

УДК 347.73

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОВІДНОСИН, ЩО ПОВ'ЯЗАНІ З ОПОДАТКУВАННЯМ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

Джох Р.В., аспірант
кафедри адміністративного та фінансового права
Львівський національний університет імені Івана Франка

У статті обґрунтовано належність правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, до податкових. Проведено аналіз підстав виникнення та припинення правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, визначено їх об'єкт та зміст, названо суб'єктів.

Ключові слова: правовідносини, контрольовані операції, договір про узгодження цін, моніторинг, принцип «витягнутої руки».

В статье обоснована принадлежность правоотношений, связанных с налогообложением при осуществлении контролируемых операций, к налоговым. Проведен анализ оснований возникновения и прекращения правоотношений, связанных с налогообложением при осуществлении контролируемых операций, определены их объект и содержание, названы субъекты.

Ключевые слова: правоотношения, контролируемые операции, договор о согласовании цен, мониторинг, принцип «вытянутой руки».

Dzhoh R.V. GENERAL CHARACTERISTICS OF THE LEGAL RELATIONS RELATED TO TAXATION WHILE CARRYING OUT CONTROLLED OPERATIONS

In the article it is substantiated, that legal relations related to taxation while carrying out controlled operations, belong to tax relations. The analysis of the grounds of occurrence and termination of legal relations, connected with taxation while carrying out controlled operations, is conducted, their object and content is defined, and subjects are named.

Key words: legal relations, controlled operation, agreement on price coordination, monitoring, principle of "arm's length".

Постановка проблеми. Із розвитком суспільства та науки виникають, змінюються та припиняються суспільні відносини. Право як основний регулятор суспільних відносин покликане окреслювати правила їх здійснення. Правила, які регулюють правовідносини, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, встановлені в середині 2013 року з метою контролю та запобіганню ухиленню від сплати податків. Враховуючи новизну правового регулювання правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, їх дослідження є необхідним та своєчасним.

Стан дослідження. Аналіз податкових правовідносин здійснювали: М.П. Кучерявенко, П.С. Пацурківський, В.Д. Чернадчук, В.А. Яговкіна та ін. Окремі аспекти правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій досліджували: О.В. Валієва, П.В. Дзюба та ін., проте комплексного дослідження, яке б охоплювало всі види правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням контрольованих операцій, в Україні не здійснювалося.

Метою статті є визначення видів правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, та проведення їх загальної характеристики.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні податковим законодавством не надається визначення податкових правовідносин. При цьому у ст. 1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановлено, що ним регулюються відносини, які виникають у сфері

справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1].

Наведемо доктринальне визначення податкових правовідносин. В.О. Яговкіна зазначає, що податкові правовідносини є суспільними відносинами, які існують виключно у правовій формі, мають владно-публічний характер і виникають між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установленням, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [2, с. 10].

Поняття податкових правовідносин та сфери дії ПК України (ст. 1) ми навели з метою визначення належності чи неналежності правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням контрольованих операцій, до податкових.

Перш ніж характеризувати правовідносини, пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, варто зазначити, що їх можна поділити на загальні та спеціальні. До загальних належать всі правовідносини, що пов'язані зі встановленням, справлянням та поданням звітності з податку на прибуток підприємств, спеціальні передбачені ст. 39 ПК України. У межах статті



ми не аналізуватимемо загальних правовідносин, пов'язаних з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, оскільки вони є аналогічними відносинам, що виникають під час оподаткування будь-яких інших господарських операцій.

Проаналізувавши ст. 39 ПК України, ми дійшли висновку, що вона регулює декілька окремих видів правовідносин, що пов'язані із оподаткуванням контрольованих операцій, а саме:

- правовідносини визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки»;
- правовідносини з приводу складення та подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення для податкового контролю;
- правовідносини з контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки»;
- правовідносини відповідальності у випадку порушень норм ст. 39 ПК України;
- правовідносини, що виникають під час укладення та виконання договорів про узгодження цін.

Віднесення зазначених правовідносин до податкових не викликає сумнівів, окрім перших та останніх, тому, на нашу думку, доцільно обґрунтувати належність чи неналежність правовідносин визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» та правовідносини, що виникають під час укладення та виконання договорів про узгодження цін, до податкових.

Вважаємо, що правовідносини визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» належать до податкових. Умовами контрольованої операції, які визначаються згідно з принципом «втягнутої руки», є ціна товару, роботи, послуги (використовуються методи порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу та витрати плюс) та прибуток, який отримує сторона контрольованої операції внаслідок її вчинення (використовуються методи чистого прибутку та розподілення прибутку). Закріплюючи методи визначення ціни та прибутку в контрольованих операціях, законодавець у такий спосіб встановив спеціальні правила визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємств. Тобто зазначені відносини можна віднести до відносин визначення (встановлення) податків, оскільки податок вважається визначеним (встановленим), якщо визначені всі елементи, передбачені п. 7.1. ст. 7 ПК України.

Віднесення правовідносин, що виникають під час укладення та виконання договору про узгодження цін, до податкових вважаємо спірним, оскільки:

1) договірні правовідносини в податковому праві не передбачені ст. 1 ПК України, тобто не входять до сфери застосування ПК України;

2) не підпадають під доктринальні ознаки визначень податкових правовідносин.

Варто навести думку П.С. Пацурківського, яку ми підтримуємо, що економічна природа фінансових відносин, які визначають юри-

дичну природу фінансових правовідносин, повністю виключає можливість договірних конструкцій [3, с. 179]. Тому, на нашу думку, можна використати один із двох шляхів вирішення цієї проблеми:

1) виключити п. 39.6 ст. 39 ПК України з ПК України;

2) здійснити додаткове наукове дослідження щодо можливості віднесення договірних правовідносин до податкових та в разі позитивного результату внести зміни в ст. 1 ПК України.

Проте, враховуючи наявність в ст. 39 ПК України положень, що передбачають можливість укладення договорів про узгодження цін, вважаємо за необхідне провести їх аналіз. Варто зауважити, що Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб також передбачають можливість укладення таких договорів [4].

Проведемо загальну характеристику правовідносин, що виникають під час здійснення оподаткування контрольованих операцій, назвавши їх елементи. М.П. Кучерявенко вказує, що будова податкових правовідносин передбачає обов'язково наявність трьох елементів: 1) об'єкта податкових правовідносин; 2) суб'єкта податкових правовідносин; 3) змісту податкових правовідносин [5, с. 265].

Правовідносини визначення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки». Головним призначенням ст. 39 ПК України є зобов'язання сторін контрольованої операції здійснювати відносини в цих операціях відповідно до принципу «втягнутої руки». Тобто, здійснюючи будь-які господарські операції, що підпадають під ознаки контрольованих, законодавець зобов'язав сторони цих операцій, формуючи ціну на товари, роботи, послуги або визначаючи прибуток, користуватися правилами їх визначення, що зазначені в ст. 39 ПК України. З огляду на наведене можемо стверджувати, що норми ПК України регулюють відносини між сторонами господарської операції, що досить незвично, адже такі відносини мали б керуватись нормами господарського права та субсидіарно нормами цивільного права, оскільки питання визначення ціни в господарській операції постає з принципу свободи договору. На нашу думку, законодавець у такий спосіб встановлює один із видів обмеження свободи договору. Передбачені законом обмеження свободи договору мають одну з трьох цілей: захист слабкої сторони договору, захист інтересів кредиторів або захист публічних інтересів (держави, суспільства) [6]. Очевидно, що, встановлюючи регулювання ціни в контрольованих операціях, законодавець виходив із мотивів захисту публічного (загального) інтересу, оскільки внаслідок «маніпуляцій цінами» в таких операціях бюджет недоотримував значні суми коштів.

Тому, виходячи з вищезазначених міркувань, а саме з того, що фактично ПК України встановлює правила визначення ціни в операціях, що підпадають під ознаки контрольованих, суб'єктами цих відносин будуть виключно юридичні та фізичні особи – сторони

такої господарської операції. Тобто платник податків, що є резидентом України, контрагент за операцією – це пов'язані особи-нерезиденти та нерезиденти, зареєстровані в державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України, та нерезиденти певної організаційно-правової форми, що включені до переліку організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій), який затверджується Кабінетом Міністрів України.

Підставою виникнення зазначених правовідносин є вчинення контрольованої операції, адже тільки в такому разі сторони господарської операції зобов'язані користуватися правилами визначення умов такої операції, зазначеними в ст. 39 ПК України. Об'єктом є умови контрольованої операції (ціна). Змістом цих правовідносин будуть права та обов'язки сторін контрольованої операції щодо визначення відповідності рівня ціни на товари, роботи, послуги в контрольованих операціях рівню ринкових (ціні на відстані витягнутої руки).

Правовідносини з приводу складення та подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення для податкового контролю. Підставою виникнення зазначених правовідносин є вчинення контрольованої операції. Суб'єктами правовідносин складення та подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення для податкового контролю будуть сторони контрольованої операції та органи ДФС України. Об'єктом виступає звіт та інша документація з трансфертного ціноутворення. Зміст зазначених правовідносин становлять права та обов'язки суб'єктів щодо правильності оформлення документації з трансфертного ціноутворення, строків та порядку їх подання. Підставою припинення є належне виконання обов'язку із складення та подання звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення.

Правовідносини з контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Перш ніж називати суб'єктів правовідносин контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», вважаємо за необхідне вказати, що ці правовідносини належать до так званих контрольних податкових правовідносин (критерій виділення – стадії податкової діяльності [7, с. 88]).

Проаналізувавши норми ПК України, вважаємо, що в Україні щодо аналізованих господарських операцій передбачено два види контрольних заходів, а саме:

1) моніторинг контрольованих операцій;

2) проведення перевірок платників податків із питань повноти нарахування і сплати податків під час здійснення контрольованих операцій (далі – перевірка контрольованих операцій).

Зазначені види контрольних заходів відрізняються підставами проведення, процедурою здійснення, наслідками в разі виявлення по-

рушень законодавства, що регулює оподаткування під час здійснення контрольованих операцій.

З етимологічної позиції термін «моніторинг» – це безперервне стеження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату, а також прогнозування та запобігання критичним ситуаціям [8]. Враховуючи вищезазначене визначення, положення ПК України та Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій, який регламентує процедуру здійснення моніторингу, моніторинг контрольованих операцій має такі ознаки: 1) проводиться без будь-якого спеціального рішення про його здійснення; 2) відбувається щодо всіх платників податків, які здійснюють контрольовані операції; 3) є постійним та безперервним [9, с. 57]. Тому вважаємо, що податкові правовідносини контролю у вигляді моніторингу виникають з моменту вчинення контрольованої операції, тобто фактичною підставою їх виникнення є здійснення контрольованої операції, а припиняються у разі відсутності здійснення контрольованих операцій платником податків протягом звітного періоду.

Податкові відносини контролю у формі податкової перевірки виникають з підстав, передбачених 39.5.2.1 ПК України, а припиняються в зазначений у ПК України строк.

Суб'єктів контрольних податкових правовідносин можна розділити на дві основні групи:

1) контролюючі суб'єкти [10]: ДФС України та її територіальні відділення, на території поширення повноважень яких сторона контрольованої операції зареєстрована як платник податків (стосується як моніторингу контрольованої операції, так і перевірки контрольованої операції);

2) підконтрольні суб'єкти [10]: такими суб'єктами будуть сторони контрольованої операції (стосується як моніторингу контрольованої операції, так і перевірки контрольованої операції).

Об'єктом контрольних податкових правовідносин є безпосередня діяльність (дії або бездіяльність) юридичної або фізичної особи, пов'язана зі сплатою податків і зборів [10]. Тобто об'єктом аналізованих правовідносин є діяльність суб'єктів контрольованої операції щодо визначення відповідності умов операції принципу витягнутої руки.

Зміст контрольних податкових правовідносин завжди визначається комплексом прав і обов'язків суб'єктів цих правовідносин. При цьому в контрольних податкових правовідносинах базовим є положення, коли праву уповноваженої сторони перевіряти дотримання своєчасності, правильності і повноти сплати податків та зборів і виконання встановлених податкових обов'язків кореспондує обов'язок іншої сторони – підконтрольного суб'єкта – створювати для цього необхідні умови і виконувати вимоги уповноваженого органу. У свою чергу, підконтрольний суб'єкт має право вимагати від уповноваженого органу, щоб останній здійснював свою діяльність у межах своїх законодавчо встановлених повноважень. У цьому контексті можна виділи-



ти контрольні повноваження контролюючих суб'єктів і кореспондуючі їм права і обов'язки контрольованих суб'єктів [10].

Варто вказати, що лише вищезазначені правовідносини, що пов'язані з оподаткуванням під час здійснення контрольованих операцій, завжди виникають під час здійснення контрольованих операцій (контрольні – лише у формі моніторингу). Всі інші правовідносини виникають лише через необхідність чи прямий припис норми права.

Правовідносини відповідальності в разі порушень норм ст. 39 ПК України. ПК України передбачає три види відповідальності за порушення норм податкового законодавства, а саме: фінансову; адміністративну; кримінальну.

Підстави виникнення та припинення правовідносин. За порушення норм ст. 39 ПК України ст. 120 ПК України передбачена фінансова відповідальність, також застосовується пеня. Підставою виникнення зазначених правовідносин є вчинення податкового правопорушення. Суб'єктами є платник податків – сторона контрольованої операції, що вчинив податкове правопорушення, та ДФС України та її структурні підрозділи, що накладають стягнення за вчинення правопорушення. Об'єктом – порушені позитивні правовідносини, які правовідношення відповідальності відновлює. Зміст – права та обов'язки сторін, пов'язані із притягненням платника податків до відповідальності.

Також варто зазначити, що в разі порушень правил, визначених ст. 39 ПК України, до осіб, винних у їх вчиненні, може застосовуватися адміністративна та кримінальна відповідальність.

Правовідносини, що виникають під час укладення та виконання договорів про узгодження цін. Зазначені правовідносини, на нашу думку, доцільно розділити на два види:

- правовідносини, що виникають під час укладення договорів про узгодження цін;
- правовідносини, пов'язані з виконанням договорів про узгодження цін.

Правовідносини, що виникають під час укладення договору про узгодження цін. Підставою виникнення зазначених правовідносин є заява про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях (п. п. 39.6.1. ст. 39 ПК України) [1]. Суб'єктами цих правовідносин є великий платник податків, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику (ДФС України), також можуть залучатися державні органи, уповноважені стягувати податки і збори в державі, резидентом яких є сторона (сторони) контрольованої операції (п. п. 39.6.2.2. ст. 39 ПК України) [1]. Об'єктом правовідносин, що виникають під час укладення договору про узгодження цін, є договір про узгодження

цін. Зміст – права та обов'язки з приводу укладення договору про попереднє узгодження цін. Припиняються зазначені правовідносини з моменту укладення договору про узгодження цін (п. 39.6.2. ст. 39 ПК України) [1].

Правовідносини, пов'язані з виконанням договору про узгодження цін. На нашу думку, юридичною підставою виникнення правовідносин, пов'язаних із виконанням договору про узгодження цін, буде факт укладення договору про узгодження цін, фактичною – здійснення контрольованої операції. Суб'єкти цих правовідносин є аналогічними суб'єктам правовідносин, що виникають під час укладення договору про узгодження цін. Об'єктом є виконання умов договору про узгодження цін. Зміст – права та обов'язки, пов'язані з виконанням та дотриманням умов договору про узгодження цін.

Висновки. Вважаємо проведення класифікації правовідносин, що пов'язані з оподаткуванням контрольованих операцій, допоможе докладніше дослідити особливості правового регулювання оподаткування під час здійснення контрольованих операцій в Україні, виявити позитивні та негативні сторони такого регулювання, запропонувати шляхи усунення виявлених негативних сторін.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Яговкина Вита Александровна. – М., 2003. – 21 с.
3. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права / П.С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – 275 с.
4. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22 липня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://auditconsult.biz/tzo/0.pdf>.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. // Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – Т. II. – 600 с.
6. Брагинский М.И. Договорное право: общие положения. / М.И. Брагинский, В.В. Витрянский – М. : Статут, 1998. – 682 с.
7. Чернадчук В.Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : [монографія] / В.Д. Чернадчук. – Суми : Університетська книга, 2008. – 456 с.
8. Український тлумачний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrainian_explanatory.academic.ru/.
9. Джох Р.В. Контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» / Р.В. Джох // Актуальні питання публічного та приватного права у контексті сучасних процесів реформування законодавства: міжнародна науково-практична конференція 5–16 квітня 2016 р.). – Херсон : Херсонський державний університет, 2016. – С. 57–60.
10. Налоговый контроль. Элементы налогового контроля. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nalogpro.ru/nalogovij-kontrol/>.