовідносин щодо подання звіту про контрольовані операції за 2015 р. відповідальність за таке порушення не була передбачена, як і відповідальність за такі дії. Ураховуючи, що відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 1 січня 2017 р., особа не може нести відповідальність за таке діяння, вчинене у 2015, 2016 рр., оскільки на той час таке діяння

¹ Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо трансфертного ціноутворення / відп. за вип.: Р. Ф. Ханова, А. А. Барінова ; Верхов. Суд. Київ, 2021. Вип. 2. С. 30. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20\(1\)%20\(1\).pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/Oglyad_transfertne_tsinoutvorennia%20(1)%20(1).pdf).

² Постанова Верховного Суду від 23.02.2021, справа № 810/3541/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95138802>.

не визнавалося законом як правопорушення¹. На наше переконання, висловлена позиція є цілком об'єктивною та аргументованою з огляду на особливості дії закону, зокрема й податкового, у часі.

За загальним правилом виокремлюють три види дії закону в часі. Зокрема, до них належать: а) негайна (закон поширюється на правовідносини, які виникають до набрання юридичної сили новим законом, щодо прав та обов'язків суб'єктів таких правовідносин з дати вступу закону в силу, а також на правовідносини, що виникатимуть після набрання чинності новим законом); б) зворотна (закон також поширюється на правовідносини, які виникли ще до вступу нового закону в силу, щодо прав та обов'язків суб'єктів таких правовідносин, які виникли до вступу закону в силу); в) перспективна (нормативно-правові акти, що набули чинності, застосовуються тільки до тих фактів і відносин, які виникнуть у майбутньому)². Схожий підхід відображено в рішенні Конституційного Суду України у справі про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів. Суд зазначив, що при «регулюванні суспільних відносин застосовуються різні способи дії в часі нормативно-правових актів. Перехід від однієї форми регулювання суспільних відносин до іншої може здійснюватися, зокрема, негайно (безпосередня дія), шляхом перехідного періоду (ультраактивна форма) і шляхом зворотної дії (ретроактивна форма)»³.

Відповідно до ч. 1 ст. 58 Конституції України⁴ закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. З урахуванням наведеної норми можна зробити висновок про те, що

¹ Постанова Верховного Суду від 03.09.2020, справа № 809/818/17.

² Андреева М. В. Действие налогового законодательства во времени : учеб. пособие. М. : Статут, 2006. С. 27–31.

³ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09.02.1999 № 1-рп/99. База даних «Законодавство України» / Верхов. Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99>.

⁴ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Голос України*. 1996. № 128.

новий закон чи інший нормативно-правовий акт може мати зворотню дію лише в разі, якщо норми такого пом'якшують або скасовують відповідальність особи за правопорушення, вчинене під час дії нормативно-правового акта, яким визначались поняття правопорушення і відповідальність за нього.

У вищевказаних справах, які розглядалися Верховним Судом, ідеться про відповідальність платника податків за неподання звіту про контрольовані операції в період, коли норма, якою було встановлено таку відповідальність, не набрала законної сили. Таким чином, позиція Суду стосовно недоцільності й навіть неправомірності застосування фінансових санкцій за неподання такого звіту є аргументованою, оскільки дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли і закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом.