



УДК 336.22

**Булана О. О.**, канд. екон. наук  
старший науковий співробітник Інституту економіки  
та прогнозування НАН України

## **ВПЛИВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ЗДІЙСНЕННЯ МИТНОЇ ОЦІНКИ ТОВАРІВ**

*Проаналізовано податкові ризики для платників податків та бюджету внаслідок неузгодженості процедур визначення трансфертних цін та митної оцінки товарів при імпорті. Визначено спільні та відмінні риси двох методик оцінки вартості товарів при імпорті. Обґрунтовано рекомендації щодо усунення потенційних ризиків, які виникають через відмінності у цих методиках у вітчизняному законодавстві та щодо створення сприятливих умов для платників податків.*

*Ключові слова:* трансфертне ціноутворення, звичайна ціна, митна вартість товарів, імпорт товарів.

**JEL:** H25

За даними UNCTAD, 80% світової торгівлі пов'язано з міжнародною торговельною мережею транснаціональних корпорацій [1]. При цьому значна частка міжнародних торговельних операцій – від 30 до 60% – припадає на транснаціональні корпорації, тобто відбувається між пов'язаними особами. Це створює безумовні ризики для національних податкових систем, тому їм необхідні справедливі механізми оподаткування міжнародних компаній. Базуючись на одній концепції, – а саме справедливої ціни, – трансфертне ціноутворення для податку на прибуток і визначення митної вартості для стягнення митних платежів (мита, ПДВ з імпорту та акцизного податку з імпорту), необхідні для визначення ціни торговельних операцій з метою оподаткування, методологічно дуже суттєво розрізняються. Через це встановити єдину ціну для прямих та непрямих податків за одними і тими самими операціями дуже складно, якщо взагалі можливо.

Різна ціна за тими самими операціями для різних податків закладає значні ризики як для платників податків, так і для бюджету. Для перших це надмірний податковий тиск і труднощі з обґрунтуванням зазначеної у їх контрактах ціни для митних та/або податкових органів. А для податкових і митних адміністрацій методологічні відмінності у визначенні ціни можуть призводити до ухилення від сплати податків.

Дослідження, яке провели Дж.Блауїн, Л.Робінсон та Дж.Сеїдман, показало, що за високих митних платежів компанії можуть змінювати свої підходи до трансфертного ціноутворення (обирати його інший метод, порівнювані операції тощо) для їх заниження. При цьому, якщо координація між податковими підрозділами, що контролюють податок на прибуток та митні платежі, слабка, то в результаті такого "творчого" підходу платників податків до трансфертного ціноутворення держава втрачає значно більше податкових надходжень [2]. Таким чином, знайти підхід, який би зближував ціни за контрольованими операціями, визначеними за різною методикою, зацікавлені як добросовісні платники податків, так і податкові адміністрації.

В Україні регулювання трансфертного ціноутворення було започатковане з ухваленням Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення" від 04.07.2013 № 408-18. А Законом України



від 28.12.2014 № 72-VIII до Податкового кодексу України було внесено зміни у частині удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

**Метою статті** є визначення податкових ризиків, обумовлених методологічними відмінностями визначення митної вартості та трансфертного ціноутворення за контрольованими операціями.

Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення [3] є базовим документом, який покладено в основу податкового законодавств з регулювання трансфертного ціноутворення багатьох країн світу, зокрема й України. Трансфертне ціноутворення як методика визначення ціни торговельної операції для цілей оподаткування базується на принципі "витагнутої руки", згідно з яким пов'язані підприємства мають здійснювати операції між собою за тими ж цінами, за якими б їх здійснювали б не пов'язані суб'єкти господарювання.

Митна оцінка товарів у країнах – членах СОТ здійснюється на основі іншого документу, а саме – Угоди про застосування ст. VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р. [4]. Ст. 1 Угоди передбачає, що "митна вартість імпортованих товарів є контрактною вартістю, тобто ціною, фактично сплаченою або що підлягає сплаті за товари, якщо вони продаються на експорт до країни імпорту...". При цьому той факт, що покупець і продавець між собою пов'язані, не є підставою вважати контрактну вартість неприйнятною. У такому разі контрактна вартість приймається, якщо "обставини навколо продажу" показали, що взаємопов'язаність сторін не вплинула на ціну. На практиці ж митні органи визначають ці обставини як такі, чи була ціна у випадку пов'язаних сторін визначена таким самим чином, як і для не пов'язаних сторін, або ж чи відповідає контрактна ціна між пов'язаними особами звичайній практиці ціноутворення для відповідної групи товарів.

Таким чином, на перший погляд, обидва підходи є подібними – у частині необхідності перевірки, чи відповідає ціна для операцій між пов'язаними особами рівню цін для не пов'язаних між собою компаній. Однак на методологічному рівні трансфертне ціноутворення та митна оцінка товарів мають такі відмінності (табл. 1).

На міжнародному рівні для визначення справедливої ціни використовують неоднакові підходи та правові акти, підготовлені у різний час, тож розроблення єдиних принципів для двох методик може розтягнутися на багато років.

Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення, на якому базується відповідне законодавство багатьох країн світу, було прийняте в 1995 р. Проте вже у 2010 р. з'явилася оновлена версія, що враховує сучасні виклики та проблеми, які виникають між транснаціональними корпораціями та податковими адміністраціями. При цьому Угода про застосування ст. VII ГАТТ була прийнята на рік раніше за Керівництво ОЕСР – у 1994 р. – і з тих пір не змінювалася. Проте з 1994 р. торгівля між пов'язаними особами інтенсифікувалася, а тому порядок визначення митної вартості для таких операцій потребує уточнення та більшої деталізації.

Угода про застосування ст. VII ГАТТ формулює підходи до митної оцінки товарів у загальному вигляді і не завжди дає відповіді на актуальні питання щодо визначення ціни в операціях між пов'язаними особами. Згідно з параграфом 2 Угоди, якщо митна адміністрація має підстави вважати, що пов'язаність сторін вплинула на ціну, то вона повинна вивчити "обставини навколо продажу". Щоправда, в Угоді не визначено, як саме митні адміністрації повинні вивчати ці обставини, які процедури та документи при цьому мають бути задіяні чи вивчені. Параграф 2 також передбачає, що контрактна вартість в угодах між пов'язаними сторонами приймається, якщо імпортер покаже, що вона "досить наближена" до контрактної ціни при продажу не пов'язаними особами або до митної вартості ідентичних чи подібних товарів. Водно-



час угода не роз'яснює, що можна вважати "досить наближеним". У Керівництві ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення існує поняття діапазону цін, коли на підставі порівнюваних операцій визначається верхня і нижня межі порівнюваних цін, рентабельності тощо (залежно від методу трансфертного ціноутворення). І якщо ціна між пов'язаними особами в цей діапазон попадає, то вважається, що вона відповідає принципу "витягнутої руки", в протилежному випадку – не відповідає. В митній оцінці таке поняття не застосовується, хоча воно могло прояснити питання, яка ж вартість товарів є "достатньо наближеною" до порівнюваної вартості.

Таблиця 1

Основні відмінності між митною оцінкою товарів і трансфертним ціноутворенням в Україні

Показник	Митна оцінка товарів	Трансфертне ціноутворення
Предмет оподаткування	Тільки для визначення вартості товарів	Товари, послуги та майно
Періодичність	Для окремих операцій	Застосовується на агрегованій основі / річних показниках
Часовий момент	Проводиться при митному оформленні товарів	Існує часовий лаг – податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки" може відбуватися через кілька місяців після завершення операції
Об'єкт застосування	Визначається <b>ціна</b> для кожної імпоротної операції, що відповідає ринковому рівню	Визначається <b>прибуток</b> за певний період часу, що відповідає ринковому рівню
Порядок застосування методів	Чітка ієрархія методів визначення митної вартості	Чіткої ієрархії немає. Методу неконтрольованої порівнюваної ціни надається перевага, а якщо його застосування неможливе, то метод ціни перепродажу та метод "витрати плюс" мають пріоритет порівняно з іншими методами
Ризики для бюджету	Зацікавленість імпортера в зменшенні митної вартості для зниження суми мита при імпорті	Зацікавленість імпортера в завищенні вартості для зменшення зобов'язань з податку на прибуток

Джерело: систематизовано автором на підставі Податкового та Митного кодексу України.

Таким чином формування єдиного підходу до визначення цін у трансфертному ціноутворенні та митній оцінці товарів потребує зміни міжнародних угод та домовленостей у рамках СОТ, а цей процес може бути дуже тривалим і непростим. Так, Угода про застосування ст. VII ГАТТ була прийнята під час Уругвайського раунду переговорів у рамках СОТ, що завершився в 1994 р. Наступний Доха-раунд розпочався в листопаді 2001 р., і його основним досягненням було прийняття "Балійського пакету" в грудні 2013. "Балійський пакет" охоплює лише малу частину всіх проблемних питань, які намагалися врегулювати в рамках Доха-раунду.

Деякі з методів трансфертного ціноутворення дуже схожі на методи визначення митної вартості товарів. Так, в основі методу порівнюваної неконтрольованої ціни лежить ідея про пошук аналогічних операцій між непов'язаними особами, і саме порівняння з цими операціями дозволяє визначити ринкову ціну в контрольованих операціях. Подібний підхід використаний і в методах митної вартості за ціною договору щодо ідентичних товарів та щодо подібних товарів. При застосуванні методу ціни перепродажу та методу визначення митної вартості на основі віднімання вартості за основу береться ціна, за якою імпортовані (або аналогічні чи ідентичні їм) товари продаються на території України непов'язаному продавцю. Схожість методу "вitra-



ти плюс" та методу визначення митної вартості на основі додавання вартості полягає в тому, що в обох випадках треба визначити витрати, понесені при постачанні товарів, та надбавки на ці витрати. Однак навіть між "подібними" методами є відмінності, які можуть суттєво вплинути на ціну (табл. 2).

Незважаючи на те, що методи визначення митної вартості товарів застосовуються в чіткій послідовності, механізми, закладені в методах щодо ідентичних та подібних товарів, а також на основі додавання вартості, можуть бути використані для доведення обґрунтованості ціни, заявленої як контрактна вартість.

У табл. 2 проаналізовані найбільш схожі методи, водночас інші методи визначення митної вартості та трансфертного ціноутворення мають між собою мало спільного. Так, застосування методу визначення митної вартості за ціною договору (контракту) щодо товарів, які імпортуються (або першого методу) передбачає, що ціна, заявлена в декларації, вже відповідає принципу "витягнутої руки" і пов'язаність сторін не вплинула на ціну, зазначену в договорі. Методи ж трансфертного ціноутворення чистого прибутку та розподілення прибутку не мають аналогів серед методів визначення митної вартості.

Очевидно, що методологічні відмінності поки що не дозволяють вирішити питання різного ціноутворення на глобальному рівні, проте, якщо у законодавстві будуть враховані всі потенційні ризики, спричинені цими відмінностями, на рівні окремих платників податків врегулювання суперечок з митними та податковими органами є цілком можливим.

У світовій практиці можна виокремити два проблемні аспекти, які викликають найбільше суперечок між митними органами та платниками податків. По-перше, це можливість платникам податків використовувати для встановлення наявності впливу пов'язаності сторін на контрактну вартість товарів при митному оформленні документацію та підходи, що застосовуються у трансфертному ціноутворенні. По-друге, це можливість коригування митної вартості товарів після їх імпорту в разі зміни ціни через трансфертне ціноутворення, тобто у випадку пропорційного коригування ціни у контрольованих операціях.

Дієвим способом урегулювання суперечок між податковою адміністрацією та платниками податків є укладання договорів про узгодження цін у контрольованих операціях. Перед укладанням договору платник податків та податкова адміністрація узгоджують між собою методику визначення цін, джерела інформації, документацію тощо, і він передбачає методику визначення для платника ціни для всіх або деяких своїх операцій з пов'язаними особами. Договір про узгодження цін у контрольованих операціях може містити істотну для митної оцінки інформацію, яка є доказом того, що ціна відповідно до цієї документації відповідає принципу "витягнутої руки" і пов'язаність сторін не вплинула на контрактну вартість товарів. Цей документ у сфері трансфертного ціноутворення може бути використаний для обґрунтування контрактної ціни та обставин, що супроводжували продаж товару, для митних цілей. Митні адміністрації окремих країн погоджуються приймати договір про узгодження цін у контрольованих операціях як один із доказів митної вартості товарів. Наприклад, Прикордонна служба Канади згодна брати до уваги ціну товару, визначену на підставі договору про узгодження цін у контрольованих операціях, як ціну, що сплачена або підлягає сплаті з коригуваннями відповідно до митного законодавства [6].

Альтернативний варіант використання документації про трансфертне ціноутворення для узгодження митного і трансфертного ціноутворення запропонований Службою митного та прикордонного захисту Австралії (Customs and Border Protection).

Таблиця 2

**Методи трансфертного ціноутворення та митної вартості: ключові відмінності**

Методи, що порівнюються	Основні відмінності
<p>Метод порівняльної неконтрольованої ціни трансфертного ціноутворення та методи визначення митної вартості за ціною договору щодо ідентичних товарів і щодо подібних товарів</p>	<p>Згідно із ст. 59 та 60 Митного кодексу в разі якщо для цілей застосування методу щодо ідентичних товарів виявляється більше ніж одна вартість операції, для визначення митної вартості використовується найменша вартість.</p> <p>При застосуванні методу порівняльної неконтрольованої ціни визначається діапазон цін, який утворюється із зіставних операцій з ідентичними товарами (пп. 39.3.3 Податкового кодексу).</p> <p>Для визначення митної вартості методом ідентичних товарів обов'язковим є співпадіння країни походження товарів (для методу щодо подібних товарів країна походження не принципова), тоді як для методу порівнюваної неконтрольованої ціни співпадіння за цією ознакою не є обов'язковим.</p> <p>Для методу трансфертного ціноутворення можуть враховуватися бізнес-стратегії компаній на ринку та умови платежу, які є необов'язковими для методу визначення митної вартості</p>
<p>Метод ціни перепродажу трансфертного ціноутворення та метод визначення митної вартості на основі віднімання вартості</p>	<p>Для методу ціни перепродажу більш важливою є порівнюваність функцій, що виконуються кожною стороною у зіставних операціях (пп. 39.3.2.8. ПКУ), та ризиків, які при цьому виникають, тоді як для методу визначення митної вартості важливіша порівнюваність товарів (ст. 62 МКУ).</p> <p>Метод віднімання вартості вимагає вирахування з вартості витрат на виплату комісійних чи звичайних торговельних надбавок, а також звичайних витрат, понесених в Україні на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування та інших витрат, пов'язаних з такими операціями, тоді як метод ціни перепродажу ці витрати не враховує.</p> <p>Метод віднімання вартості встановлює граничний термін у 90 днів після імпорту товарів, коли може бути врахована вартість оцінюваних або ідентичних/аналогічних товарів (ст. 62 МКУ), тоді як застосування методу ціни перепродажу передбачає використання інформації за звітний податковий період (рік) (пп. 39.3.2.9. ПКУ)</p>
<p>Метод "витрати плюс" трансфертного ціноутворення та метод визначення митної вартості товарів на основі додавання вартості</p>	<p>Метод визначення митної вартості на основі додавання вартості дуже рідко застосовується як в Україні, так і в інших країнах [5]. Додавання вартості можна застосувати виключно, якщо не можна застосувати перші чотири методи. Однак він може бути використаний імпортером для доведення того, що відносини продавця і покупця не вплинули на ціну товару, заявлену згідно з методом визначення митної вартості за ціною договору.</p> <p>Метод "витрати плюс" є одним з найбільш популярних методів трансфертного ціноутворення, оскільки він зрозумілий і простий у використанні в більшості бухгалтерських систем</p>

Джерело: систематизовано автором на основі Митного та Податкового кодексів України.



Платник податків після укладання договору про узгодження цін у контрольованих операціях з податковими органами може звернутися до Служби митного та прикордонного захисту для отримання роз'яснення щодо вартості (valuation advice), в якому має обґрунтуватися метод оцінки митної вартості, а також документація, прийнята для її підтвердження, та спосіб, у який проводитиметься коригування вартості, де це потрібно [7]. Отже, укладання договору щодо узгодження цін у контрольованих операціях (для цілей оподаткування прибутку) є передумовою для аналогічного узгодження цін для митних цілей.

У Південній Кореї проблемні аспекти визначення митної вартості при імпорті від пов'язаної сторони врегульовуються за допомогою договору про узгодження цін при митній оцінці (Korean advanced customs arrangement). Передумовою появи такого інструменту для врегулювання суперечок між митними органами та платниками податків була інтенсифікація проведення митного аудиту в Кореї, що призвело до збільшення випадків донарахування митних платежів і штрафів. У результаті корейський бізнес звернувся до митних органів з пропозицією пошуку компромісних інструментів врегулювання конфліктів [8]. Договір про узгодження цін при митній оцінці включає порядок визначення митної вартості товарів при імпортних операціях між пов'язаними особами та гарантує, що підприємство, яке не порушує цей договір, не стане об'єктом перевірки митних органів. Цей договір є повним аналогом договору про узгодження цін щодо контрольованих операцій, який укладається з податковими органами для цілей стягнення податку на прибуток.

Незважаючи на те, що врахування митними органами договору про узгодження цін може бути непоганим варіантом пошуку єдиної або наближеної ціни для митних та податкових цілей, це не завжди можливо. Процедура укладання договору про узгодження цін тривала і складна. Такі договори укладаються не всіма підприємствами, що підпадають під регулювання трансфертного ціноутворення. Як показує досвід Великої Британії, протягом року податкові органи здатні обробити тільки кілька десятків заявок на укладення договорів (табл. 3).

Таблиця 3

**Показники укладання договорів про узгодження цін у контрольованих операціях у Великій Британії**

Показник	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Подано заяв протягом року	32	49	32	45
Договори, укладені протягом року	20	35	32	47
Середня тривалість процедури узгодження, місяці	20,3	22,7	16,9	26

Джерело: Управління з податкових і митних зборів Ї Величності [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140206152654/http://www.hmrc.gov.uk/international/transfer-pricing-stats.pdf>

У країнах, де регулювання трансфертного ціноутворення було запроваджено нещодавно, укладання договорів про узгодження цін може бути для платників податків ще складнішим. Так, у Росії, де ефективно регулювання трансфертного ціноутворення розпочалося у 2012 р., такі договори уклалися лише в поодиноких випадках. У 2012 р. був укладений лише один договір з ВАТ "НК "Роснефть", у 2013 р. – ще 3 договори з компаніями "Газпром нефть", "Аерофлот" і "Лукойл" [9]. Можна припустити, що у перші роки після початку регулювання трансфертного ціноутворення в Україні випадки укладання угод про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях будуть одиничними.



Всесвітня митна організація (ВМО) вважає, що документація з трансфертного ціноутворення може бути важливим джерелом інформації, якщо вона містить інформацію про обставини, що супроводжували продаж товарів [10]. На нашу думку, в Україні, відповідно до рекомендацій ВМО та міжнародної практики, митним органам доцільно приймати документацію з трансфертного ціноутворення як доказ обставин, які супроводжували продаж товарів, у тих випадках, де це необхідно та адекватно сприймається. Однак розмаїття документації з трансфертного ціноутворення не дозволяє визначити на законодавчому рівні, які саме документи можуть бути прийнятними для митного оформлення. Тому можливість врахування трансфертної документації великою мірою залежить від професіоналізму митників та їх готовності до діалогу з бізнесом.

Ще одним можливим документом, який дозволив би врегулювати питання митної оцінки та трансфертного ціноутворення, може стати угода про ціноутворення між платником податків та митною адміністрацією (*advanced customs valuation rulings*). В Угоді СОТ про спрощення процедур торгівлі, схваленій під час Балійського раунду переговорів СОТ наприкінці 2013 р. (ст. 3), передбачено, що митні адміністрації можуть видавати попередні обов'язкові рішення щодо методу або критерію для визначення митної вартості за конкретного набору обставин [11]. Упровадження такого інструменту у вітчизняну практику сприяло б побудові конструктивного діалогу між платниками податків та фіскальними органами, зменшенню кількості суперечок щодо визначення митної вартості товарів, а отже, зменшенню ризиків формування доходної частини бюджету [12, с. 88].

Важливе питання, яке потребує врегулювання, – це зміна платником податків своїх зобов'язань щодо митних платежів у разі застосування пропорційного коригування. Пп. 39.5.5 Податкового кодексу передбачає, що коли за результатами перевірки відповідності умов контрольованих операцій принципу "витягнутої руки" контролюючий орган встановив відхилення від цього принципу та проводиться донарахування податкових зобов'язань або коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування чи інших показників податкової звітності, у разі ж, якщо платник податків зробив самостійне коригування, інша сторона контрольованої операції – пов'язана особа має право на коригування своїх податкових зобов'язань, зважаючи на умови, що відповідають принципу "витягнутої руки".

Митний та Податковий кодекси України не містять в собі норми, яка визначала б обов'язки платника податків щодо повідомлення митних органів та внесення змін у митну декларацію при застосуванні ним пропорційного коригування. Пропорційне коригування платником податків своїх податкових зобов'язань може бути здійснене у бік як збільшення ціни в контрольованих операціях, так і її зменшення. З точки зору вітчизняного законодавства ці два випадки матимуть для платника податків різні наслідки.

Розглянемо випадок, коли платник податків має намір збільшити ціну в контрольованих операціях. Згідно з п. 3.3 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженої Постановою НБУ від 24.03.1999 № 136, банк знімає з контролю операцію резидента в разі імпорту товару з увезенням його на територію України після отримання інформації про цю операцію в реєстрі митних декларацій. Оскільки зазначена Інструкція не передбачає, що перерахування коштів може здійснюватися на підставі повідомлення про можливість проведення пропорційного коригування, то для перерахунку коштів у разі пропорційного коригування операцій з імпорту товарів імпортеру необхідно буде надати для підтвердження законності платежу скориговану митну декларацію. Таким чином, імпортер у разі пропорційного кори-



гування та необхідності перерахунку коштів нерезиденту буде зобов'язаний звернутися до митного органу та внести зміни до митної декларації.

У цій ситуації важливо визначити, чи зобов'язаний платник податків при коригуванні цін у контрольованих операціях до збільшення сплачувати штрафи. Ст. 50 Податкового кодексу передбачає, що платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3% від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку. В разі коригування митної вартості товарів у бік збільшення імпортера можуть зобов'язати сплатити не лише належні митні платежі, але і штраф. Водночас право на пропорційне коригування передбачене безпосередньо в Податковому кодексі: пп. 39.5.5 не передбачає сплати будь-яких штрафних санкцій. Таким чином, необхідність сплачувати штраф при пропорційному коригуванні є неоднозначною.

Повернення надміру сплачених митних платежів – це проблемна ситуація, що може виникнути в разі коригування митної вартості товарів до зменшення при пропорційному коригуванні. В міжнародній практиці немає єдиного підходу щодо того, чи повинні митні органи повертати кошти в разі зменшення ціни при пропорційному коригуванні. В Австрії, Франції, Індії, Італії та Швейцарії митні органи у такій ситуації кошти платнику податків не повертають. У деяких країнах, а саме в Китаї, Японії, Росії та Великій Британії законодавчо повернення коштів не заборонено, але на практиці цього майже не відбувається [13].

У Чехії, Німеччині та Кореї повернення коштів при пропорційному коригуванні дозволяється, якщо про можливість коригування митної вартості було відомо у момент митного оформлення [13]. Наприклад, якщо підприємство уклало договір з податковими органами про попереднє узгодження цін у контрольованих операціях і цей договір містить пункт щодо умови про проведення пропорційного коригування за підсумками року, то цей пункт може служити на митниці доказом того, що вартість, зазначена в інвойсі, не є остаточною на момент імпорту товарів. А отже, підприємство має обґрунтовані підстави для ретроспективного коригування митної вартості [14].

Поступово дедалі більше країн визнають право платника податків на повернення митних платежів при пропорційному коригуванні. В США з 2012 р. запроваджено підхід, згідно з яким політика щодо трансфертного ціноутворення, встановлена між пов'язаними сторонами до імпорту товарів, розглядається як об'єктивна формула. Тому в разі застосування пропорційного коригування підприємство може вимагати повернення надміру сплачених податків [15]. З 2015 р. у Канаді також усунуто бар'єри для повернення митних платежів у разі застосування пропорційного коригування [16]. Такий підхід, за якого в разі пропорційного коригування в бік зменшення ціни імпортер має право на повернення непрямих податків, стає дедалі розповсюдженішим.

Українське законодавство передбачає можливість повернення надміру сплачених платежів, якщо митну декларацію змінено або визнано недійсною (ст. 301 Митного кодексу). Однак ключове питання полягає в тому, чи вважатимуть митні органи пропорційне коригування достатньою підставою для внесення змін до митної декларації та повернення платежів. Відповідь на це питання є неоднозначною та потребує нормативно-правового врегулювання. Зокрема, доцільно включити у ст. 301 Митного кодексу положення про те, що підставою для повернення митних платежів є проведення пропорційного коригування відповідно до п. 39.5.5 Податкового кодексу.





Крім того, багато суперечок між податковими органами та платниками податків може виникнути через прив'язку податкового кредиту з ПДВ до трансфертного ціноутворення. Так, згідно з пп. 198.3 Податкового кодексу податковий кредит звітного періоду визначається з огляду на договірну (контрактну) вартість товарів/послуг (у разі здійснення контрольованих операцій – не вищу за рівень звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 цього Кодексу). По-перше, у вітчизняному законодавстві не визначено, які саме операції є контрольованими для цілей стягнення ПДВ. Пп. 39.1.2 Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення" від 04.07.2013 р. № 408-18 декларував, що "визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за методами, встановленими п. 39.3 цієї статті, з метою перевірки правильності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток підприємств та **податку на додану вартість**". Однак Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням" від 28.12.2014 № 72-VIII змінює положення ст.39 і передбачає, що контроль за трансфертним ціноутворенням стосується тільки податку на прибуток.

По-друге, пп. 198.3 Податкового кодексу створює ризики того, що підприємство не зможе віднести до податкового кредиту всю суму ПДВ, сплаченого при імпорті товару. Так, якщо митний орган під час проведення митного оформлення не погодиться із заявленою підприємством митною вартістю і здійснить її коригування у бік збільшення, підприємство буде змушене сплатити більшу суму податків, у тому числі ПДВ. Однак при визначенні ціни контрольованої операції податкові органи можуть визначити таку ціну на рівні, нижчому за той, що був встановлений митним органом. У результаті підприємство визначатиме податковий кредит, зважаючи на ціну, меншу за ту, згідно з якою була здійснена сплата ПДВ під час митного оформлення. А отже, підприємству доведеться зменшити суму заявленого податкового кредиту та сплатити штрафні санкції [12, с. 91].

Прив'язка непрямих податків до визначення цін за контрольованими операціями є нетиповою для більшості країн світу. Очевидно, що пп. 198.3 у чинній редакції спрямований на боротьбу з ухиленням від сплати непрямих податків. Однак така прив'язка має негативний вплив на діяльність добросовісних платників податків та інвестиційне середовище, а тому правила регулювання трансфертного ціноутворення не повинні створювати обмеження для визначення бази стягнення ввізного ПДВ та відповідного податкового кредиту.

### Висновки

Проведений аналіз дозволяє зробити висновки про те, що у вітчизняному законодавстві залишається багато невизначеностей щодо того, як повинні працювати митні органи в умовах впровадження удосконаленого регулювання трансфертного ціноутворення. Безумовним кроком митних органів назустріч платникам податків було б ухвалення документів щодо трансфертного ціноутворення як підтвердження обставин продажу товарів між пов'язаними особами, що відповідало б світовій практиці та рекомендаціям Всесвітньої митної організації.

Для ефективної діяльності митних органів після ухвалення нового законодавства про трансфертне ціноутворення в Україні необхідно підготувати офіційний документ, який би висвітлював позицію митниці щодо доплати або повернення непрямих податків у разі пропорційного коригування, передбачав надання митниці необхідних документів та здійснення відповідних процедур.



Для врегулювання суперечливих норм у Податковому кодексі необхідно передбачити норму про те, що в разі застосування пропорційного коригування відповідно до пп. 39.5.5, штрафи, передбачені ст. 50, з платника податків не стягуються. Взагалі в таких випадках у світовій практиці штрафи стягуються рідко. Варто зазначити, що право на пропорційне коригування передбачене Податковим кодексом, причому за попереднім узгодженням з податковими органами, а тому прийняття такої норми гарантуватиме платнику податків законне право скористатися пропорційним коригуванням.

Неоднозначною є позиція митних органів різних країн світу щодо повернення митних платежів у разі зниження ціни при пропорційному коригуванні. Дедалі більше країн доходять висновку, що в таких випадках надміру сплачені податки необхідно повертати, особливо якщо про можливість коригування було відомо ще у момент митного оформлення. Податки при пропорційному коригуванні зазвичай повертають у тих країнах, які намагаються сприяти добросовісному бізнесу, а тому до цієї практики поступово повинні долучатися і вітчизняні фіскальні органи.

Узгодження методів визначення митної вартості товарів та трансфертного ціноутворення на глобальному рівні поки що не досягнуто. Очевидно, що міжнародні документи з регулювання ціноутворення для цілей оподаткування потребують змін та адаптації до сучасних викликів. Процес ухвалення таких документів є тривалим і складним, а платники податків і фіскальні органи вже зараз потребують врегулювання в багатьох ситуаціях. Тому потрібно – як на законодавчому рівні, так і на рівні виконання фіскальними органами своїх функцій – намагатися створити умови, коли узгодження двох методик та вирішення проблемних питань було б можливим для конкретного платника податків.

### **Список використаних джерел**

1. Implications of Global Value Chains for Trade, Investment, Development and Jobs. 2013. Prepared for the G-20 Leaders Summit Saint Petersburg (Russian Federation) September 2013. [Електронний ресурс] / OECD, WTO, UNCTAD. – Доступний з : <http://www.oecd.org/sti/ind/G20-Global-Value-Chains-2013.pdf>
2. Blouin J., Robinson L., Seidman J. Coordination of transfer prices on intra-firm trade [Електронний ресурс] // University of Pennsylvania, University of Texas, and Tuck School of Business at Dartmouth College Working Paper. – 2011. – Доступний з : [http://www.quant.jobs/sites/default/files/Business\\_Taxation/Events/conferences/symposia/2011/blouin.pdf](http://www.quant.jobs/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/symposia/2011/blouin.pdf)
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 [Електронний ресурс]. – Доступний з : [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en)
4. Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року (укр/рос). Міжнародний документ від 15.04.1994 [Електронний ресурс] / COT. – Доступний з : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_011)
5. Marsilla S. I. Towards customs valuation compliance through corporate income tax Customs valuation and transfer pricing [Електронний ресурс] // World Customs Journal. – Vol. 5, N 1. – Доступний з : <http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2011/1/Marsilla.pdf>
6. Memorandum D13-3-6. Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation [Електронний ресурс] / Canada Border Service Agency. – 2006. – Доступний з : <http://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-3-6-eng.html>



7. Instruction and Guideline. Customs Valuation Refers to practice statement 2009/01. 2011. [Електронний ресурс] / Australian Customs and Border Protection Service. – Доступний з : <http://www.customs.gov.au/webdata/resources/files/PS200901-ig-Valuation.pdf>
8. Lee J.Y, Ahn W.G., Sung Ch. Customs APA: Introduction of Advanced Customs Valuation Arrangement [Електронний ресурс] // International Transfer Pricing Journal. – 2008. – Vol.15, N 3. – Pp. 159–161. – Доступний з : <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/pdf/itpj030806.pdf>
9. KPMG Global Transfer Pricing Review. Russia. 2013 [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/russia.pdf>
10. WCO Commentary 23.1 (acceptability of TP study for customs valuation purposes [Електронний ресурс]. – Доступний з : [http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary\\_23.1.pdf](http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary_23.1.pdf)
11. WTO Trade Facilitation Agreement. Ministerial Conference Ninth Session Bali, 3–6 December 2013. WT/MIN(13)/36. WT/L/911 [Електронний ресурс] / WTO. – Доступний з : [https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade\\_facilitation](https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade_facilitation)
12. Булана О.О. Гармонізація трансфертного ціноутворення та митної оцінки товарів / О.О. Булана // Фінанси України. – 2014. – № 4. – С. 83–93.
13. Deloitte. The link between transfer pricing and customs valuation – 2015 Country Guide [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-2015.pdf>
14. Bakker A., Obuoforibo B. Transfer Pricing and Customs Valuation: Two Worlds to Tax as One [Електронний ресурс] / IBFD. – 2009. – 662 pp. – P. 231. – Доступний з : <http://books.google.com.ua/books?id=IvluN7KyiaWC&printsec=frontcover&hl=uk#v=onepage&q&f=false>
15. Abad L. A., Capri A., Fabio M., Dubois M. A Global View: Transfer Pricing Adjustments Through a Customs Lens [Електронний ресурс] / KPMG. – 2013. – Доступний з : <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/tp-apr8-2013.pdf>
16. Canadian Customs Notice permits duty refund claims on transfer pricing downward adjustments and creates new reporting requirements [Електронний ресурс]. – Доступний з : <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Canadian-Customs-Notice-permits-duty-refund-claims-on-transfer-pricing-downward-adjustments-and-creates-new-reporting-requirements>

Надійшла до редакції 06.03.2014 р.

*Буланая А. А., канд. экон. наук*

*старший научный сотрудник Института экономики и прогнозирования НАН Украины*

#### **ВЛИЯНИЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ НА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ТАМОЖЕННОЙ ОЦЕНКИ ТОВАРОВ**

Проанализированы налоговые риски, возникающие для плательщиков налогов и бюджета из-за несогласованности процедур определения трансфертных цен и таможенной оценки товаров при импорте. Определены общие свойства и различия двух методик оценки стоимости товаров при импорте. Обоснованы практические рекомендации по устранению потенциальных рисков, возникающие из-за отличий в этих методиках в отечественном законодательстве и по созданию благоприятных условий для плательщиков налогов.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, обычная цена, таможенная стоимость товаров, импорт товаров.



*Olexandra Bulana, PhD in Economics, Senior Researcher, Institute for Economics and Forecasting, NAS of Ukraine*

**TRANSFER PRICING AND CUSTOMS VALUATION: DIFFERENCES  
AND AVOIDING POTENTIAL RISKS**

Tax issues pertaining to cross-border trade in goods between related parties (i.e., companies from the same group) represent a major challenge for many national tax and customs administrations. One of the biggest concerns is how to determine the fair market price for such operations. The methodology for determining the tax base depends on the type of tax concerned – i.e., transfer pricing methods for corporate income tax and customs valuation methods for indirect taxes. The two approaches have considerable differences, that may result in negative implications for the fiscal authorities (tax evasion) and taxpayers (disputes with the fiscal authorities, overpaid tax). The article highlights the main differences between the methods of transfer pricing and customs valuation. The author analyzes the recent Ukrainian legal changes pertaining to control over transfer pricing. The author describes potential risks for taxpayers and the areas that require settlement by the customs authorities in relation with the new transfer pricing regulations in Ukraine. The main achievement of this research is development of recommendations for harmonization of transfer pricing and customs valuation in Ukraine, inter alia considering international best practices.

**Keywords:** *transfer pricing, customs valuation, usual price, import of goods.*

**References**

1. OECD, WTO, UNCTAD. Implications of Global Value Chains for Trade, Investment, Development and Jobs (2013). Prepared for the G-20 Leaders Summit Saint Petersburg (Russian Federation) September 2013. Retrieved from <http://www.oecd.org/sti/ind/G20-Global-Value-Chains-2013.pdf> [in English].
2. Blouin, J., Robinson L., Seidman, J. (2011). Coordination of transfer prices on intra-firm trade. *Working Paper, University of Pennsylvania, University of Texas, and Tuck School of Business at Dartmouth College*. Retrieved from [http://www.quant.jobs/sites/default/files/Business\\_Taxation/Events/conferences/symposia/2011/blouin.pdf](http://www.quant.jobs/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/symposia/2011/blouin.pdf) [in English].
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. Retrieved from [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en) [in English].
4. WTO. Uгода pro zastosuvannia staty VII Heneral'noi uhody z taryfiv i torhivli 1994 roku (ukr/ros). Mizhnarodnyj dokument vid 15.04.1994 [The agreement on implementation of article VII of the General agreement on tariffs and trade from 15.04.1994 (ukr/rus). International paper]. Retrieved from [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_011)
5. Marsilla, S. I. Towards customs valuation compliance through corporate income tax Customs valuation and transfer pricing. *World Customs Journal*, 5 (1). Retrieved from <http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2011/1/Marsilla.pdf> [in English].
6. Canada Border Service Agency. Memorandum D13-3-6. Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation (2006). Retrieved from <http://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-3-6-eng.html> [in English].
7. Australian Customs and Border Protection Service. Instruction and Guideline. Customs Valuation Refers to practice statement 2009/01 (2011). Retrieved from <http://www.customs.gov.au/webdata/resources/files/PS200901-ig-Valuation.pdf> [in English].
8. Lee, J.Y, Ahn, W.G., Sung, Ch. (2008). Customs APA: Introduction of Advanced Customs Valuation Arrangement. *International Transfer Pricing Journal*, 15 (3), 159-161. Retrieved from <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Transfer-Pricing-Journal/collections/itpj/pdf/itpj030806.pdf> [in English].
9. KPMG Global Transfer Pricing Review. Russia (2013). Retrieved from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/russia.pdf> [in English].



10. WCO Commentary 23.1 (acceptability of TP study for customs valuation purposes. Retrieved from [http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary\\_23.1.pdf](http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary_23.1.pdf) [in English].
11. WTO Trade Facilitation Agreement. Ministerial Conference Ninth Session Bali, 3-6 December 2013. WT/MIN(13)/36. WT/L/911. Retrieved from [https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade\\_facilitation](https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade_facilitation) [in English].
12. Bulana O.O. (2014). Harmonizatsiia transfertnoho tsinoutvorennia ta mytnoi otsinky tovariv [Harmonization of transfer pricing and customs valuation of goods]. *Finansy Ukrainy [Finance of Ukraine]*, 4, 83-93.
13. Deloitte. The link between transfer pricing and customs valuation – 2015 Country Guide. Retrieved from <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-2015.pdf> [in English].
14. Bakker, A., Obuoforibo, B. (2009). Transfer Pricing and Customs Valuation: Two Worlds to Tax as One. *IBFD*. Retrieved from <http://books.google.com.ua/books?id=IvluN7KyiawC&printsec=frontcover&hl=uk#v=onepage&q&f=false> [in English].
15. Abad, L. A., Capri, A., Fabio, M., Dubois, M. (2013). A Global View: Transfer Pricing Adjustments Through a Customs Lens. KPMG. Retrieved from: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/tp-apr8-2013.pdf> [in English].
16. Canadian Customs Notice permits duty refund claims on transfer pricing downward adjustments and creates new reporting requirements. Retrieved from <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Canadian-Customs-Notice-permits-duty-refund-claims-on-transfer-pricing-downward-adjustments-and-creates-new-reporting-requirements> [in English].