



<https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.10.052>

УДК 657.421.3

JEL: C02, D04, E61, F19, G14

**О.В. ФОМІНА**, д-р екон. наук, проф., проф. кафедри обліку та оподаткування  
Київський національний торговельно-економічний університет

вул. Кіото, 19, 02156, Київ, Україна

e-mail: o.fomina@knute.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4962-3298>

**І.К. ШУШАКОВА**, канд. екон. наук,

ст. викладач кафедри обліку та оподаткування

Київський національний торговельно-економічний університет

вул. Кіото, 19, 02156, Київ, Україна

e-mail: i.shushakova@knute.edu.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3811-683X>

## СУДОВА ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА З ПИТАНЬ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

---

*Досліджено особливості проведення податкових перевірок з трансфертного ціноутворення і застосування судової економічної експертизи як дієвого механізму в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення, визначено їх особливості. Проаналізовано дані декларування платниками податків звітності про контрольовані операції. Здійснено аналіз судової практики з питань трансфертного ціноутворення. Визначено роль судової економічної експертизи у вирішенні судових спорів у цій сфері.*

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення; пов'язані особи; контрольовані операції; BEPS; податкові спори у сфері трансфертного ціноутворення; судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення.

---

Інтеграція національних економік та ринків, можливості великих корпорацій вести міжнародний бізнес, розвиток цифрового сектору економіки сприяють світовим тенденціям глобалізації системи міжнародного оподаткування. Виникнення і розвиток трансфертного ціноутворення пов'язані з формуванням міжнародних корпорацій [1]. Методи перенесення прибутку, які в основному проводяться за допомогою трансфертного ціноутворення, призводять до підвищення рівня як корпоративного ризику для суб'єктів господарювання, так і ризику недоотримання коштів від податків бюджету-

Ц и т у в а н н я: Фоміна О.В., Шушакова І.К. Судова економічна експертиза з питань трансфертного ціноутворення. *Економіка України*. 2021. № 10. С. 52—66. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2021.10.052>

ми країн [2]. Це зумовило необхідність проведення податковими органами різних країн спільних податкових перевірок. Обмін податковою інформацією між податковими органами і проведення ними спільних податкових перевірок зумовлюють потребу в уніфікації транснаціональними компаніями підходів до трансфертного ціноутворення.

Вітчизняне законодавство перебуває на етапі становлення й адаптації до міжнародних ініціатив, саме тому активно впроваджується Проєкт з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS), спрямований на унеможливлення мінімізації оподаткування транснаціональними компаніями. Саме впровадження проєкту BEPS забезпечує досягнення Глобальних цілей сталого розвитку і Цілей сталого розвитку України на період до 2030 р. [3; 4]. Завдяки цьому в Україні з 2013 р. впроваджено правило звітування за операціями з трансфертного ціноутворення. Звітність із трансфертного ціноутворення складається з її тривірневої моделі: документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу) і звіту за країнами міжнародної групи компаній<sup>1</sup>. Відповідно до даних, оприлюднених на офіційному сайті Державної податкової служби України, за 2013—2019 рр. платниками податків подано 16,8 тис. звітів про здійснені контрольовані операції на загальну суму 15 318 млрд грн (табл. 1).

У 2019 р. значний обсяг контрольованих операцій задекларовано платниками податків за господарськими операціями, що здійснювалися з пов'язаними особами-нерезидентами, зокрема, 2867 звітів на суму 2226 млрд грн, або 87% у загальному обсязі контрольованих операцій (табл. 2).

З табл. 2 видно, що має місце позитивна тенденція в декларуванні вітчизняними платниками податків господарських операцій з пов'язаними особами-нерезидентами. Це зумовлює активізацію проведення податковими органами податкових перевірок з питань трансфертного ціноутворення, які, як наслідок, призводять до виникнення податкових спорів, у тому числі таких, що розглядаються в судовому порядку. Адміністративне судочинство передбачає ефективний інструмент у вирішенні податкових спорів з питань трансфертного ціноутворення, а саме судову економічну експертизу.

Питання розвитку трансфертного ціноутворення досліджують такі науковці, як Р.В. Джох [5], С.Я. Король, Г.В. Уманців [1], А.А. Мазаракі, Т.М. Мельник, Н.О. Іксарова [3]. Податкові аспекти операцій з трансфертного ціноутворення висвітлено в наукових працях Д. Го, Л. Лю, Т. Шмідт-Айзенлор [6], Т. Бууса [2], Р. Мельниченка [7], М.І. Музичук [4], А.В. Алексєєвої, Т.В. Ігнатенко [8]. Огляду судової практики з питань трансфертного ціноутворення присвячено дослідження В.В. Гурочкиної, Ю.В. Рожко [9], Н. Мусієнко, С. Барановської [10], А. Реун, К. Кузьміної [11]. Організаційні та методичні аспекти проведення експертних економічних досліджень і судових економічних експертиз контрольованих операцій розглянуто в наукових напрацюваннях І.М. Гриненка, Ю.І. Гриненко [12], Є.В. Дмитренка [13], Т.М. Міщенко [14]. Імплементация у вітчизняне законодавство міжнародних

<sup>1</sup> Податковий кодекс України : № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

підходів до контролю за контрольованими операціями і формування звітності за операціями з трансфертного ціноутворення, а також необхідність розроблення організаційних, технічних і методичних прийомів проведення експертних економічних досліджень та судової економічної експертизи з питань трансфертного ціноутворення зумовлюють актуальність теми дослідження.

Отже, **мета статті** — розробити практичні рекомендації щодо застосування судової економічної експертизи як дієвого механізму в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення.

Система контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні характеризується вдосконаленням нормативно-правового забезпечення. З метою налагодження системи адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві, в якому приділяється значення питанням трансфертного ціноутворення, впроваджується, зокрема, трирівнева структура звітності з трансфертного ціноутворення відповідно до проекту BEPS. Як зазначає Р. Мельниченко, проект BEPS базується на трьох концептуальних засадах: гармонізації податкового законодавства різних держав світу для попередження можливих зловживань з боку платників податків; удосконаленні міжнародних засад оподаткування платників податків; забезпеченні прозорості та впевненості в міжнародному обміні податковою інформацією [7].

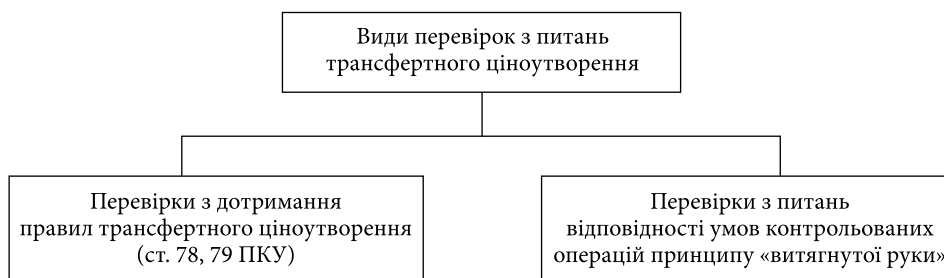
**Таблиця 1. Звіти про здійснені контрольовані операції, подані платниками податків за 2013—2019 рр.**

Роки	Кількість (тис.)	Сума (млрд грн)
2013	2,5	1153
2014	1,9	3575
2015	2,9	1581
2016	2,7	2470
2017	2,1	1564
2018	2,3	2413
2019	2,4	2562

*Джерело:* тут і табл. 2 сформовано авторами за: Результати роботи ДПС у напрямку контролю за трансфертним ціноутворенням за 2013—2020 роки / Державна податкова служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/zagalni-vidomosti/>

**Таблиця 2. Контрольовані операції за видами господарських операцій у 2019 р.**

Господарські операції	Кількість	Сума (млн грн)	% у загальному обсязі контрольованих операцій
Пов'язані особи	2 867	2 226 177	87
Перелік країн Кабінету Міністрів України	1 868	264 951	10
Перелік організаційно-правових форм Кабінету Міністрів України	439	47 126	1,8
Постійні представництва	108	22 229	0,9
Комісіонери-нерезиденти	26	1 895	0,1



**Рис. 1.** Види перевірок з питань трансфертного ціноутворення

Джерело: побудовано авторами за: [7; 8]; Податковий кодекс України : № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Трансфертне ціноутворення полягає у встановленні цін у операціях між пов'язаними особами з реалізації товарів та послуг, а також у операціях з нематеріальними активами між асоційованими підприємствами з метою трансфертного ціноутворення та приведення цін за трансакціями у відповідність з ринковими [9].

Трансфертне ціноутворення — це встановлення цін на внутрішні (внутрішньофірмові) операції з товарами, послугами, нематеріальними активами і потоками капіталу в рамках транснаціональних корпорацій. Це ціноутворення впливає на розподіл прибутку до оподаткування, який кожна сторона отримує від транскордонної операції в рамках транснаціональних корпорацій, і на суму корпоративного податку, що сплачується в обох країнах. Як приклад Д. Го, Л. Лю, Т. Шмідт-Айзенлор наводять британську фармацевтичну групу, яка купує сировину в дочірній компанії в Китаї. Скільки материнське підприємство у Великій Британії платить своєму китайському дочірньому підприємству за кожну одиницю сировини — трансфертна ціна, — впливає на те, скільки прибутку отримує китайська філія та скільки місцевого податку вона сплачує, а також на суму прибутку і корпоративного податку, з якими стикається британська материнська компанія [6].

Основу міжнародно-правових принципів у сфері трансфертного ціноутворення формує ряд документів (табл. 3).

Проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» є формою податкового контролю щодо встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», що запроваджено відповідно до положень гл. 8 розділу II Податкового кодексу України з урахуванням особливостей, визначених у його ст. 39 розділу I, і Порядку проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки»<sup>2</sup>.

Види перевірок з питань трансфертного ціноутворення наведено на рис. 1.

<sup>2</sup> Порядок проведення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» : затверджений наказом Міністерства фінансів України № 344 від 10.03.2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0497-16#n15>

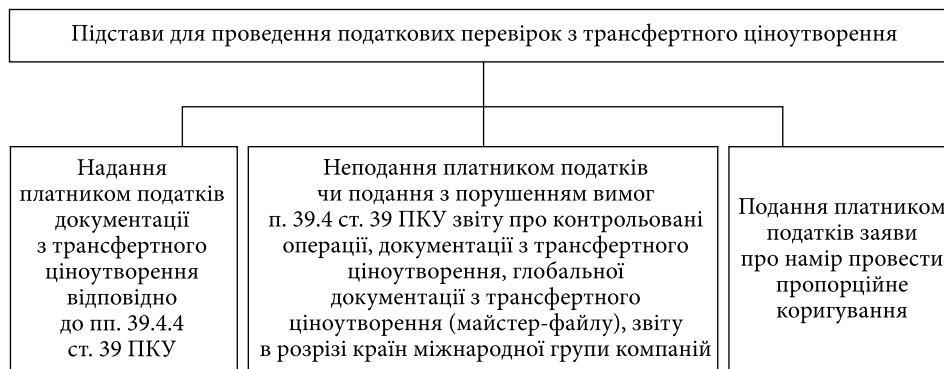
На основі здійсненого аналізу судової практики у сфері трансфертного ціноутворення встановлено, що податковими органами під час податкових перевірок стосовно трансфертного ціноутворення акцентується увага на таких індикаторах і показниках щодо відповідної документації:

- коректність і об'єктивність застосованого методу для підтвердження дотримання принципу «витагнутої руки»;
- обґрунтованість здійснення коригувань зіставлення;
- аналіз строків виконання;
- правомірність вибору сторони операції, щодо якої проводитиметься аналіз;
- правильність розрахунку показника рентабельності в рамках контрольованих операцій тощо [9; 11].

**Таблиця 3. Міжнародні документи, які містять рекомендації щодо правового регулювання трансфертного ціноутворення**

Міжнародні організації	Рік прийняття	Міжнародний документ	
Організація економічного співробітництва та розвитку	1963	Модульна (типова) конвенція ОЕСР стосовно податків на доходи і капітал	
	2010	Рекомендації ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб	
	2011	Методичні рекомендації з розробки законодавства у сфері трансфертного ціноутворення, спрямовані на гармонізацію підходу, що використовується	
	Європейський Союз	1990	Арбітражна конвенція Європейського Союзу про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств
		2006	Кодекс поведінки стосовно документації з трансфертного ціноутворення для асоційованих підприємств у ЄС
		2006	Кодекс поведінки стосовно ефективного застосування положень Конвенції про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих підприємств
		2007	Настанова ЄС з укладання договорів про попереднє ціноутворення
2010	Настанова ЄС з міжгруповими послугами з низькою доданою вартістю		
Організація Об'єднаних Націй	2013	Настанова ООН з трансфертного ціноутворення для країн, що розвиваються	
	2013	Модульна (типова) конвенція ООН щодо уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами і країнами, що розвиваються	
	2013	Довідник ООН з окремих питань адміністрування у сфері уникнення подвійного оподаткування для країн, що розвиваються	

Джерело: сформовано авторами за [5].



**Рис. 2.** Підстави для проведення податкових перевірок з трансфертного ціноутворення відповідно до ст. 39 Податкового кодексу України

Джерело: побудовано авторами за: Податковий кодекс України : № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Фахівці KPMG Law Ukraine, аналізуючи практику судових спорів з трансфертного ціноутворення, визначають окремий вид спорів, до якого належать спори, зумовлені «технічними» причинами. До таких причин належать:

- порушення процедури призначення і проведення податкової перевірки з трансфертного ціноутворення — недотримання формальних вимог щодо підстав і процедури призначення податкових перевірок з трансфертного ціноутворення;
- правомірність призначення податкової перевірки з трансфертного ціноутворення — пп. 39.5.2.1 Податкового кодексу України визначає чіткий перелік підстав для призначення перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» (рис. 2).

Це означає, що в наказі податкового органу про проведення документальної позапланової виїзної перевірки мають бути зазначені фактичні підстави проведення перевірки, а саме:

- неподання уточнювального звіту про контрольовані операції у разі їх виявлення контролюючим органом за результатами проведення перевірки — питання стосується норм Податкового кодексу України, які набули чинності 1 січня 2017 р., а саме обов'язку подання звіту про контрольовані операції після сплати відповідних штрафних санкцій за неподання такого звіту. В Постанові Верховного Суду від 17 березня 2020 р. у справі № 826/15026/17<sup>3</sup> визначено, що, за нормами Податкового кодексу України, до 1 січня 2017 р. не було встановлено обов'язку платника податків подавати звіт про контрольовані операції та відповідальність за його неподання. Саме тому виявлення під час проведення податкових перевірок неподання звіту про контрольовані операції до 1 січня 2017 р. не зобов'язує платника податків подавати уточнювальний звіт, а лише покладає обов'язок із сплати штрафу за неподання звіту про контрольовані операції;
- виявлення помилок у поданому до контролюючих органів звіті про контрольовані операції — за результатами податкової перевірки з транс-

<sup>3</sup> [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88304302>



фертного ціноутворення податківцями виявлено порушення податкового законодавства щодо визначення суми контрольованих операцій із застосуванням курсу валют. У Постанові Першого апеляційного адміністративного суду від 18 грудня 2019 р. у справі № 200/5731/19-а<sup>4</sup> судом визнано неправомірність виявленого податковими органами порушення, оскільки: відповідно до договорів платника податків з контрагентами, передбачено умови, за яких платником податків правомірно застосовано дату і курс валют господарської операції, а нормами Податкового кодексу України не врегульовано питання щодо застосування курсу іноземних валют чи правил визначення обсягу господарських операцій з нерезидентами і не передбачено накладання штрафних санкцій до платника податків за застосування курсу іноземних валют чи визначення вартості товару<sup>5</sup> [10].

Акти перевірок, сформовані за результатами податкових перевірок платників податків контролюючими органами, є підставами для розгляду податкових спорів у сфері трансфертного ціноутворення в судовому порядку. Як зазначають фахівці з питань оподаткування і трансфертного ціноутворення, з 25 адміністративних справ, розглянутих за суттю в судах першої — третьої інстанції, 84% виграли підприємства — платники податків<sup>6</sup>. З вересня 2013 р. по січень 2018 р. судами України розглянуто 190 позовів з питань трансфертного ціноутворення, з них 77 справ (38%) вирішено на користь контролюючих органів, 113 справ (62%) — на користь платників податків [13; 14]. Водночас Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду України судові спори у сфері трансфертного ціноутворення визначено за певними групами (табл. 4).

Варіативність категорій спорів та видів операцій у сфері трансфертного ціноутворення, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства, підкреслює важливість розробки практичних рекомендацій щодо вирішення податкових спорів з питань трансфертного ціноутворення. З метою справедливого розв'язання податкових спорів платникам податків необхідно формувати і долучати до матеріалів справи ґрунтовну доказову базу, склад якої з урахуванням міжнародної практики вирішення податкових спорів у сфері трансфертного ціноутворення наведено в табл. 5.

Як видно з табл. 5, висновки судових експертів є ключовим доказом платників податків у податкових спорах, оскільки вони оцінюються як вагомий аргумент для суду при винесенні справедливих рішень з економічних питань. Розгляд податкових спорів з питань трансфертного ціноутворення включає три обов'язкових елементи: економічний аналіз, факти (обставини) та юридичну складову (податкове законодавство) (рис. 3).

У податкових спорах у сфері трансфертного ціноутворення ефективним інструментом урегулювання досудового або дослідчого конфлікту інтересів

<sup>4</sup> [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86458152>, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86458148>, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86458038>, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86458035>

<sup>5</sup> Податковий кодекс України : № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

<sup>6</sup> Суди з питань трансфертного ціноутворення: український приціл / Економічна правда. — 2019. — 03 вер. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/projects/accounting-taxes-law/2019/09/3/650955/> (дата звернення: 21.07.2021).

Таблиця 4. Судові спори Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду України у сфері трансфертного ціноутворення

Категорії спорів	Операції
Визнання господарських операцій у процесі трансфертного ціноутворення контрольованими	<p>Про господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами — нерезидентами</p> <p>Про відсутність підстав для поєднання критеріїв визнання операцій неконтрольованими</p> <p>Про господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше процентних пунктів є нижчими, ніж в Україні</p> <p>Про зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів — нерезидентів</p> <p>Про вплив на об'єкт оподаткування операції з повернення нематеріальних активів контрагенту</p>
Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»	<p>Про пріоритетність застосування методів встановлення відповідності умов контрольованої операції</p> <p>Про застосування окремих методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»</p>
Підтвердження сум витрат відповідно до законодавчо визначеної процедури при трансфертному ціноутворенні	<p>Про обов'язок збільшення фінансового результату податкового (звітного) періоду на суму 30% вартості товарів, якщо господарська операція не є контрольованою і сума таких витрат не підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки»</p> <p>Про обов'язок декларування прийнятого рішення про не-застосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці</p>
Відповідальність за неподання або несвоєчасне подання звіту про контрольовані операції	<p>Про доведення відповідності обсягу господарських операцій вартісному критерію визнання операцій контрольованими</p> <p>Про подання до контролюючого органу довідки, що підтверджує обрану нерезидентом ставку податку на прибуток (корпоративний податок)</p> <p>Про застосування штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнювального звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів)</p>
Податкові спори щодо операцій за участю іноземного елементу	<p>Про постійне представництво нерезидента в Україні та його оподаткування</p> <p>Про представництво нерезидента в Україні, що не належить до «постійних»</p>

Джерело: складено авторами за: Огляд судової практики Верховного Суду у сфері трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування. — 2020. — Вип. 1. — 26 с. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [https://bit.ly/3pE8QED?fbclid=IwAR0a6xiL0Jhw7akzR\\_rK8l8YlglpaG-PCf5MyC8SKEysN5-ILSjh2nn6-4I](https://bit.ly/3pE8QED?fbclid=IwAR0a6xiL0Jhw7akzR_rK8l8YlglpaG-PCf5MyC8SKEysN5-ILSjh2nn6-4I) (дата звернення: 21.07.2021).





**Рис. 3.** Елементи розгляду податкових спорів з питань трансфертного ціноутворення  
*Джерело:* побудовано авторами за: Суди з питань трансфертного ціноутворення: український приціл / Економічна правда. — 2019. — 03 вер. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/projects/accounting-taxes-law/2019/09/3/650955/> (дата звернення: 21.07.2021).

між податковою службою і платником податків складової «економічний аналіз» є судова економічна експертиза. Залучення експерта в податкових спорах можливе на таких етапах: під час здійснення податкового контролю контролюючими органами (ст. 82, 83, 84 Податкового кодексу України, Лист Державної податкової адміністрації України № 24050 від 08.11.2010 р.); на етапі досудового вирішення податкових спорів; в адміністративному судочинстві (розділ 6 Кодексу адміністративного судочинства<sup>7</sup>).

Використання експертних досліджень у податкових спорах у сфері трансфертного ціноутворення має ряд переваг для платників податків, а саме:

- є ефективним інструментом спростування неправомірних висновків контролюючих органів;
- висновок експерта є доказом в адміністративному судочинстві, що визначено ст. 72 Кодексу адміністративного судочинства України<sup>8</sup>. Варто зазначити, що основним доказом контролюючих органів у судовому засіданні є акт перевірки, до якого інколи долучають копії спецзапитів та відповіді від податкових органів інших країн, деталізації розрахунків тощо. Саме тому для формування якісної та ґрунтовної доказової бази платникам податків доцільно долучати до матеріалів справи докази у вигляді висновку експерта, а також іншу інформацію, на підставі якої суд може встановити наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують позицію платника податків, та інші обставини, які мають значення для справедливого вирішення справи;
- проведення судової економічної експертизи на замовлення учасника справи дозволяє здійснити експертне дослідження в передбачені законодавством строки з метою недопущення затягування термінів розгляду справи.

Практику призначення і проведення судової-економічної експертизи в податкових спорах у сфері трансфертного ціноутворення підтверджують

<sup>7</sup> Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень (Інструкція) та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (Рекомендації) : Наказ Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#n3>

<sup>8</sup> Там само.

Таблиця 5. Складові доказової бази платників податків у податкових спорах у сфері трансфертного ціноутворення

Складові	Характеристики
Письмові докази	Первинні документи з усіма додатками, документація з трансфертного ціноутворення (з детальним функціональним та економічним аналізом), дані листування або надісланих запитів і відповіді на них, запити і відповіді, що надавалися під час перевірки, інші письмові докази, які стосуються контрольованих операцій, звіт про контрольовані операції, деталізовані розрахунки, витяги інформації з баз даних, що використовувалися при формуванні документації з трансфертного ціноутворення
Висновки експерта та покази свідків	Висновок судового експерта в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення, фахівця у сфері права і покази особи, відповідальної за складання документації з контрольованих операцій, є ефективними інструментами, що дозволяють суду виносити справедливі рішення з економічних питань і враховувати специфіку застосування конкретної норми права
Факультативні докази	Дані з відкритих джерел: веб-сторінки, публікації фахівців щодо ситуації на ринку за категорією товарів за період, який перевірявся, офіційні сайти міністерств, огляди цін, роз'яснення податкового органу

Джерело: складено авторами за: Суди з питань трансфертного ціноутворення: український приціл / Економічна правда. — 2019. — 03 вер. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/projects/accounting-taxes-law/2019/09/3/650955/> (дата звернення: 21.07.2021).

справи Харківського апеляційного адміністративного суду № 818/1786/17, Кіровоградського окружного адміністративного суду № П/811/902/16, Полтавського окружного адміністративного суду № 440/1053/19, П'ятого апеляційного адміністративного суду № 420/492/19.

При проведенні експертних економічних досліджень судовим експертам ставляться запитання, на які необхідно надати відповіді в експертних висновках. Приклади таких запитань наведено в Науково-методичних рекомендаціях з підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень<sup>9</sup>. Варто зазначити, що чинна редакція Рекомендацій не містить прикладу запитань, які доцільно ставити на вирішення експерту в податкових спорах щодо трансфертного ціноутворення. У практиці призначення судових економічних експертиз у цій сфері на вирішення судовим експертам виносять ряд запитань (табл. 6).

Як видно з табл. 6, виникають ускладнення при формулюванні запитань, що ставляться судовим експертам на вирішення в судових спорах у сфері трансфертного ціноутворення при призначенні судової економічної

<sup>9</sup> Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень (Інструкція) та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (Рекомендації) : Наказ Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#n3>

експертизи, оскільки ці запитання мають бути в межах компетенції судового експерта-економіста. Саме тому вітчизняними науковцями-практиками сфери судово-експертної діяльності наголошується на доцільності формулювання запитань, що виносяться на вирішення судової економічної експертизи у галузі трансфертного ціноутворення, відповідно до Науково-мето-

**Таблиця 6. Формулювання запитань, що виносять на вирішення судовим експертам при призначенні судових економічних експертиз у сфері трансфертного ціноутворення**

Документ про призначення судової економічної експертизи	Запитання, винесені на вирішення судової економічної експертизи
<p>Ухвала Кіровоградського окружного адміністративного суду від 16.03.2017 у справі № П/811/902/16</p>	<p>Чи є зменшеною вартість сировини за кодом товарної позиції УКТ ЗЕД 1512119100 більше ніж на 5% визначеної Продавцем ПП «Торговий Дім «Креатив Розлив» у 2013 році (стовпчик № 3) від вартості ціни, встановленої в акті перевірки Кіровоградської ОДПІ (стовпчик № 4) за кожної митною декларацією окремо?</p> <p>Яка база оподаткування податком на прибуток за кожною митною декларацією в разі зменшення більше ніж на 5% з урахуванням кількості сировини (стовпчик № 6) у 2013 р.?</p> <p>Чи є зменшеною вартість сировини за кодом товарної позиції УКТ ЗЕД 1512119100 більше ніж на 5% визначеної Продавцем ПП «Торговий Дім «Креатив Розлив» у 2014 р. (стовпчик № 3) від вартості ціни, встановленої в акті перевірки Кіровоградської ОДПІ (стовпчик № 4) за кожної митною декларацією окремо?</p> <p>Яка база оподаткування податком на прибуток за кожною митною декларацією в разі зменшення більше ніж на 5% з урахуванням кількості сировини (стовпчик № 6) у 2014 р.?</p>
<p>Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 12.07.2018 у справі № 818/1786/17</p>	<p>Яка сума доходу визначена Публічним акціонерним товариством «Суміхімпром» у бухгалтерському обліку згідно з аналізом рахунку 362 і звіту за проводками за 2014 р. по контрагенту Tolexis Enterprises AG Швейцарія, контракт 25-12-2013?</p> <p>Чи відображено Публічним акціонерним товариством «Суміхімпром» у бухгалтерському обліку в складі доходу суму 142 883 488,84 грн, яку розраховано згідно з даними експортних ВМД?</p> <p>Чи відповідають показники, використані Публічним акціонерним товариством «Суміхімпром» для розрахунку рентабельності за операціями з Tolexis Enterprises AG Швейцарія, контракт 25-12-2013, даним бухгалтерського обліку підприємства?</p>

*Джерело:* сформовано авторами за: Ухвала Кіровоградського окружного адміністративного суду від 16.03.2017 у справі № П/811/902/16 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/65380029> (дата звернення: 21.07.2021); Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду від 12.07.2018 у справі № 818/1786/17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75325649> (дата звернення: 21.07.2021).

дичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень<sup>10</sup>, наприклад:

*Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (вказуються реквізити акта) зниження об'єкта оподаткування (вказується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (вказується яких)?*

*Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством (назва) доходи за період (зазначається який) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України?*

*Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством (назва) за період (зазначається який) наданим первинним документам і вимогам Податкового кодексу України?*

*Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається який), що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?*

*Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством (назва) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (зазначається який)? [12]*

З метою уніфікації методичних підходів до проведення судової економічної експертизи, дотримання компетенції експерта-економіста і розвитку законодавчого регулювання сфери судово-експертної діяльності вважаємо за доцільне сформульовані науковцями і практиками запитання, що ставляться судовим експертам на вирішення в судових спорах у сфері трансфертного ціноутворення при призначенні судової економічної експертизи, навести в Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень.

## ВИСНОВКИ

Питання трансфертного ціноутворення є об'єктом податкових спорів між платниками податків і податковими органами. Збільшення кількості контрольованих операцій зумовлює зростання кількості податкових перевірок у сфері трансфертного ціноутворення. Проведені дослідження дозволили розробити практичні рекомендації щодо застосування судової економічної експертизи як дієвого механізму в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення, а саме:

- уточнено складові доказової бази платників податків у податкових спорах у сфері трансфертного ціноутворення. Це визначило місце і роль висновку судового експерта в податкових спорах, що дозволяє суду виносити справедливі рішення з економічних питань і враховувати специфіку застосування конкретної норми права;

- визначено обов'язкові елементи, які включає розгляд податкових спорів з питань трансфертного ціноутворення: економічний аналіз, факти (обставини) та юридичну складову (податкове законодавство). Ефективним інструментом урегулювання досудового або дослідчого конфлікту інтересів

<sup>10</sup> Там само.

між податковою службою і платником податків складової «економічний аналіз» є судова економічна експертиза, оскільки висновки судових експертів формують якісну і ґрунтовну доказову базу платників податків у податкових спорах у сфері трансфертного ціноутворення;

• наведено запитання, які доцільно ставити судовому експерту на вирішення в судових спорах з питань трансфертного ціноутворення при призначенні судової економічної експертизи. Також, на нашу думку, їх необхідно навести в Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень. Це дозволить уніфікувати методичні підходи до проведення експертних економічних досліджень і судових економічних експертиз з питань трансфертного ціноутворення. Розроблені практичні рекомендації дають можливість сформулювати ефективну стратегію захисту суб'єктів господарювання в податкових спорах з питань трансфертного ціноутворення шляхом використання висновків судової економічної експертизи.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Король С.Я., Уманців Г.В., Шушакова І.К.* Розвиток трансфертного ціноутворення в умовах глобалізації // *Економічна теорія та право*. — 2021. — № 2 (45). — С. 87—100 (doi: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2021-45-2-87>).
2. *Viiss T.* Risks and Transfer Pricing Regulation at the Multinational Enterprises' Routine Units: A Literature Review / *Prague University of Economics and Business // Prague Economic Papers*. — 2018. — Vol. 27. — Iss. 6. — P. 621—636 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://per.vse.cz/pdfs/pep/2018/06/01.pdf>
3. *Мазаракі А.А., Мельник Т.М., Іксарова Н.О.* та ін. *Зовнішня торгівля України: ХХІ століття* : моногр. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2016. — 600 с.
4. *Фоміна О.В., Музичук М.І.* Сучасні аспекти міжнародного регулювання трансфертного ціноутворення // *Науковий вісник Ужгородського університету*. — Сер.: Економіка. — 2019. — № 1 (53). — С. 246—251.
5. *Джох Р.В.* Трансфертне ціноутворення: причини виникнення й історія розвитку правового регулювання // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. — Сер.: Юриспруденція. — 2015. — Вип. 15 (1). — С. 101—104 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_jur\\_2015\\_15\(1\)\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2015_15(1)_29)
6. *Dongxian Guo, Li Liu, Schmidt-Eisenlohr T.* International Transfer Pricing and Tax Avoidance: Evidence from Linked Trade-Tax Statistics in the UK // *International Finance Discussion Papers*. — 2017-1214 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.federalreserve.gov/econres/ifdp/files/ifdp1214.pdf> (doi: <https://doi.org/10.17016/IFDP.2017.1214>).
7. *Мельниченко Р.* Податковий контроль трансфертного ціноутворення в Україні // *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. — 2019. — № 5. — С. 63—79 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt\\_2019\\_5\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2019_5_8)
8. *Алексеева А., Ігнатенко Т.* Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю // *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. — 2014. — № 3. — С. 85—95 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu\\_2014\\_3\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_8)
9. *Гурочкіна В.В., Рожко Ю.В.* Трансфертне ціноутворення: судова українська практика та методика оцінки податкових правопорушень // *Проблеми системного підходу в економіці*. — 2019. — Вип. 6 (2). — С. 45—57 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE\\_print\\_2019\\_6\(2\)\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_6(2)_9)
10. *Мусяєнко Н., Барановська С.* Спори з трансфертного ціноутворення в Україні у 2020 році. — Ч. 1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/07/spory-z-transfertnoho-tsinoutvorennya-v-ukrayini-u-2020-rotsi.html>



11. Реун А., Кузьміна К. Актуальна судова практика з трансфертного ціноутворення / LCF. — 2020. — 23 чер. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://lcf.ua/news/aktualna-sudova-praktika-z-transfertnogo-tsinoutvorennya/> (дата звернення: 21.07.2021).
12. Гриненко І.М., Гриненко Ю.І. Алгоритм проведення економічних досліджень контрольованих операцій // Криміналістика і судова експертиза. — 2017. — Вип. 62. — С. 402—410 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise\\_2017\\_62\\_50](http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2017_62_50)
13. Дмитренко Є. Судові експертизи контрольованих операцій на їх відповідність принципу «витягнутої руки»: алгоритм проведення // Аудитор України. — 2018. — № 7-8 (272-273). — С. 72—82.
14. Мищенко Т.М. Теоретико-організаційні засади судово-економічної експертизи контрольованих операцій // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. — 2019. — Вип. 3 (20). — С. 292—299.

Стаття надійшла 27.04.2021

#### REFERENCES

1. Korol S., Umantsiv H., Shushakova I. Development of transfer pricing in the conditions of globalization. *Economic Theory and Law*, 2021, No. 2 (45), pp. 87-100 (doi: <https://doi.org/10.31359/2411-5584-2021-45-2-87>) [in Ukrainian].
2. Buus T. Risks and Transfer Pricing Regulation at the Multinational Enterprises' Routine Units: A Literature Review. *Prague Economic Papers, Prague University of Economics and Business*, 2018, Vol. 27, Iss. 6, pp. 621-636, available at: <https://pep.vse.cz/pdfs/pep/2018/06/01.pdf>
3. Mazaraki A., Melnik T., Iksarova N. et al. Ukraine's Foreign Trade: XXI Century. Kyiv, Kyiv National University of Trade and Economics, 2016 [in Ukrainian].
4. Fomina O., Muzychuk M. Modern aspects of international transfer pricing regulation. *Scientific Bulletin of Uzhhorod University, Series «Economics»*, 2019, No. 1 (53), pp. 246-251 [in Ukrainian].
5. Dzhoh R. Transfer pricing: reasons of appearance and history of development. *Scientific Bulletin of the International Humanities University. Series: Jurisprudence*, 2015, Iss. 15 (1), pp. 101-104, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu\\_jur\\_2015\\_15\(1\)\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2015_15(1)_29) [in Ukrainian].
6. Dongxian Guo, Li Liu, Schmidt-Eisenlohr T. International Transfer Pricing and Tax Avoidance: Evidence from Linked Trade-Tax Statistics in the UK. *International Finance Discussion Papers*, 2017-1214, available at: <https://www.federalreserve.gov/econres/ifdp/files/ifdp1214.pdf> (doi: <https://doi.org/10.17016/IFDP.2017.1214>).
7. Melnychenko R. Tax control of transfer pricing in Ukraine. *Foreign Trade: Economics, Finance, Law*, 2019, No. 5, pp. 63-79, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt\\_2019\\_5\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2019_5_8) [in Ukrainian].
8. Alekseyeva A., Ignatenko T. Transfer pricing as mechanism of tax payment control. *Herald of Kyiv National University of Trade and Economics*, 2014, No. 3, pp. 85-95, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu\\_2014\\_3\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2014_3_8) [in Ukrainian].
9. Hurochkina V., Rozhko Yu. Transfer pricing: Judicial Ukrainian practice and evaluation methods of tax rights. *Problems of Systemic Approach in the Economy*, 2019, Iss. 6 (2), pp. 45-57, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE\\_print\\_2019\\_6\(2\)\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2019_6(2)_9) [in Ukrainian].
10. Musienko N., Baranovska S. Disputes on transfer pricing in Ukraine in 2020. Available at: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/07/spory-z-transfertnoho-tsinoutvorennya-v-ukrayini-u-2020-rotsi.html> [in Ukrainian].
11. Reun A., Kuzmina K. Current judicial practice on transfer pricing. LCF, June 23, 2020, available at: <https://lcf.ua/news/aktualna-sudova-praktika-z-transfertnogo-tsinoutvorennya/> (accessed on: 21.07.2021) [in Russian].
12. Grynenko I., Grynenko Yu. Procedure of controlled operations's study. *Criminalistics and Forensics*, 2017, Iss. 62, pp. 402-410, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise\\_2017\\_62\\_50](http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2017_62_50) [in Ukrainian].



13. Dmytrenko Ye. Forensic examinations of controlled operations for their compliance with the principle of «outstretched arm»: The algorithm for conducting. *Auditor of Ukraine*, 2018, No. 7-8 (272-273), pp. 72-82 [in Ukrainian].
14. Mishchenko T. Theoretical-organizational bases of the forensic economic examination of controlled operations. *Eastern Europe: economy, business and management*, 2019, Iss. 3 (20), pp. 292-299 [in Ukrainian].

Received on April 27, 2021

*Olena Fomina*, Dr. Sci. (Econ.), Professor,  
Professor of the Department of Accounting and Taxation  
Kyiv National University of Trade and Economics  
19, Kioto St., Kyiv, 02156, Ukraine  
*Iryna Shushakova*, PhD (Econ.),  
Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation  
Kyiv National University of Trade and Economics  
19, Kioto St., Kyiv, 02156, Ukraine

#### FORENSIC ECONOMIC EXAMINATION OF TRANSFER PRICING

The integration of national economies and markets, the ability of large corporations to conduct international business, the development of the digital sector of the economy contribute to global trends in the globalization of the international taxation system. The exchange of tax information and the conduct of joint tax audits by the tax authorities necessitate the unification of approaches to transfer pricing by transnational companies. The intensification of tax audits by tax authorities on transfer pricing issues leads to tax disputes, including those that are considered in court. Administrative litigation involves the use of an effective tool in resolving tax disputes on transfer pricing, namely forensic economic examination.

The peculiarities of conducting tax audits on transfer pricing and the use of forensic economic examination as an effective mechanism in tax disputes on transfer pricing are studied. The analysis of judicial practice in this area allowed to establish groups of disputes on transfer pricing, which are considered by the Administrative Court of Cassation within the Supreme Court. It is established that the consideration of tax disputes on transfer pricing includes three mandatory elements: economic analysis, facts (circumstances) and the legal component (tax legislation). Forensic economic examination is an effective tool for resolving pre-trial or investigative conflicts of interest between the tax service and the taxpayer of the «economic analysis» component. Approaches to the formulation of questions submitted for the decision of forensic economic examination on transfer pricing are studied. It is determined that the conclusions of forensic experts form a qualitative and thorough evidence base of taxpayers in tax disputes in the field of transfer pricing.

**Keywords:** *transfer pricing; connected entities; controlled operations; BEPS; tax disputes in the field of transfer pricing; forensic economic examination on transfer pricing.*