

## ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ

## THEORETICAL-ORGANIZATIONAL BASES OF THE FORENSIC ECONOMIC EXAMINATION OF CONTROLLED OPERATIONS

**Мищенко Т.М.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу,  
Університет державної фіскальної служби України

**Mishchenko T.M.**

Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer at Department of Audit and Economic Analysis,  
National University of State Fiscal Service of Ukraine

*У статті розглянуто сутність контрольованих операцій, указано на необхідність їх контролю. Досліджено практику судового оскарження платниками податків рішень органів ДФС за результатами перевірок контрольованих операцій. Обґрунтовано необхідність залучення експертів-економістів для формування доказової бази у судових спорах про відповідність контрольованих операцій принципу «вистягнутої руки». Указано на необхідність поглиблення теоретичних та організаційних засад експертних досліджень контрольованих операцій шляхом визначення ключових понять та змісту стадій процесу дослідження. Визначено мету, завдання, предмет та класифіковано об'єкти експертного дослідження контрольованих операцій з урахуванням їхніх місця та ролі в процесі експертизи. З урахуванням специфіки контрольованих операцій конкретизовано зміст стадій та етапів процесу судової експертизи, що сприятиме формуванню алгоритмів експертного дослідження та подальшим науковим розробкам зі створення експертної методики.*

**Ключові слова:** контрольовані операції, експертне дослідження, мета експертизи, предмет експертизи, об'єкти експертизи, стадії процесу дослідження.

*В статье рассмотрена сущность контролируемых операций, указано на необходимость их контроля. Исследована практика судебного обжалования налогоплательщиками решений органов ДФС по результатам проверок контролируемых операций. Обоснована необходимость привлечения экспертов-экономистов для формирования доказательной базы в судебных спорах о соответствии контролируемых операций принципу «вытянутой руки». Указано на необходимость углубления теоретических и организационных основ экспертных исследований контролируемых операций путем определения ключевых понятий и содержания стадий процесса исследования. Определены цели, задачи, предмет и классифицированы объекты экспертного исследования контролируемых операций с учетом их места и роли в процессе экспертизы. С учетом специфики контролируемых операций конкретизировано содержание стадий и этапов процесса судебной экспертизы, что будет способствовать формированию алгоритмов экспертного исследования и научным разработкам экспертной методики.*

**Ключевые слова:** контролируемые операции, экспертное исследование, цель экспертизы, предмет экспертизы, объекты экспертизы, стадии процесса исследования.

*The essence of controlled operations is considered in the article; the necessity of their control is indicated. The practice of judicial appeal by taxpayers to the decisions of the SFS bodies based on the results of inspections of controlled operations was investigated. The necessity of involving experts-economists to form the evidence base in court disputes about the conformity of controlled operations with the “arm’s-length principle” is substantiated. The necessity of deepening the theoretical and organizational principles of expert research of controlled operations is indicated by means of defining key concepts and content of the stages of the research process. The purpose of the controlled operations research is determined, which provides justification for the correspondence of transactions, which are reflected in the documents of the taxpayer, related to transfer pricing for the purpose of income tax to the*

*provisions of the Tax Code of Ukraine and other legislative and regulatory acts. The article examines the subject of forensic economic examination at the level of a specific expert study, which is a set of factual data obtained through the use of special knowledge in the field of transfer pricing and taxation in the study of accounting and other information on tangible media for the purposes of legal proceedings. The objects of expert examination of controlled operations are classified, taking into account their place and role in the process of examination: main – documents of the taxpayer on transfer pricing; supporting documents – documents received as a result of requests from transfer pricing documentation sent by the SFS authorities to the taxpayer; additional – materials of criminal proceedings related to the subject of examination, in particular, documents drawn up on the results of tax audits. Taking into account the specifics of controlled operations, the content of the stages and phases of the forensic examination process is specified, which will contribute to the formation of expert research algorithms and further scientific development on the creation of an expert methodology.*

**Key words:** controlled operations, expert research, purpose of expertise, subject of expertise, objects of expertise, stages of research process.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Трансфертне ціноутворення є одним із актуальних напрямів здійснення контролю органами ДФСУ, який відповідає міжнародним податковим трендам останніх років. Потенційна загроза бюджету України, що виникає внаслідок переміщення прибутку в сприятливі «оазиси» з «низькою податковою юрисдикцією», зумовила необхідність посилення податкового контролю та захисту національних інтересів країни. З 2013 р. в Україні запроваджено контроль над трансфертним ціноутворенням, а з 2015 р. розпочалися перші перевірки контрольованих операцій.

ДФСУ звітує, що за результатами п'яти звітних періодів (2013–2017 рр.) платниками податків подано 12,2 тис. звітів про здійснені контрольовані операції. Зокрема, за підсумками 2013 звітного року, було подано 2,5 тис. звітів на суму 1 159 млрд. грн., за 2014 звітний рік – 1,9 тис. звітів на суму 3 611 млрд. грн., за 2015 звітний рік – 3 тис. звітів на суму 1 630 млрд. грн., за 2016 звітний рік – 2,8 тис. звітів на суму 2 413 млрд. грн., за 2017 звітний рік – 2,1 тис. звітів на суму 1 564 млрд. грн. (звітність за 2018 р. буде подана до 1 жовтня 2019 р.) [1]. За результатами аналізу поданих платниками звітів про контрольовані операції та проведених податкових процедур за період 2015–2018 рр. було розпочато 75 перевірок із питань дотримання платниками податків принципу «витягнутої руки» (суть принципу – в оцінці фінансового результату контрольованої операції між непов'язаними особами, тобто на ринкових умовах), з яких 53 вже завершено, за умови, що максимальний термін перевірки становить 18 місяців із можливістю продовження ще на 12 місяців. За результатами цих перевірок донараховано податку на прибуток підприємств в сумі 632 млн. грн., зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 5,3 млрд. грн., донараховано ПДВ – 13,7 млн. грн., нараховано пені – 69 млн. грн. [1].

Значна частина платників податків не погоджується з результатами таких перевірок та, керуючись нормами ст. 56 Податкового кодексу України, розпочинає процедуру оскарження,

яка передбачає після адміністративного оскарження звернення до судових органів [2].

Як свідчить судова практика, більшість судових оскаржень стосується процедурних питань, а саме оскарження штрафів за неподання звітів про контрольовані операції та недекларування або декларування їх у відповідному звіті не в повному обсязі. Проте все частіше виникають спори, які стосуються оскарження результатів податкових перевірок – власне методики, застосованої платниками податків для обґрунтування відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

За період із вересня 2013 р. по січень 2018 р. адміністративними судами України розглянуто 190 позовів із питань трансфертного ціноутворення. За результатами 77 справ (38%) вирішено на користь контролюючих органів, 113 справ (62%) – на користь платників податків [3].

Для прийняття судового рішення виникає потреба у залученні судового експерта, який володіє як фаховими знаннями методології трансфертного ціноутворення, так і навичками економічного, фінансового аналізу та роботи зі спеціалізованими базами даних.

Реалізація експертом спеціальних знань у сфері трансфертного ціноутворення залежить від поставлених на вирішення завдань та вибраної методики експертного дослідження, яка повинна враховувати особливості контрольованих операцій та ключові положення Податкового кодексу України, які регулюють сферу трансфертного ціноутворення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Теоретичним та прикладним питанням судово-економічної експертизи присвятили свої роботи науковці та експерти-практики: Ф.Ф. Бутинець, І.М. Гриненко Л.В. Гуцаленко, С.В. Евдокименко, Н.І. Клименко С.В. Кудряшова Ю.К Орлов, І.О. Панченко, Е.Б. Сімакова-Єфремян, О.В. Хомутенко, О.Р. Шляхов та ін. Беззаперечно є наукова та практична значимість їхніх досліджень, проте нині відзначається недостатність наукових розробок щодо концептуальних питань проведення судово-економічних досліджень із питань транс-

фертного ціноутворення, які б обґрунтували та алгоритмічно ілюстрували наукові, теоретичні та практичні узагальнення з даного напрямку.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою дослідження є поглиблення теоретичних і організаційних положень судово-економічної експертизи шляхом визначення ключових понять експертного дослідження контрольованих операцій та конкретизації змісту стадій дослідницького процесу для подальшого формування алгоритмів дослідження та експертної методики, що може бути чинником підвищення ефективності практичної експертної діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для досягнення визначеної мети передусім необхідно розглянути ключові положення Податкового кодексу України, які регулюють питання трансфертного ціноутворення. Ст. 39 визначено фінансові критерії виокремлення контрольованих операцій, а саме річний дохід платника податків від усіх видів діяльності повинен перевищувати 150 млн. грн., водночас обсяг його господарських операцій із кожним контрагентом повинен перевищувати 10 млн. грн. за рік [2]. За цих умов контрольованими операціями вважаються господарські операції: з пов'язаними особами, з нерезидентами, які зареєстровані у державах, перелік яких затверджено Постановою КМУ № 1045 [4]; господарські операції між платником податків та його пов'язаною особою – нерезидентом, якщо в ланцюгу поставки є одна або декілька осіб, які не виконують істотних функцій та не використовують істотних активів у таких операціях; операції з нерезидентами з переліку організаційно-правових форм, затверджених Постановою КМУ № 480 [5]; зовнішньоекономічні операції, які здійснюються через комісіонерів-нерезидентів, а також із 2018 р. операції між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні.

Контроль здійснення контрольованих операцій проводиться органами ДФСУ за принципом «втягнутої руки» (Arm's length principle). Суть цього принципу розкрито у ст. 9 Модельної конвенції ОЕСР (Організація економічного співробітництва та розвитку) та п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України. Він передбачає, що обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «втягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «втягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазна-

ченому принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку [2].

Під час спеціалізованих податкових перевірок контрольованих операцій одним із ключових напрямів є аналіз правильності економічних досліджень платника податків у сфері трансфертного ціноутворення. Слід зазначити, що практика проведення власних економічних досліджень останнім часом активно використовується податковими органами під час перевірок контрольованих операцій. Проте результати таких досліджень інколи повністю відмінні від тих, які були отримані платниками податків. Здебільшого це стосується діапазонів рентабельності або цін [6, с. 70].

За цих умов, відповідно до ст. 56 ПКУ, платник податків має право оскаржити рішення податкових органів або в адміністративному порядку (з можливістю подальшого оскарження у судовому порядку), або відразу у судовому порядку [2]. У разі судового оскарження суми донарахованого грошового зобов'язання, що зазначена у податковому повідомленні-рішенні, складеному в результаті податкової перевірки контрольованих операцій, за наявності обставин, передбачених Наказом Міністерства юстиції України № 53/5 [7], проводиться судово-економічна експертиза за зверненням сторін чи ухвалою суду.

Мету проведення судово-економічної експертизи контрольованих операцій можна визначити як обґрунтування відповідності відображених у документах платника податків операцій, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням, для цілей оподаткування податком на прибуток нормам Податкового кодексу України та інших законодавчо-нормативних актів.

Для повної реалізації функцій експертизи та досягнення встановленої мети необхідне чітке розуміння ключових понять судово-економічної експертизи контрольованих операцій, а саме предмета, завдання, об'єктів, процесу.

Основною характеристикою будь-якого дослідження є його предмет. Питанню щодо предмета судової експертизи присвячено праці О.Р. Шляхова, який визначив його як фактичні дані, обставини справи, що встановлюються за допомогою спеціальних знань і дослідження матеріалів кримінальної або цивільної справи [8]. Науковці-практики О.В. Хомутенко та С.В. Кудряшова пропонують розуміти предмет судової експертизи як «інформацію про факти та обставини справи, яка одержується в результаті дослідження об'єкта, а також фактичні дані, з'ясування яких потребує виключно спеціальних знань експерта відповідної спеціальності» [9, с. 556].

У чинному законодавстві відсутнє визначення предмету судово-економічної експертизи, що ускладнює його розуміння учасниками експертного процесу, зокрема у дослідженні контрольованих операцій. Водночас науковці наголо-

шують, що він має складну структуру та є одним із ключових понять судової експертології [10; 11]. Так, Ю.К. Орлов, указуючи на важливість предмета експертизи, підкреслює: «Это то, что может быть установлено экспертизой, определяет ее возможности, не допускает выхода за его пределы» [12, с. 43].

Предмет судово-економічної експертизи як практичної діяльності у теорії судової експертизи розглядається на двох рівнях: предмет класу експертиз і предмет конкретного експертного дослідження. Предмет експертного дослідження контрольованих операцій можна окреслити як сукупність фактичних даних, отриманих шляхом використання спеціальних знань у сфері трансфертного ціноутворення й оподаткування під час дослідження облікової та іншої інформації на матеріальних носіях для цілей судочинства.

Ураховуючи запропоноване тлумачення предмета судово-економічної експертизи контрольованих операцій, можна окреслити головне її завдання – це дослідження з фактичного та змістового поглядів матеріальних носіїв інформації про операції, пов'язані з трансфертним ціноутворенням, для встановлення фактичних даних, які мають вплив на оподаткування податком на прибуток.

Вирішення завдань судово-економічної експертизи потребує чіткого визначення об'єктів дослідження. Від правильного та повного надання на дослідження об'єктів судово-економічної експертизи залежать якість експертного висновку, його доказовість [13, с. 61]. Об'єкти експертного дослідження контрольованих операцій можна тлумачити як матеріальні носії економічної та іншої інформації, яка пов'язана з трансфертним ціноутворенням та оподаткуванням прибутку суб'єкта господарювання.

Експертна практика свідчить, що об'єкти судово-економічної експертизи визначають параметри дослідження, тому, враховуючи різноманітність форм, видів, найменувань документів їхніх місця та ролі в процесі експертного дослідження контрольованих операцій, доцільним є виокремлення трьох основних груп документів:

– основні – документи платника податків із трансфертного ціноутворення. Вимоги щодо складу та змісту цієї документації передбачені пп. 39.4.6 Податкового кодексу України, відповідно до якого документація з трансфертного ціноутворення (сукупність документів або єдиний документ, складений у довільній формі) повинна містити таку інформацію:

- дані про пов'язаних осіб;
- загальний опис діяльності групи суб'єктів господарювання;
- опис структури управління платника податків;
- опис діяльності та стратегії ділової активності платника податків;

– відомості про участь платника податків у реструктуризації бізнесу або передачі нематеріальних активів;

– опис контрольованих операцій та копії відповідних договорів, опис товарів (робіт, послуг);

– відомості про фактично проведені розрахунки;

– чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни товарів (робіт, послуг);

– функціональний аналіз;

– економічний та порівняльний аналіз;

– відомості про проведене платником податків самостійне коригування податкової бази та сум податку на прибуток;

– підтверджуючі – документи, одержані в результаті направлених органами ДФСУ платнику податків запитів щодо надання документації з трансфертного ціноутворення. Підпунктом 39.4.8 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України визначено, що у разі коли подана платником податків документація з трансфертного ціноутворення не містить належного обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки», ДФСУ надсилає платнику податків запит із вимогою додаткового обґрунтування відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» [2]. До складу такої документації необхідно віднести: облікові документи в розрізі контрольованих операцій та інформації щодо формування собівартості продукції; установчі документи; договірні; наказово-розпорядчі; організаційно-управлінські; планово-економічну документацію та документи економічних досліджень із питань трансфертного ціноутворення платника податків тощо;

– додаткові документи – матеріали кримінального провадження, пов'язані з предметом експертизи, зокрема документи, складені за результатами податкових перевірок (акти документальної, камеральної перевірок) та процесуальні документи (протоколи слідства та суду, висновки первинних та додаткових експертиз, висновки спеціалістів тощо).

Дослідження об'єктів судово-економічної експертизи контрольованих операцій проводиться з використанням методичних і технічних прийомів, об'єднаних в єдиний процес експертного дослідження, який ґрунтується на використанні низки послідовних дій, спрямованих на досягнення певного результату.

До процесу проведення експертних досліджень існують певні законодавчі вимоги, оскільки від них залежать якість та строки розслідування, правильність прийняття рішень за кримінальним провадженням. Тому питання, пов'язані з процесом проведення судовим експертом досліджень контрольованих операцій на їх відповідність принципу «витагнутої руки», є вкрай актуальними. Максимально чітко визначення стадій та етапів процесу судово-економічного дослідження контрольованих операцій



дає змогу сформувавши методику та побудувати алгоритмічну модель дослідження. У 2015 р. Дніпропетровським НДІСЕ Міністерства юстиції України розроблена Методика дослідження господарських операцій з оподаткування під час застосування трансфертних цін (реєстраційний № 11.1.69 від 27.01.2017). Проте експерти-практики наголошують, що дана методика не здатна вирішити сучасні потреби судово-експертної діяльності під час проведення досліджень із трансфертного ціноутворення, а отже, потребує повного фундаментального оновлення [3].

Наукові розробки вчених Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Гуцаленко, С.В. Євдокіменко, І.О. Панченко, Е.Б. Сімакової-Єфремян та ін. свідчать про загальний підхід до виокремлення стадій експертного дослідження. У працях науковців зазначається, що, як і будь-який дослідницький процес, проведення судово-економічної експертизи охоплює чотири стадії: підготовчу, організаційно-методичну, дослідну та стадію узагальнення результатів дослідження. Розглянемо зміст указаних стадій з урахуванням специфіки експертного дослідження контрольованих операцій (рис. 1).

Завданнями підготовчої стадії експертного дослідження контрольованих операцій є: встановлення мети дослідження; оцінка наданих у розпорядження експерта матеріалів кримінального провадження відносно їх достатності та якості для вирішення поставлених завдань; формування загальної уяви про зміст проведених контрольованих операцій. Одним з етапів підготовчої стадії є попереднє дослідження, яке передбачає: встановлення наявності об'єктів дослідження; вивчення достатності та якості наданих матеріалів; з'ясування відповідності наданих матеріалів предмету конкретного експертного дослідження. Нині судові експерти-економісти під час проведення дослідження наданих документів застосовують методи, передбачені методикою «Методи, способи та прийоми, які використовуються під час проведення судово-економічних експертиз» за реєстраційним кодом 11.0.08, яка розроблена співробітниками Дніпропетровського НДІСЕ. У ній визначено спеціальні методи, такі як документальна перевірка, зіставлення документів і моделювання.

За результатами цього етапу експерт може подати клопотання про надання додаткових матеріалів, необхідних для дослідження або клопотання про проведення інших видів експертиз (технічна експертиза документів, експертиза реквізитів документів, експертиза друкарських форм та інших засобів виготовлення документів, експертиза матеріалів документів, почеркознавча експертиза, комп'ютерно-технічна експертиза тощо), або відмовитися від проведення експертизи (за наявності законних підстав).

Другий етап цієї стадії – роздільне дослідження – полягає у вивченні обставин кримі-

нального провадження та суті питань, які надані експерту для вирішення; встановленні відповідності поставлених на дослідження питань компетенції експерта; дослідженні акту документальної перевірки контролюючого органу, податкової політики платника податків у частині участі в контрольованих операціях, ознайомлення із законодавчо-нормативним регулюванням цих операцій. Результатом цього етапу є встановлення суті суперечки платника податків та контролюючого органу щодо методичних підходів обґрунтування відповідності контрольованих операцій принципу «витагнутої руки».

На організаційно-методичній стадії процесу експертного дослідження основними завданнями є формування загальних підходів до проведення якісної експертизи, побудова гіпотез та планування дослідження. Експерту необхідно встановити послідовність вирішення експертних завдань, вибрати методику дослідження, розробити алгоритм дослідження за кожним поставленим питанням. У результаті експерт попередньо моделює структуру вирішення експертного завдання.

Дослідна стадія передбачає вирішення завдання, пов'язаного з установленням відповідності та (або) розбіжностей фактичного виконання контрольованих операцій платником податків умовам «витагнутої руки» та вимогам законодавчо-нормативних актів із питань трансфертного ціноутворення. На першому етапі експерту необхідно: встановити належність об'єктів експертизи учасникам контрольованої операції; визначити тип контрольованої операції (з матеріальними активами, надання послуг, виконання робіт, користування торговою маркою тощо); з'ясувати рівень інформативності та порівнювальності об'єктів експертизи щодо предмета експертного дослідження; провести поетапний аналіз документів, які містять інформацію про контрольовані операції, за формою та змістом. У результаті проведеного дослідження експерт документально обґрунтовує підтвердження або спростування фактичного здійснення контрольованої операції. На другому етапі дослідної стадії експерт проводить порівняльне дослідження відповідності змісту документації з трансфертного ціноутворення платника податків нормам Податкового кодексу України. При цьому він досліджує: дані про пов'язаних осіб; загальний опис діяльності, структури та стратегії ділової активності управління платника податків; опис контрольованих операцій та копії відповідних договорів, опис товарів (робіт, послуг); відомості про фактично проведені розрахунки; чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни товарів (робіт, послуг), а також оцінює належне обґрунтування платником податків відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки». Особлива увага приділяється встановленню коректності підходів до функціонального

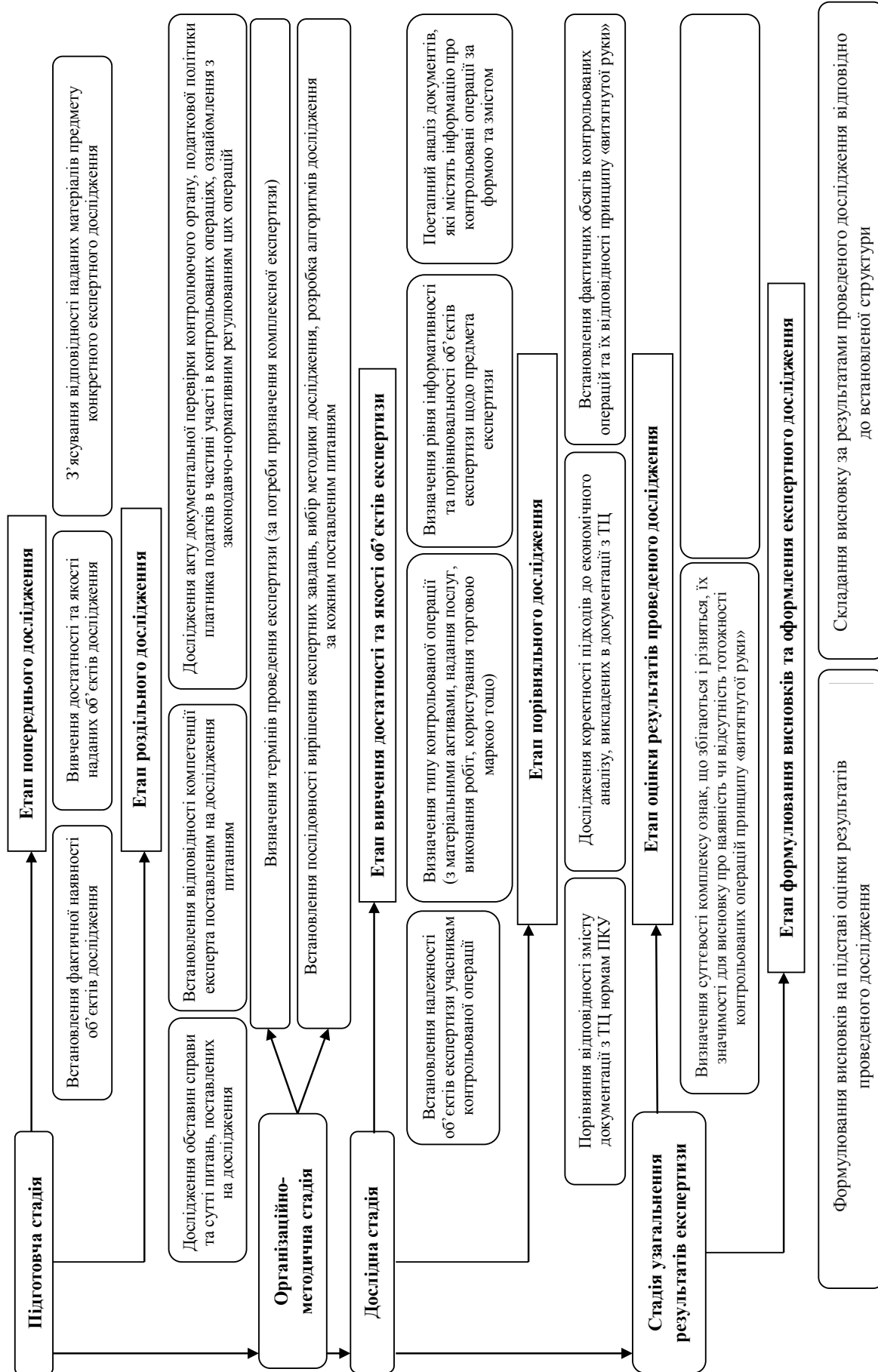


Рис. 1. Стадії процесу експертного дослідження контрольованих операцій

аналізу контрольованої операції, застосовані платником податків (вибір методу трансфертного ціноутворення; сторони, що тестуються; показники рентабельності; джерела інформації тощо), оскільки за результатами такого дослідження експерт робить висновки стосовно відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Серед усіх питань, які вивчає експерт, найбільш суттєвими є питання, пов'язані з функціональним аналізом та економічними дослідженнями, які проводить платник податків. Як уже зазначалося, на основі функціонального аналізу робиться висновок щодо розподілу функцій, ризиків та активів між учасниками контрольованої операції. Результатами дослідження функціонального аналізу можуть бути висновки експерта щодо реальних умов здійснення контрольованої операції або сумніви у виборі застосованого методу стороною, що тестується, і підходів до проведення економічного дослідження або навіть висновок про нереальність господарської операції з відповідними негативними наслідками для платника податків. Особливо прискіпливо експерт досліджує проведені економічні дослідження з пошуку зіставних операцій або компаній та алгоритму розрахунку фактичного показника рентабельності контрольованої операції. У разі недостатності документального обґрунтування, наведеного платником податків, експерт може зробити висновок про необхідність зміни підходів до проведення економічного аналізу. Результатом порівняльного дослідження, проведеного на дослідній стадії, є отримання документального та нормативного обґрунтування (спростування) відповідності контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Експертна практика дослідження контрольованих операцій свідчить, що типовими порушеннями принципу «витягнутої руки» є заниження бази оподаткування податком на прибуток у зв'язку з реалізацією/придбанням товарів, робіт та послуг нерезиденту – пов'язаній особі або нерезидентам, зареєстрованим у низькоподаткових юрисдикціях, за ціною, що є нижчою, ніж ринкова. Як наслідок – заниження бази оподаткування податком на прибуток.

Завершальна стадія експертного дослідження контрольованих операцій передбачає оцінку результатів проведеного дослідження, формулювання висновків та оформлення експертного дослідження. У першу чергу експерт оцінює суттєвість комплексу ознак, що збігаються і різняться, їх значимість для висновку про наявність чи відсутності тотожності контро-

льованих операцій платника податків принципу «витягнутої руки». У подальшому формулює висновки на підставі оцінки результатів проведеного дослідження контрольованих операцій, які ґрунтуються на всебічному, повному й об'єктивному науковому аналізі всіх ідентифікаційних ознак принципу «витягнутої руки».

Розглянута послідовність дослідження контрольованих операцій ґрунтується на стадіях судово-економічної експертизи з конкретизацією змісту кожної стадії, що дає змогу більш свідомо підходити до організації її в рамках конкретної справи, алгоритмізувати технологічний процес за ключовими аспектами з метою застосування методів експертного аналізу об'єктів експертизи і методики дослідження.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Сьогодні перевірка дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» є дуже непростою напрямом податкового контролю, проте дієвим інструментом у боротьбі з розмиванням податкової бази та ухиленням від сплати податків. Тому кількість перевірок із питань трансфертного ціноутворення з кожним роком буде збільшуватися. Разом з активізацією контрольно-перевірочної роботи збільшуватиметься кількість актів із виявленими порушеннями, як наслідок, платники податків вимушені будуть шукати дієві механізми спростування спірних висновків контролюючих органів. І хоча судово-експертна практика свідчить, що нині найбільша кількість судових справ пов'язана з оскарженням штрафів за неподання звітів із контрольованих операцій або неповне декларування контрольованих операцій у звітах, у подальшому збільшиться кількість спірних питань за результатами спеціалізованих перевірок застосування методології трансфертного ціноутворення. Проте, як зазначають фахівці, існує певна неготовність судів давати оцінку складним питанням, що пов'язані із застосуванням методології трансфертного ціноутворення. На допомогу судам у таких випадках може прийти інститут судово-економічної експертизи, до якого на практиці вдаються як платники податків, так і податкові органи [3]. За таких умов важко переоцінити значимість судово-економічної експертизи в процесі розгляду у суді даної категорії справ, адже висновок судового експерта з питань контрольованих операцій відіграє роль центрального доказу під час прийняття рішення суддею і виділяється серед інших джерел доказів тим, що незгоду з ним потрібно ґрунтовно мотивувати.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <https://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html> (дата звернення: 12.05.1019).
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (редакція від 01.03.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 12.05.1019).
3. Дмитренко Є. Алгоритм проведення судових експертиз контрольованих операцій на їх відповідність принципу «втягнутої руки». 2018. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2018/08/> (дата звернення: 11.05.1019).
4. Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, та визнання таким, що втратило чинність : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 977 ; Постанова КМУ від 27.12.2017 № 1045 (редакція від 25.04.2018). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF> (дата звернення: 12.05.1019).
5. Про затвердження переліку організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи : Постанова КМУ від 04.07.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF> (дата звернення: 12.05.1019).
6. Трансфертне ціноутворення. *Tax & Law*. 2018. URL: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax...law.../ey-tax-and-law-issue-1.pdf> (дата звернення: 12.05.1019).
7. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень від 08.10.98 № 53/5 (редакція від 22.02.2019). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1045-2017-%D0%BF> (дата звернення: 12.05.1019).
8. Шляхов А.Р. Труды по судебной экспертизе : научное издание. Москва, 2006. 566 с.
9. Хомутенко О.В., Кудряшова С.В. Про предмет і об'єкт судової економічної експертизи. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2010. Вип. 10. С. 553–561.
10. Євдокіменко С.В. Судово-економічна експертиза: теоретико-методологічні засади і практика реалізації : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2017. 350 с.
11. Панченко І.А. Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти : дис. ... к. е. н. : 08.00.09. Київ, 2007. 242 с.
12. Орлов Ю.К. Современные проблемы доказывания и использования специальных знаний в уголовном судопроизводстве. Москва, 2016. С. 125.
13. Судово-бухгалтерська експертиза / Л.В. Гуцаленко та ін. Київ, 2011. 352 с.