

В. П. Хомутенко,

кандидат економічних наук, професор,
незалежний судовий експерт, м. Одеса

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7204-7209>

А. В. Хомутенко,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри фінансів,

Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7176-9613>

МЕТОДИЧНІ СПОСОБИ ТА ПРИЙОМИ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ВІДПОВІДНОСТІ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ ПРИНЦИПУ «ВИТЯГНУТОЇ РУКИ»

Анотація. Систематизація методичних способів і прийомів проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» за узагальненими результатами експертної практики сприятиме вдосконаленню методики проведення експертизи трансфертного ціноутворення, а отже становить *мету* цієї наукової статті. **Методологія.** Достовірність здобутих результатів забезпечено використанням широкого спектра методичних підходів до наукових досліджень, зокрема: формально-логічний, системний, моделювання, праксеологічний тощо. **Наукова новизна.** Запропоновано методичні способи і прийоми, які можуть використовуватися в судовій економічній експертизі контрольованих операцій у сфері трансфертного ціноутворення. **Здобуті результати.** Обґрунтовано, що звіт про контрольовані операції є об'єктом судової економічної експертизи разом з іншими носіями інформації, які піддаються дослідженню й за допомогою яких експерт пізнає обставини, що входять до предмета економічної експертизи в сфері трансфертного ціноутворення. Предмет судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» визначається запитаннями, поставленими на вирішення експертизи. При цьому експерт використовує як загальнонаукові (аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз), так і спеціальні методи дослідження (розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення). Вибір методу залежить від завдань судової експертизи щодо документального підтвердження чи спростування відповідності контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та матеріалів адміністративного провадження, що містять достовірну інформацію, яка стосується предмета дослідження. Узагальнення експертної практики дозволило систематизувати методичні способи та прийоми судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Практичне використання поданих наукових напрацювань сприятиме вдосконаленню методики проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Ключові слова: судова економічна експертиза; трансфертне ціноутворення; принцип «витягнутої руки»; контрольовані операції; метод судової економічної експертизи.

Вступ

За останні десять років державне регулювання сфери трансфертного ціноутворення зазнало суттєвих змін, зумовлених необхідністю вдосконалення правил контролю за трансфертними цінами, які виступають інструментом перерозподілу прибутку між підприємствами, що входять до складу однієї транснаціональної корпорації або промислово-фінансової групи, розташовані в різних країнах і можуть негативно впливати на надходження до державного бюджету, знижувати фінансовий потенціал національної економіки. Саме тому питання дотримання правил трансфертного ціноутворення привертають особливу увагу податкових органів. Проведення перевірок із питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» податкові органи здійснюють відповідно до положень

гл. 8 розд. II Податкового кодексу України, зважаючи на особливості, визначені ст. 39 розд. I (*Verkhovna Rada Ukrainy [VRU]*, 2010, Нруден 02, Podatkovy kodeks), а також Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (*Ministerstvo finansiv Ukrainy [MFU]*, 2016, Berezen 10, Poriadok provedennia perevirky). Зокрема, за період із 2015 по 2022 р. податковими органами за результатами моніторингу контрольованих операцій встановлено 1150 фактів порушення правил звітності трансфертного ціноутворення та донараховано штрафів на суму 311 млн грн. За порушення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» податковими органами за цей період донараховано грошових зобов'язань із податку на прибуток у розмірі 1,1 млрд грн та зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування

з податку на прибуток на суму 5,9 млрд грн (*Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy [DPSU], 2023, Sichen – Liutyi, Rezultaty roboty DPS*). Результати перевірок відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» можуть слугувати підставами для розгляду податкових спорів у сфері трансфертного ціноутворення в судовому порядку.

Найчастіше податковий спір у сфері трансфертного ціноутворення виникає щодо донарахування податковим органом грошових зобов'язань із податку на прибуток або коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств унаслідок різниці в підходах: до застосованого методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»; аналізу обставин здійснення операції; доцільності та обґрунтованості проведення коригувань зіставності; розрахунку показників рентабельності; вибору періоду для розрахунку діапазону цін / рентабельності; аналізу коректності вибору сторони, що досліджується (так званої тестованої сторони) у разі застосування четвертого методу (чистого прибутку); до об'єктивності та правильності застосування джерел інформації для цілей першого методу (порівняльної неконтрольованої ціни); якості показників наданого платником податків економічного дослідження щодо пошуку та відбору зіставних юридичних осіб для цілей четвертого методу (чистого прибутку) та інших чинників (*Sudy z pytan transfertnoho tsinoutvorennia, 2019, Veresen 03*).

Відповідно до законодавства про адміністративне судочинство «кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення» (*VRU, 2005, Lypen 06, Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy, st. 77, ch. 1*). За даними звітів судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства за період з 2016 по 2022 р. (*Richna zvitnist, 2016–2022*) розглянуто 202 позови з питань трансфертного ціноутворення.

Розглядаючи справи зазначеної категорії, постає потреба у застосуванні спеціальних знань у сфері трансфертного ціноутворення, що зумовлює актуальність дослідження методичних способів і прийомів проведення судових економічних експертиз, коли вирішують завдання зі встановлення відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Визначення та практичне застосування якісних методичних способів і прийомів проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» є запорукою додержання судовим експертом-економістом принципів законності, незалежності, об'єктивності, повноти дослідження та оптимального використання всієї

доказової інформації. Проте, убачається, чинна Методика дослідження господарських операцій з оподаткування при застосуванні трансфертних цін (реєстраційний код 11.1.69 від 27.01.2017 р.) не відповідає сучасним потребам судово-експертної діяльності, коли йдеться про дослідження відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки», а отже на часі її оновлення, зважаючи на зміни в податковому законодавстві.

Окремі аспекти судової економічної експертизи у сфері трансфертного ціноутворення вивчають вітчизняні науковці та практики, висвітлюючи, зокрема, такі питання: судові експертизи контрольованих операцій на їх відповідність принципу «витягнутої руки» (*Dmytrenko, 2018*); проблематика судової економічної експертизи з питань трансфертного ціноутворення в частині відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» (*Hermaniuk, 2019*); послідовність економічних досліджень контрольованих операцій (*Hrynenko, I., & Hrynenko, Yu., 2019*); трансфертне ціноутворення: судова українська практика та методика оцінювання податкових правопорушень (*Hurochkina, & Rozhko, 2019*); теоретико-організаційні засади судової економічної експертизи контрольованих операцій (*Mishchenko, 2019*); актуальна судова практика з трансфертного ціноутворення (*Reun, & Kuzmina, 2020, Cherven 23*); судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення (*Fomina, & Shushakova, 2021*); звітність із трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти (*Lehenchuk, & Zhyhlei, 2022*); трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках із нерезидентами (*Zhyhlei et al., 2022*) тощо. Проблеми трансфертного ціноутворення активно вивчають і зарубіжні колеги (in particular *Mashiri et al., 2021; Rogers, & Oats, 2021; Sebele-Mpofu, Mashiri, & Korera, 2021; Sebele-Mpofu, Mashiri, & Schwartz, 2021; Brugger, & Engbretsen, 2022; Demko-Rihter et al., 2023; Wealth et al., 2023*). Водночас бракує ґрунтовного дослідження методичних способів і прийомів проведення судових економічних експертиз відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» у сфері трансфертного ціноутворення, що й зумовлює актуальність обраної тематики, визначаючи напрямки подальших наукових розвідок.

Мета й завдання дослідження

Мета статті – систематизувати методичні способи та прийоми проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» за узагальненими результатами експертної практики, яка сприятиме вдосконаленню методики проведення експертизи трансфертного ціноутворення.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання:

з'ясувати поняття контрольованої операції та принципу «витягнутої руки»;

визначити порядок дій платника податків, якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки»;

виокремити методи, за допомогою яких встановлюють відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

розкрити сутність звітності про контрольовані операції та вимоги до її змістовного наповнення;

визначити об'єкт і предмет судової економічної експертизи у сфері трансфертного ціноутворення, а також методи, за допомогою яких проводиться експертиза;

навести приклади застосування методичних способів і прийомів судової економічної експертизи;

обґрунтувати доцільність використання певних методів у експертній практиці.

Виклад основного матеріалу

Поняття трансфертного ціноутворення (Funds Transfer Pricing, FTP) більшість науковців (Onyshchenko et al., 2018; Korin, 2021) визначають як реалізацію товарів (сировини, готової продукції тощо), нематеріальних активів (роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо) або послуг, фінансових операцій (зокрема й лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісії за гарантію) та операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів тощо взаємопов'язаним особам (пов'язаними компаніями або між філіями компаній в різних країнах) за цінами (внутрішньокорпоративними (трансфертними) цінами), відмінними від ринкових. Наслідком використання неринкових цін може бути зменшення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства. Тому для запобігання ухиленню від сплати податків держава за певних умов визнає такі операції контрольованими і перевіряє їх на узгодженість із принципом «витягнутої руки».

Принцип «витягнутої руки» (або принцип звичайної ринкової ціни – Arm's length principle) являє собою міжнародний стандарт, погоджений країнами – членами Організації економічного співробітництва та розвитку, ОЕСР (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) як рекомендація до використання щодо встановлення трансфертних цін із метою оподаткування. Витлумачується він у ст. 9 Типової податкової конвенції ОЕСР у такий спосіб: «якщо між двома підприємствами в їхніх комерційних або фінансових взаємовідносинах створюються або встановлюються

умови, відмінні від тих, які мали б місце між двома незалежними підприємствами, тоді будь-який прибуток, який за відсутності таких умов міг би бути нарахований одному з них, але через наявність цих умов не був йому нарахований, може бути включений до прибутку цього підприємства й, відповідно, оподаткований» (*Orhanizatsiia ekonomichnoho spivrobotnytstva ta rozvytku [OESR]*, 2010, Lyphen 22, Nastanovy OESR, s. 23). Саме тому положеннями податкового законодавства України передбачено: «Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку (об'єкта оподаткування) платника податку» (*VRU*, 2010, Hruden 02, Podatkovy kodeks, st. 39, p. 39.1, підп. 39.1.3).

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» здійснюється за загально визначеними методами, рекомендованими настановами ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових адміністрацій (*OESR*, 2010, Lyphen 22, Nastanovy OESR) і передбаченими нормами податкового законодавства України: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку (*VRU*, 2010, Hruden 02, Podatkovy kodeks, st. 39, p. 39.3, підп. 39.3.1).

Зауважимо, що застосований платником податків метод трансфертного ціноутворення для визначення відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки» має задовольняти критерії: відповідності методу природи контрольованої операції, визначеної, зокрема, за допомогою функціонального аналізу, наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу трансфертного ціноутворення; ступеню зіставності між контрольованими і неконтрольованими операціями, включаючи надійність коригувань зіставності, якщо такі застосовуються, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями (*VRU*, 2010, Hruden 02, Podatkovy kodeks; *OESR*, 2010, Lyphen 22, Nastanovy OESR).

Обґрунтованість вибору платником податків методу трансфертного ціноутворення чи не найголовніший із розділів у звітності про контрольовані операції, який містить економічний і порівняльний аналіз зіставності комерційних і фінансових умов зіставних операцій, оскільки за його результатами встановлюється відповідність умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Нагадаємо, що звіт про контрольовані операції – це документація з трансфертного ціноутворення,

що являє собою сукупність документів або єдиний документ, що містить інформацію, склад якої передбачений нормами податкового законодавства України (VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovyi kodeks, st. 39, p. 39.4, pidp. 39.4.6). Звіт про контрольовані операції є формою податкової звітності, порядок складання якої затверджено наказом Міністерства фінансів України (MFU, 2016, Sichen 18, Pro zatverdzhennia formy).

Вимогами нормативних актів передбачено, що звіт про контрольовані операції платника податків має підтверджуватися даними бухгалтерського обліку і первинними документами, фінансовою і податковою звітністю й іншими документами: бухгалтерськими довідками, інформацією про зіставні операції / компанії, яку вони отримали з баз даних, що використовували для розрахунків діапазонів ринкових цін / рентабельності.

Доцільно зазначити, що перевірка податковими органами контрольованих операцій «здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файла) та звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до статті 73 цього Кодексу» (VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovyi kodeks, st. 39, p. 39.5, pidp. 39.5.1, pidp. 39.5.1.1).

Отже, звіт про контрольовані операції як джерело відомостей про контрольовані операції стає об'єктом судової економічної експертизи разом з іншими носіями інформації, що піддаються дослідженню й за допомогою яких експерт пізнає обставини, які входять до предмета економічної експертизи у сфері трансфертного ціноутворення з метою підтвердження чи спростування висновків акта податкових органів щодо невідповідності здійснених платником податку контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» і, як наслідок, – заниження податкових зобов'язань із податку на прибуток чи завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування.

Предмет судово-економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» визначається запитаннями, поставленими для вирішення експертизи. Серед них можуть бути, наприклад, і щодо документального підтвердження висновку акта податкової перевірки про заниження платником податку розміру податкових зобов'язань із податку на прибуток або завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування в результаті порушення вимог підп. 39.1.1, 39.1.3 п. 39.1, підп. 39.3.3 п. 39.3 ст. 39, підп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134, підп. 140.5.1 п. 140.5 ст. 140 Податкового кодексу України.

Відповідно до поставлених запитань експерт-економіст досліджує відображення контрольованої (господарської) операції, яка стосується обставин адміністративної справи, в облікових регістрах, фінансовій і податковій звітності та встановлює їх відповідність даним, наведеним у документації з трансфертного ціноутворення.

Під час судової економічної експертизи у сфері трансфертного ціноутворення застосовують як загальнонаукові (аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз, узагальнення), так і спеціальні (розрахунково-аналітичні, документальні, зіставлення документів) методи дослідження. Обрання методу залежить від завдань судової експертизи щодо документального підтвердження чи спростування відповідності контрольованих операцій платника податку принципу «витягнутої руки» та матеріалів адміністративного провадження, що містять достовірну інформацію, яка стосується предмета дослідження. Так, аналіз як загальнонауковий метод дослідження експерт застосовує на різних етапах судової економічної експертизи. Зокрема, для з'ясування інформаційної забезпеченості призначеної судової експертизи експерт аналізує склад і зміст наданих для дослідження документів, зважаючи на мету, завдання, умови вирішення завдання та обставин адміністративної справи. У разі неповноти наданих для дослідження документів експерт реалізує своє право (*Ministerstvo yustytzii Ukrainy [MYU], 1998, Zhovten 08, Instruktziia pro pryznachennia, rozd. II, p. 2.1, abz. 3*) на подання клопотання про надання додаткових документів, необхідних для виконання експертного завдання.

Методи абстрагування та конкретизації судовий експерт-економіст використовує, коли вивчає зміст актів перевірки уповноваженого органу щодо розрахунку розміру донарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток або суми завищеного від'ємного значення об'єкта оподаткування, які містять значний обсяг інформації про порушення суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення.

Загальнонауковий метод узагальнення експерт застосовує, складаючи висновок за результатами дослідження відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки» внаслідок порушення податкового законодавства у сфері трансфертного ціноутворення.

Застосування загальнонаукових методів, коли експерт-економіст досліджує матеріали адміністративного провадження, забезпечує встановлення відповідності документації про трансфертне ціноутворення вимогам нормативних

актів через аналіз їх змісту та її зв'язок із даними бухгалтерського обліку, фінансової й податкової звітності, а також відповідності умовам укладених зовнішньоекономічних договорів.

Зауважимо, що наведена у звіті про контрольовані операції інформація повинна корелюватися з умовами укладених із нерезидентами контрактів. Це, зокрема, стосується: характеристики товарів (робіт, послуг); кількості (обсягів) товарів (робіт, послуг); обсягу функцій, що їх виконують сторони; умов розподілу між сторонами ризиків і вигод, прав та обов'язків між сторонами операції; строків виконання зобов'язань; умов здійснення платежів, звичайних для такої операції; інших об'єктивних умов, що можуть вплинути на ціну. За результатами аналізу інформації, наведеної у звіті про контрольовані операції, та умов зовнішньоекономічних договорів зазвичай виявляють типові помилки – невизначеність усіх підстав віднесення операцій до контрольованих, неправильне наведення кодів найменування операції і типу предмета операції, неправильне визначення кодів сторін операції, коду країни походження предмета операції, відсутність конкретизації джерел інформації, відсутність повної інформації про пов'язаних осіб та ін. Водночас об'єктами судової економічної експертизи є не самі контрольовані (господарські) операції, а правильність і обґрунтованість їх відображення на рахунках і в реєстрах бухгалтерського обліку, на підставі первинних документів, у фінансовій і податковій звітності, а також зіставлення цих даних з інформацією, наведеною у звіті про контрольовані операції.

Найпоширенішими методами економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» є розрахунково-аналітичні (економічний, порівняльний аналіз, аналітичні розрахунки та ін.) і документальні (нормативна й арифметична перевірка) методи дослідження. За допомогою цих методів у процесі судової економічної експертизи встановлюють точність підрахунків, правильність застосування форми та повноти зазначення реквізитів документів, відповідність інформації про контрольовані (господарські) операції, наведеної в документації про трансфертне ціноутворення, фактичним обставинам і вимогам нормативних документів. Наприклад, проводячи судову економічну експертизу відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки» для дослідження ступеня зіставності комерційних і фінансових умов між контрольованими і неконтрольованими операціями, застосовують метод економічного аналізу. При цьому об'єктом аналізу є дані Звіту про контрольовані ціни платника податку, який містить інформацію (з нормативно визначених джерел інформації, за відповідними групами

предметів контрольованих операцій), що забезпечує зіставність комерційних і фінансових умов між контрольованими й неконтрольованими операціями для оцінки та обґрунтування відповідності умов проведеної контрольованої операції принципу «витягнутої руки» (MFU, 2016, Sichen 18, Pro zatverdzhennia formy).

Варто наголосити, що контролюючий орган має використовувати ті самі джерела інформації, що й платник податку. Проте, якщо інші джерела (крім службової інформації, яка є інформацією з обмеженим доступом) дають можливість отримати вищий рівень зіставності комерційних і фінансових умов операцій, контролюючі органи мають право на їх використання.

Оскільки експерту заборонено «...вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені в наданих йому матеріалах неоднозначно» та «самостійно збирати матеріали» (MYU, 1998, Zhovten 08, Instruktssiia pro pruznachennia, rozd. II, p. 2.3, abz. 4), то він оцінює використані платником податків та/чи контролюючим органом джерела інформації щодо ступеня зіставності комерційних та/або фінансових умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій.

Загальнодоступними інформаційними джерелами, що містять цінову інформацію, можуть послуговуватися для визначення зіставних цін. Оцінюючи їх, експерт керується вимогами законів про інформацію та про доступ до публічної інформації (VRU, 1992, Zhovten 02, Pro informatsiiu; VRU, 2011, Sichen 13, Pro dostup do publichnoi informatsii). Джерела інформації за ступенем зіставності комерційних та/або фінансових умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій оцінює судовий експерт за вимогами, передбаченими нормами податкового законодавства України (VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovyi kodeks, st. 39, p. 39.2, pidp. 39.2.2). Адже наявність у звіті про контрольовані операції повної та достовірної інформації є одним із критеріїв обґрунтованості застосування платником методу трансфертного ціноутворення та надійності коригувань для усунення розбіжностей між такими операціями.

Доцільно зазначити, що аналіз ступеня зіставності комерційних та/або фінансових умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій із сировинними товарами судовий експерт-економіст проводить відповідно до вимог Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» (MFU, 2022, Sichen 18, Pro zatverdzhennia Poriadkiv), перелік яких затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 9 грудня 2020 р. № 1221 (KMU, 2020, Hruden 09, Pro zatverdzhennia pereliku).

Зауважимо, що використовувані для порівняння з цінами контрольованих операцій котирувальні ціни мають відповідати умовам зіставності. У разі наявності між умовами контрольованої операції та умовами неконтрольованих операцій або умовами, що визначають котирувальну ціну на сировинні товари, значних відмінностей, що суттєво впливають на ціну угод із сировинними товарами, здійснюють відповідні коригування (VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovyi kodeks, st. 39, p. 39.9). Зокрема, Порядком встановлення відповідності умов контрольованої операції з експорту зернових, олійних культур та продуктів їх переробки принципу «витагнутої руки» передбачено, що в разі наявності відмінностей показників у зіставних контрольованих і неконтрольованих операціях здійснюють коригування за формулою (MFU, 2022, Sichen 18, Poriadok vstanovlennia vidpovidnosti umov, p. 4):

$$Цз = Цді +/- Тк + Ок +/- Вк,$$

де Цз – котирувальна ціна на товар, зіставна з умовами контрольованої операції;

Цді – котирувальна ціна на товар, зазначена у джерелі інформації, з найбільш відповідними умовами постачання;

Тк – коригування відмінностей у витратах на зберігання та доставку (перевалка, транспортування, зберігання тощо);

Ок – коригування відмінностей в умовах оплати (позитивне або негативне значення);

Вк – коригування відмінностей у валюті ціни.

Крім того, досліджуючи відповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» за методом порівняльної неконтрольованої ціни, експерт-економіст застосовує спосіб розрахунку діапазону цін і медіани такого діапазону згідно з вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 4 червня 2015 р. № 381 (КМУ, 2015, Cherven 04, Pro zatverdzhennia Poriadku) із метою здійснення порівняльного аналізу з даними розрахунку діапазону цін, наведеному у звіті платника податків (наприклад табл. 1).

Таблиця 1

Експертний розрахунок діапазону ціни на пшеницю 3-го класу на дату здійснення контрольованих операцій ТОВ «XXX» у межах виконання умов контракту № 00/е від 18 грудня 2017 р. на підставі первинних документів (відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 4 червня 2015 р. № 381)

Дата здійснення контрольованої операції згідно з первинними документами	Ціна, дол. США за 1 м/т згідно з умовами п. 7.1 контракту № 00/е від 18.12.2017	Котирувальні ціни на пшеницю 3-го класу на дату здійснення контрольованої операції для розрахунку діапазону цін, які наведені у Звіті про контрольовані ціни		Порядковий номер вибірки
		Дата для розрахунку діапазону цін	Ціна, дол. США за 1 м/т	
06.04.2018	143,00 дол. США	30.03.2018	144,93	1
1. Розрахунок нижнього квартиля (мінімального значення діапазону) (G1): оскільки добуток числа 0,25 і числа значень вибірки (8) дорівнює 2 (розрахунок: $8 \times 0,25 = 2$), і це ціле число, нижній квартиль визначається як середнє арифметичне між значеннями вибірки (2) та (3), тобто 144,94 та 144,94. $G1 = (144,94 + 144,94) / 2 = 144,94$, що і є мінімальним значенням діапазону (G1)		28.03.2018	144,94	2
		27.03.2018	144,94	3
		29.03.2018	144,95	4
		05.04.2018	144,98	5
		01.04.2018	144,98	6
		03.04.2018	145,00	-
		02.04.2018	145,00	-
		04.04.2018	145,02	7
2. Розрахунок верхнього квартиля (максимального значення діапазону) (G2): оскільки добуток числа 0,75 і числа значень вибірки (8) дорівнює 6 (розрахунок: $8 \times 0,75 = 6$), і це ціле число, верхній квартиль визначається як середнє арифметичне між значеннями вибірки (6) та (7), тобто 144,98 та 145,02. $G2 = (144,98 + 145,02) / 2 = 145,00$, що і є максимальним значенням діапазону (G2)		31.03.2018	145,02	8
		Ціна контрольованої операції в розмірі 143 дол. США за 1 м/т на 06.04.2018 менше мінімального значення діапазону ціни неконтрольованої операції, що свідчить про порушення принципу «витагнутої руки»		

У наведеному прикладі ціна в контрольованій операції поза межами діапазону цін (рентабельності), що зумовлює здійснення експертного розрахунку податкових зобов'язань платника податків у контрольованій операції (табл. 2) із подальшим

порівняльним аналізом даних акта податкового органу щодо донарахованої суми податкових зобов'язань із податку на прибуток унаслідок порушення платником податку принципу «витагнутої руки».

Таблиця 2

Експертний розрахунок податкових зобов'язань платника податків у контрольованій операції (умовно)

	Кількість постачання, т/м	Медіана (144,94–143,00), дол. США	Об'єкт оподаткування, дол. США	Курс НБУ (умовно)	Об'єкт оподаткування, грн	Сума донарахованих податкових зобов'язань (ставка 18 %), грн
1	2	3	$4 = 3 \times 2$	5	$6 = 4 \times 5$	7
Контракт № 00/е від 18.12.2017	20 000	1,94	38 800,00	28,567	1 108 399,6	199 511,93

Податковим законодавством України передбачено, що «в разі застосування платником податків під час здійснення контрольованих операцій умов, що не відповідають принципу «витагнутої руки», та/або не відповідають розумній економічній причині (діловій меті), платник податків має право самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету» (VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovy kodeks, st. 39, p. 39.5, підп. 39.5.4, підп. 39.5.4.1). Так, за даними Державної податкової служби України, у період із 2015 по 2022 р. понад 900 платників податків самостійно провели коригування ціни контрольованої операції на 27,5 млрд грн. При цьому вони збільшили розмір податкових зобов'язань із податку на прибуток на суму 2,2 млрд грн і зменшили розміри від'ємного значення об'єкта оподаткування на 10,7 млрд грн (DPSU, 2023, Sichen – Liutyi, Rezultaty roboty DPS). Це підтверджує, що контрольовані (господарські) операції платника податків можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств. Цей факт доводить необхідність застосування судовим експертом-економістом методу зіставлення даних акта перевірки податкових органів із даними податкової декларації з податку на прибуток платника податку (код різниць: 3.1.3 ТЦ¹, код різниць: 3.1.4 ТЦ¹ у додатку ПІ) щодо суми податкових різниць, які виникатимуть при коригуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку в разі перевищення ціни, визначеної за принципом «витагнутої руки», над договірною (контрактною) реалізованих / при-

дбаних товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, передбачених ст. 39 Податкового кодексу України, за результатами податкового (звітнього) року.

Документальні методи судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» передбачають проведення нормативної й арифметичної перевірки наданих на дослідження документів. Зокрема, це перевірка наявності обов'язкових реквізитів у первинних документах, що містять інформацію про здійснення контрольованих (господарських) операцій, їх відображення в облікових регістрах і в звіті про контрольовані операції. Відповідно до Порядку складання Звіту про контрольовані операції у разі порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами, датою здійснення контрольованої операції є перехід прав власності на товари або дата складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг (MFU, 2016, Sichen 18, Poriadok skladannia Zvitu, rozd. IV, p. 18). Водночас до 23 травня 2020 р. норми ст. 39 Податкового кодексу України не ототожнювали дату здійснення контрольованої операції з датою переходу власності. Наприклад, підп. 39.3.3.4 підп. 39.3.3 п. 39.3 ст. 39 Податкового кодексу України передбачав, що ринковий діапазон цін визначається на підставі інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату. Ця юридична невизначеність призводила до податкових спорів та судових розглядів.

З прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення

технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-IX ця юридична невизначеність була усунута; конкретизовано, що, зокрема, здійснюється «порівняння ціни контрольованої операції з котирувальними цінами на дату переходу права власності предмета контрольованої операції або дату відвантаження товару згідно з товарно-транспортним документом (коносамент або інший документ залежно від транспортного засобу) відповідно до умов та фактичних обставин здійснення такої контрольованої операції» (VRU, 2020, Sichen 16, Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy, rozd. I, p. 2; VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovy kodeks, st. 39, p. 39.3, підп. 39.3.3, підп. 39.3.3.6). Це зумовлює необхідність застосування судовим експертом-економістом методу нормативної перевірки первинних документів, які містять відомості про дату здійснення контрольованої (господарської) операції, їх відповідності умовам зовнішньоекономічного договору, яким передбачено документальне оформлення переходу права власності на предмет операції, а також нормам положення про облікову політику підприємства та відображення цих операцій у звіті про контрольовані операції згідно з вимогами нормативних документів.

Наголосимо, що під час проведення дослідження у сфері трансфертного ціноутворення слід зважати на наявність чи відсутність у матеріалах адміністративного провадження повідомлення платника податку до податкового органу про укладення форвардного чи ф'ючерсного контракту. Адже датою контрольованої операції в цьому разі буде дата укладання форвардного чи ф'ючерсного контракту за умови відсутності документального підтвердження зміни істотних умов договорів шляхом укладання додаткових угод (VRU, 2010, Hruden 02, Podatkovy kodeks, st. 39, p. 39.3, підп. 39.3.3, підп. 39.3.3.3).

Оскільки згідно з вимогами Порядку складання Звіту про контрольовані операції вартісний показник загальної суми контрольованих операцій платника податків із кожним контрагентом протягом звітного періоду повинен відповідати даним бухгалтерського обліку платника податку (MFU, 2016, Sichen 18, Porjadok skladannia Zvitu, rozd. III, p. 5), досліджуючи дотримання цих норм, судовому експерту необхідно використовувати метод арифметичної перевірки даних первинних документів, даних бухгалтерських реєстрів і метод зіставлення їх із даними щодо обсягу (кількісного та вартісного) контрольованих операцій, наведеними в документації про трансфертне ціноутворення.

Отже, використання в процесі судової економічної експертизи відповідності контрольованих

операцій принципу «витагнутої руки» доцільних методів забезпечує формування достовірних та обґрунтованих висновків за результатами проведеної експертизи.

Наукова новизна

Запропоновано методичні способи і прийоми, які можуть використовуватися в судовій економічній експертизі контрольованих операцій у сфері трансфертного ціноутворення.

Висновки

Ґрунтуючись на відповідних нормативно-правових актах, а також узагальненні наукової думки, наведено поняття контрольованої операції та принципу «витагнутої руки».

Констатовано, що порядок дій платника податків, якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «витагнутої руки», регламентовано положеннями Податкового кодексу України, зокрема, самостійно провести коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань.

Зазначено методи, за допомогою яких встановлюють відповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» (порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; чистого прибутку; розподілення прибутку). Наголошено, що застосований платником податків метод трансфертного ціноутворення має відповідати певним критеріям.

Розкрито сутність звітності про контрольовані операції та вимоги до її змістовного наповнення, при цьому аргументовано, що зазначені дані повинні корелювати з даними бухгалтерського обліку та первинними документами, фінансовою і податковою звітністю.

Доведено, що звіт про контрольовані операції є об'єктом судової економічної експертизи разом з іншими носіями інформації, які піддаються дослідженню й за допомогою яких експерт пізнає обставини, що входять до предмета економічної експертизи в сфері трансфертного ціноутворення. Предмет судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» визначається запитаннями, поставленими на вирішення експертизи.

Узагальнено експертну практику, що дозволило систематизувати методичні способи та прийоми судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». Практичне використання поданих наукових напрацювань сприятиме вдосконаленню методики проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витагнутої руки».

Зазначено, що залежно від завдань судової експертизи щодо документального підтвердження чи спростування відповідності контрольованих операцій платника податку принципу «втягнутої руки» та матеріалів адміністративного провадження, що містять достовірну інформацію, яка стосується предмета дослідження, експерт обирає методи. Це можуть бути як загальнонаукові (аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація,

системний аналіз, узагальнення), так і спеціальні методи дослідження (розрахунково-аналітичні, документальні, зіставлення документів).

Подяки

Немає.

Конфлікт інтересів

Немає.

References

- [1] Brugger, F., & Engebretsen, R. (2022). Defenders of the status quo: making sense of the international discourse on transfer pricing methodologies. *Review of International Political Economy*, 29(1), 307–335.
DOI: <https://doi.org/10.1080/09692290.2020.1807386>
- [2] Demko-Rihter, J., Sekerez, V., Spasić, D., & Conić, N. (2023). The Neglected Focus on Managerial Aspect of Transfer Pricing Policy in Multidivisional Companies – Case of Serbia. *Systems*, 11(5), 257.
DOI: <https://doi.org/10.3390/systems11050257>
- [3] Derzhavna podatkovna sluzhba Ukrainy. (2023, Sichen – Liutyi). *Rezultaty roboty DPS shchodo podatkovoho kontroliu za transfertnym tsinoutvorenniam* [in Ukrainian].
<https://tax.gov.ua/data/files/274224.pdf>
- [4] Dmytrenko, Ye. (2018). Sudovi ekspertyzy kontrolovanykh operatsii na yikh vidpovidnist pryntsyphu «vytiahnutoi ruky»: alhorytm provedennia. *Audytor Ukrainy*, 7–8(272–273), 72–82 [in Ukrainian].
- [5] Hermaniuk, I. V. (2019, Hruden 12). Problematyka sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy z pytan transfertnoho tsinoutvorennia v chastyni vidpovidnosti kontrolovanykh operatsii pryntsyphu «vytiahnutoi ruky». In *Problemy teorii ta praktyky sudovoi ekspertyzy z pytan intelektualnoi vlasnosti («Krainievski chytannia»)*, Kyiv, pp. 190–194 [in Ukrainian].
https://intellect.org.ua/wp-content/uploads/2021/02/problemy-teorii%CC%88-ta-praktyky-sudovoi%CC%88-ekspertyzy_2019.pdf
- [6] Hrynenko, I. M., & Hrynenko, Yu. I. (2017). Alhorytm provedennia ekonomichnykh doslidzhen kontrolovanykh operatsii [Procedure of controlled operations's study]. *Kryminalistyka i sudova ekspertyza*, 62, 402–410 [in Ukrainian].
<https://digest.kndise.gov.ua/wp-content/uploads/2019/03/a2fc25cb69-402-410.pdf>
- [7] Hurochkina, V. V., & Rozhko, Yu. V. (2019). Transfertne tsinoutvorennia: sudova ukrainska praktyka ta metodyka otsinky podatkovykh pravoporushen [Transfer pricing: judicial Ukrainian practice and evaluation methods of tax rights]. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, 6(74), 45–57 [in Ukrainian].
DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-6-32>
- [8] Fomina, O. V., & Shushakova, I. K. (2021). Sudova ekonomichna ekspertyza z pytan transfertnoho tsinoutvorennia [Forensic economic examination of transfer pricing]. *Ekonomika Ukrainy*, 10, 52–66 [in Ukrainian].
DOI: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.10.052>
- [9] Kabinet Ministriv Ukrainy. (2015, Cherven 04). *Pro zatverdzhennia Poriadku rozrakhunku diapazonu tsin (rentabelnosti ta mediany takoho diapazonu dlia tsilei transfertnoho tsinoutvorennia: postanova (No 381)* [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text>
- [10] Kabinet Ministriv Ukrainy. (2020, Hruden 09). *Pro zatverdzhennia pereliku syrovynnykh tovariv ta vyznannia takoiu, shcho vtratyla chynnist, postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 8 veresnia 2016 r. No 616: postanova (No 1221)* [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#n6>
- [11] Korin, I. S. (2021). Rozvytok transfertnoho tsinoutvorennia v umovakh hlobalizatsii ta shliakhy pidvyshchennia efektyvnosti rezhymu transfertnykh tsin [Development of transfer pricing in the conditions of globalization and ways to increase the efficiency of the transfer price regime]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*, 38, 57–62 [in Ukrainian].
DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2021-38-10>
- [12] Lehenchuk, S. F., & Zhyhlei, I. V. (2022). Zvitnist z transfertnoho tsinoutvorennia v umovakh outsorsynhu: orhanizatsiini ta povedinkovi aspekty [Transfer pricing reporting in outsourcing conditions: organizational and behavioral aspects]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, 1(99), 62–68 [in Ukrainian].
DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2022-1\(99\)-62-68](https://doi.org/10.26642/ema-2022-1(99)-62-68)
- [13] Mashiri, E., Dzumira, S., & Canicio, D. (2021). Transfer pricing auditing and tax forestalling by multinational corporations: A game theoretic approach. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1907012.
DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1907012>
- [14] Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2016, Sichen 18). *Poriadok skladannia Zvitu pro kontrolovani operatsii: zatv. nakazom (No 8)* [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#n212>

- [15] Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2016, Sichen 18). *Pro zatverdzhennia formy ta Poriadku skladannia Zvitu pro kontrolovani operatsii*: nakaz (No 8) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text>
- [16] Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2016, Berezen 10). *Poriadok provedennia perevirky z pytan dotrymannia platnykom podatkov pryntsyphu «vytiahnutoi ruky»*: zatv. nakazom (No 344) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>
- [17] Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2022, Sichen 18). *Poriadok vstanovlennia vidpovidnosti umov kontrolovanoi operatsii z eksportu zernovykh, oliinykh kultur ta produktiv yikh pererobky pryntsyphu «vytiahnutoi ruky»*: zatv. nakazom (No 192) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-22#n4>
- [18] Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2022, Sichen 18). *Pro zatverdzhennia Poriadkiv vstanovlennia vidpovidnosti umov kontrolovanoi operatsii shchodo syrovynnykh tovariv pryntsyphu «vytiahnutoi ruky»*: nakaz (No 19) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text>
- [19] Ministerstvo yustytysii Ukrainy. (1998, Zhovten 08). *Instruktsiia pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen*: zatv. nakazom (No 53/5) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>
- [20] Mishchenko, T. M. (2019). Teoretyko-orhanizatsiini zasady sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy kontrolovanykh operatsii [Theoretical-organizational bases of the forensic economic examination of controlled operations]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 3(20), 292–299.
http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/20_2019/46.pdf
- [21] Onyshchenko, O. V., Khomenko, L. M., & Avramenko, O. I. (2018). Evoliutsiia transfertnoho tsinoutvorennia v Ukraini: podatkovyi aspekt [Evolution of transfer pricing in Ukraine: tax aspects]. *Mykolaivskiyi natsionalnyi universytet imeni V. O. Sukhomlynskoho*, 21, 615–620 [in Ukrainian].
<http://global-national.in.ua/archive/21-2018/117.pdf>
- [22] Orhanizatsiia ekonomichnoho spivrobitnytstva ta rozvytku. (2010, Lypen 22). *Nastanovy OESR shchodo transfertnoho tsinoutvorennia dlia transnatsionalnykh kompanii ta podatkovykh sluzhb*, 439 s. [in Ukrainian].
http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf
- [23] Reun, A., & Kuzmina, K. (2020, Cherven 23). Aktualna sudova praktyka z transfertnoho tsinoutvorennia. *LCF* [in Ukrainian].
<http://lcf.ua/news/aktualna-sudova-praktika-z-transfertnogo-tsinoutvorennia/>
- [24] *Richna zvitnist*. (2016–2022). Sudova vlada Ukrainy [in Ukrainian].
https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/ (https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/2016_zvit; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2017; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2018; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2019; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2020; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvitnist_21; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvit_dsau_2022)
- [25] Rogers, H., & Oats, L. (2021). Transfer pricing: changing views in changing times. *Accounting Forum*, 46(1), 83–107.
DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>
- [26] Sebele-Mpofu, F., Mashiri, E., & Korera, P. (2021). Transfer Pricing Audit Challenges and Dispute Resolution Effectiveness in Developing Countries with Specific Focus on Zimbabwe. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 000010151520210026.
DOI: <https://doi.org/10.1515/ael-2021-0026>
- [27] Sebele-Mpofu, F., Mashiri, E., & Schwartz, S. C. (2021). An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries. *Cogent Business & Management*, 8, 1944007.
DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>
- [28] Sudy z pytan transfertnoho tsinoutvorennia: ukrainskyi prytsil. (2019, Veresen 03). *Ekonomichna pravda* [in Ukrainian].
<https://www.epravda.com.ua/projects/accounting-taxes-law/2019/09/3/650955/>
- [29] Verkhovna Rada Ukrainy. (1992, Zhovten 02). *Pro informatsiiu*: Zakon Ukrainy (No 2657-XII) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
- [30] Verkhovna Rada Ukrainy. (2005, Lypen 06). *Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy*: Zakon Ukrainy (No 2747-IV) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#top>
- [31] Verkhovna Rada Ukrainy. (2010, Hruden 02). *Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]*: Zakon Ukrainy (No 2755-VI) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [32] Verkhovna Rada Ukrainy. (2011, Sichen 13). *Pro dostup do publichnoi informatsii*: Zakon Ukrainy (No 2939-VI) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>
- [33] Verkhovna Rada Ukrainy. (2020, Sichen 16). *Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia administruvannia podatkov, usunennia tekhnichnykh ta lohichnykh neuzghodzhosteni u podatkovomu zakonodavstvi*: Zakon Ukrainy (No 466-IX) [in Ukrainian].
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#top>

- [34] Wealth, E., Smulders, S., & Mporfu, F. (2023). Conceptualising the Behaviour of MNEs, Tax Authorities and Tax Consultants in Respect of Transfer Pricing Practices – A Three-Layer Analysis. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*.
DOI: <https://doi.org/10.1515/ael-2022-0036>
- [35] Zhyhlei, I. V., Lehenchuk, S. F., & Orlov, I. V. (2022). Transfertne tsinoutvorennia yak zasib minimizatsii podatkovykh manipuliuvan u rozrakhunkakh z nerezydentamy [Transfer pricing as a means of minimizing tax manipulation in operations with non-residents]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 3(50), 14–22 [in Ukrainian].
DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3\(50\)-14-22](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3(50)-14-22)

Список використаних джерел

- [1] Brugger F., Engebretsen R. Defenders of the status quo: making sense of the international discourse on transfer pricing methodologies. *Review of International Political Economy*. 2022. No 29(1). P. 307–335.
DOI: <https://doi.org/10.1080/09692290.2020.1807386>
- [2] Demko-Rihter J., Sekerez V., Spasic D., Conić N. The Neglected Focus on Managerial Aspect of Transfer Pricing Policy in Multidivisional Companies – Case of Serbia. *Systems*. 2023. No 11(5). P. 257.
DOI: <https://doi.org/10.3390/systems11050257>
- [3] Результати роботи ДПС щодо податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Державна податкова служба України. Січень – Лютий 2023.
URL: <https://tax.gov.ua/data/files/274224.pdf>
- [4] Дмитренко Є. Судові експертизи контрольованих операцій на їх відповідність принципу «втягнутої руки»: алгоритм проведення. *Аудитор України*. 2018. № 7–8(272–273). С. 72–82.
- [5] Германюк І. В. Проблематика судово-економічної експертизи з питань трансфертного ціноутворення в частині відповідності контрольованих операцій принципу «втягнутої руки». *Проблеми теорії та практики судової експертизи з питань інтелектуальної власності («Крайнівські читання»)* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 12 груд. 2019 р.). Київ : Ліра-К, 2019. С. 190–194.
URL: https://intelect.org.ua/wp-content/uploads/2021/02/problemy-teorii%CC%88-ta-praktyky-sudovoi%CC%88-ekspertyzy_2019.pdf
- [6] Гриненко І. М., Гриненко Ю. І. Алгоритм проведення економічних досліджень контрольованих операцій. *Криміналістика і судова експертиза*. 2017. № 62. С. 402–410.
URL: <https://digest.kndise.gov.ua/wp-content/uploads/2019/03/a2fc25cb69-402-410.pdf>
- [7] Гурочкіна В. В., Рожко Ю. В. Трансфертне ціноутворення: судова українська практика та методика оцінки податкових правопорушень. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 6(74). С. 45–57.
DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-6-32>
- [8] Фоміна О. В., Шушакова І. К. Судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення. *Економіка України*. 2021. № 10. С. 52–66.
DOI: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.10.052>
- [9] Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення : постанова Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 № 381.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF#Text>
- [10] Про затвердження переліку сировинних товарів та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 8 вересня 2016 р. № 616 : постанова Кабінету Міністрів України від 09.12.2020 № 1221.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1221-2020-%D0%BF#n6>
- [11] Корінь І. С. Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації та шляхи підвищення ефективності режиму трансфертних цін. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. № 38. С. 57–62.
DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2021-38-10>
- [12] Легенчук С. Ф., Жиглей І. В. Звітність з трансфертного ціноутворення в умовах аутсорсингу: організаційні та поведінкові аспекти. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 1(99). С. 62–68.
DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2022-1\(99\)-62-68](https://doi.org/10.26642/ema-2022-1(99)-62-68)
- [13] Mashiri E., Dzomira S., Canicio D. Transfer pricing auditing and tax forestalling by multinational corporations: A game theoretic approach. *Cogent Business & Management*. 2021. No 8(1). P. 1907012.
DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1907012>
- [14] Порядок складання Звіту про контрольовані операції : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#n212>
- [15] Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції : наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2016 № 8.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0187-16#Text>
- [16] Порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «втягнутої руки» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.03.2016 № 344.

- URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#Text>
- [17] Порядок встановлення відповідності умов контрольованої операції з експорту зернових, олійних культур та продуктів їх переробки принципу «витягнутої руки» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 192.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-22#n4>
- [18] Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витягнутої руки» : наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 № 19.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22#Text>
- [19] Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень : затв. наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>
- [20] Міщенко Т. М. Теоретико-організаційні засади судово-економічної експертизи контрольованих операцій. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 3(20). С. 292–299.
URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/20_2019/46.pdf
- [21] Онищенко О. В., Хоменко Л. М., Авраменко О. І. Еволюція трансфертного ціноутворення в Україні: податковий аспект. *Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського*. 2018. № 21. С. 615–620.
URL: <http://global-national.in.ua/archive/21-2018/117.pdf>
- [22] Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб : Організація економічного співробітництва та розвитку. 2010. Липень 22. 439 с.
URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf
- [23] Реун А., Кузьміна К. Актуальна судова практика з трансфертного ціноутворення. *LCF*. 2020. Червень 23.
URL: <http://lcf.ua/news/aktualna-sudova-praktika-z-transfertnogo-tsinoutvorennya/>
- [24] *Річна звітність*. (2016–2022). Судова влада України.
URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/ (https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/2016_zvit; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2017; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2018; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2019; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2020; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvitnist_21; https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/zvit_dsau_2022)
- [25] Rogers H., Oats L. Transfer pricing: changing views in changing times. *Accounting Forum*. 2021. No 46(1). P. 83–107.
DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>
- [26] Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Korera P. Transfer Pricing Audit Challenges and Dispute Resolution Effectiveness in Developing Countries with Specific Focus on Zimbabwe. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2021. P. 000010151520210026.
DOI: <https://doi.org/10.1515/ael-2021-0026>
- [27] Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Schwartz S. C. An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries. *Cogent Business & Management*. 2021. No 8. P. 1944007.
DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>
- [28] Суди з питань трансфертного ціноутворення: український приціл. *Економічна правда*. 2019. Вересень 03.
URL: <https://www.epravda.com.ua/projects/accounting-taxes-law/2019/09/3/650955/>
- [29] Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
- [30] Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#top>
- [31] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- [32] Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>
- [33] Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#top>
- [34] Wealth E., Smulders S., Mpofu F. Conceptualising the Behaviour of MNEs, Tax Authorities and Tax Consultants in Respect of Transfer Pricing Practices – A Three-Layer Analysis. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2023.
DOI: <https://doi.org/10.1515/ael-2022-0036>
- [35] Жиглей І. В., Легенчук С. Ф., Орлов І. В. Трансфертне ціноутворення як засіб мінімізації податкових маніпулювань у розрахунках з нерезидентами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. № 3(50). С. 14–22.
DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3\(50\)-14-22](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3(50)-14-22)

V. Khomutenko,

Cand. Sc. (Economics), Professor,

Judicial Expert, Odesa, Ukraine

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7204-7209>

A. Khomutenko,

Dr. Sc. (Economics), Professor,

Professor of the Department of Finance,

Odessa National Economic University, Odessa, Ukraine

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7176-9613>

METHODOLOGICAL METHODS AND TECHNIQUES FOR CONDUCT OF FORENSIC ECONOMIC EXAMINATION OF THE COMPLIANCE OF CONTROLLED OPERATIONS WITH THE PRINCIPLE OF THE «EXTENDED HAND»

Abstract. The article is the systematization of methodical methods and techniques for conducting an expert study of compliance of controlled operations with the principle of «outstretched hand» based on the generalized results of expert practice, which will contribute to the improvement of the transfer pricing examination methodology. **Methodology.** The reliability of the obtained results is ensured by the use of a wide range of methodological approaches to conducting scientific research, in particular: formal-logical, systemic, modeling, praxeological, etc. **The scientific novelty** – methodical methods and techniques are proposed that can be used when conducting an emergency investigation of operations in the field of transfer pricing. **Results.** The article substantiates the importance of checks of controlled operations for compliance with the «arm's length» principle aimed at preventing tax evasion. The concepts of controlled operations and the principle of an outstretched hand, which are defined by scientists and relevant legal acts, are given. The provisions of the Tax Code of Ukraine, which regulate the taxpayer's course of action, if the conditions in one or more controlled transactions do not comply with the principle of «arm's length» are defined. The methods used to establish the compliance of the conditions of the controlled operation with the "arm's length" principle (comparative uncontrolled price; resale price; «cost plus»; net profit; profit distribution) are indicated. It is emphasized that the transfer pricing method used by the taxpayer must meet certain criteria. The essence and requirements for the content of reporting on controlled transactions are revealed, and it is also emphasized that the specified data must be correlated with accounting data and primary documents, financial and tax reporting. The object and subject of expert research in the field of transfer pricing, as well as the methods by which the expertise is carried out, are defined. Normative and legal acts, which are used during the examination of transfer pricing for individual product groups, are indicated. Examples of application of expert research methods are given. In particular, the practical application by an expert economist of the method of calculating the price range and the median of such range is demonstrated. Based on the results of the analysis, appropriate conclusions were drawn. Statistical data of the State Tax Service of Ukraine on the number and volume of independent adjustment by the taxpayer of the prices of controlled transactions are provided.

Keywords: forensic economic expertise; transfer pricing; the principle of «outstretched hand»; controlled operations; the method of expert research.