

8. Tishchenko E. S., Kleymenova Yu. A., Tliy K. I. (2020). Problemy nalogovogo administrirovaniya v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki. *Biznes. Obrazovaniye. Pravo – Business. Education. Law*, 3 (52), 229–233 [in Russian].

**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*

## **ДО ПИТАННЯ ПРІОРИТЕТНОСТІ МЕТОДІВ ВСТАНОВЛЕННЯ ВІДПОВІДНОСТІ УМОВ КОНТРОЛЬОВАНОЇ ОПЕРАЦІЇ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»**

Наукова робота присвячена дослідженню методів трансфертного ціноутворення, передбачених Податковим кодексом України. У роботі сформульовано алгоритм вибору методу трансфертного ціноутворення, який планується застосувати для встановлення відповідності. Автор у цій роботі прагне дослідити наявність пріоритетності / ієрархії методів трансфертного ціноутворення, наслідки її дотримання чи недотримання платниками податків. Науковець, здійснивши аналіз норм податкового права, акцентує увагу на недосконалій юридичній техніці законодавця.

**Ключові слова:** методи трансфертного ціноутворення, принцип «витягнутої руки», платники податків, пріоритетність, ієрархія, імперативний метод, диспозитивний метод.

**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*

# THE ISSUE OF PRIORITY OF METHODS OF ESTABLISHING CONFORMITY OF CONDITIONS OF CONTROLLED OPERATION OF THE ARM'S LENGTH PRINCIPLE

The scientific work is devoted to the study of transfer pricing methods provided by the Tax Code of Ukraine. The paper formulates an algorithm for selecting the transfer pricing method, which is planned to be used to establish compliance. In this paper, the author seeks to investigate the existence of priority / hierarchy of transfer pricing methods, the consequences of its compliance or non-compliance by taxpayers. The scientist, having analyzed the rules of tax law, focuses on the imperfect legal technique of the legislator.

**Keywords:** transfer pricing methods, the arm's length principle, taxpayers, priority, hierarchy, imperative method, dispositive method.

Питання методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» врегульовано у пункті 39.3 статті 39 Податкового кодексу України (далі – ПК України). Законодавець визначає перелік методів, критерії вибору/використання цих методів та деталізація суті кожного з них.

До методів віднесено такі:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни;
- метод ціни перепродажу;
- метод «витрати плюс»;
- метод чистого прибутку;
- метод розподілення прибутку [1]. Така послідовність, як вбачається із приписів підпункту 39.3.1 пункту 39.3 статті 39 ПК України, нічим не обумовлена.

Для застосування одного із цих методів платник податків повинен спиратися на факти та обставини здійснення контрольованої операції для обрання більш доцільного з них. Своєю чергою, Міністерство фінансів України своїм Наказом від 08.02.2021 року № 67 затвердило Узагальнюючу податкову консультацію щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення, у якій також наголошує на виборі методу трансфертного ціноутворення за ознакою доціль-

ності за фактами та обставинами здійснення контрольованої операції [2]. Доцільність застосування певного методу, відповідно до ПК України, визначається, по-перше, на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків); по-друге, за наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу та/або методів трансфертного ціноутворення; по-третє, залежно від ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями [1].

Ураховуючи вказане можна визначити такий алгоритм дій платника податків при виборі одного з методів трансфертного ціноутворення:

1. Аналіз кожного методу, передбаченого ПК України.
2. Аналіз фактів та обставин, за яких вчинено контрольовану операцію.
3. Перевірка наявності інформації щодо контрольованої операції, якою володіє платник податків, та інформації, яка є необхідною для кожного з методів.
4. Урахування ступеня зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями.
5. Вибір методу трансфертного ціноутворення.

Зазначений алгоритм вбачається досить логічним з огляду на те, що встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» здійснюється платником податків за одним із методів, який, своєю чергою, обирається останнім з урахуванням обставин та фактів здійснення контрольованої операції.

При цьому в ПК України передбачено, що для певного виду контрольованих операцій встановлено обов'язкове застосування певного методу трансфертного ціноутворення [1]. Таке твердження розуміється так, що у ПК України для певного виду контрольованої операції прямо передбачається обов'язковість застосування певного методу. Убачається, що законодавчий спосіб прямого передбачення методу для визначення відповідності умов контрольованої

операції принципу «витягнутої руки» не встановлює пріоритету одного методу над іншим, а просто є прикладом імперативної норми, яка визначає доцільний вибір здійснений законодавцем за платника податків.

Однак законодавець все-таки визначає пріоритетність методів трансфертного ціноутворення, що вбачається із приписів абзаців 3 та 4 підпункту 39.3.2.1 пункту 39.3 статті 39 ПК України: *«Платник податку з урахуванням зазначених критеріїв використовує будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним, однак у разі, якщо існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни. У разі якщо з урахуванням таких критеріїв метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс» та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися платником податку з однаковою надійністю, застосовується метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс»»*.

Ураховуючи зазначене, вважаю, що можна говорити про певну пріоритетність методів чи навіть їх ієрархію. Законодавець опосередковано визначає цю ієрархію, а саме: виділяє у такій послідовності методи порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу та «витрати плюс».

Логічним є питання, які наслідки установаження такої ієрархії та відповідно її порушення платником податків. Звертаючись до норм ПК України щодо застосування методів відповідно до приписів абзаців 3 та 4 підпункту 39.3.2.1 пункту 39.3 статті 39 ПК України можна резюмувати, що наслідком її встановлення є право платника податків не застосовувати більше одного методу та отримання ним певної «гарантії», яка передбачає таке: «якщо платник податків використав метод, що відповідає вищевказаним положенням, встановлення контролюючим органом відповідності базується на тому методі трансфертного ціноутворення, який застосовується платником податків, за винятком випадків, якщо контролюючий орган обґрунтує його меншу доцільність.» [1].

Вищенаведене наштовхує на роздуми. Податкове право є публічною галуззю права, для якої є характерним застосування імпера-

тивного методу регулювання відносин. При цьому для податкового права, ураховуючи його публічність, також характерні ознаки диспозитивності. Виникає питання чи є такі приписи ПК України прикладами диспозитивності, наприклад, наявність права вибору методу, такі формулювання як: *«платник податку може не застосовувати більше одного методу» (а може й застосовувати)*, *«Платник податку з урахуванням зазначених критеріїв використовує будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним...»*. З одного боку, такі формулювання є характерними для вираження диспозитивності. З іншого ж подальші приписи повністю нівелюють надане право вибору, можливість та інше.

Отже, проаналізовані приписи ПК України чітко вказують на наявність ієрархії методів трансфертного ціноутворення, дотримання якої, своєю чергою, надає платникам податків певну «гарантію». Остання має місце тільки тоді, коли аргументи контролюючого органу щодо більшої доцільності іншого методу не переважають. Також убачається, що платникам податків надане удаване право вибору, яке можна трактувати так: ви маєте право обирати самостійно, використовуючи надані нами критерії, однак якщо ви не слідуватимете прямо не зазначеній нами ієрархії, то не зможете отримати надану нами гарантію. Вказані висновки яскраво демонструють недосконалість юридичної техніки законодавця, що, своєю чергою, вказує на недотримання принципів верховенства права, правової визначеності, відсутність розуміння законодавцем теорії права щодо методів правового регулювання та як наслідок страждає якість розуміння та застосування норм податкового законодавства.

## 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 18.05.2021 року).
2. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо деяких питань застосування правил трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України від 08.02.2021 року № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0067201-21#Text>. (дата звернення 18.05.2021 року).

## REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8462> [in Ukrainian].
2. Pro zatverdzhennia Uzahalniuiuchoi podatkovoi konsultatsii shchodo deiakykh pytan zastosuvannia pravyl transfertnoho tsinoutvorennia: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 08.02.2021 roku № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0067201-21#Text> [in Ukrainian].

**Кохан Вероніка Павлівна**

*кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник*

*НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку*

*НАПрН України*

*ORCID: 0000-0002-3129-9266*

## ДО ПИТАННЯ ПРО ДЕРЖАВНІ ЦИФРОВІ ПЛАТФОРМИ

Наукова робота присвячена розвитку цифрових платформ в державному управлінні. У статті розглянуто співвідношення понять електронного і цифрового уряду, зазначені принципи створення цифрового уряду. Автором висвітлені особливості державних цифрових платформ і робиться висновок, що державна цифрова платформа може створюватися на будь-якому ринку, в межах будь-якої галузі економічних відносин. У статті зазначаються переваги платформного державного управління, до яких віднесені скорочення адміністративних витрат і підвищення прозорості діяльності учасників цифрового державного управління.

**Ключові слова:** державні цифрові платформи, цифровий уряд, платформне державне управління.

**Kokhan Veronika**

*PhD, Senior Researcher of the Scientific & Research Institute  
of Providing Legal Framework for the Innovative Development  
of NALS of Ukraine*

*ORCID: 0000-0002-3129-9266*