

Фесенко Валерія Валеріївна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університету митної справи та фінансів*

Фесенко Валерия Валерьевна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры учета, аудита, анализа и налогообложения
Университета таможенного дела и финансов*

Fesenko Valery

*PhD (Economics), Associate Professor
University of Customs and Finance*

Сілаєва Валерія Олександрівна

*магістрант
Університету митної справи та фінансів*

Силаева Валерия Александровна

*магистрант
Университета таможенного дела и финансов*

Silaieva Valery

*Graduate Student of the
University of Customs and Finance*

**ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДІВ ВИЗНАЧЕННЯ
МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ ТА ТРАНСФЕРТНОЇ ЦІНИ
У КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ**

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕТОДОВ ОПРЕДЕЛЕНИЯ
ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ И ТРАНСФЕРТНОЙ ЦЕНЫ
В КОНТРОЛИРУЕМЫХ ОПЕРАЦИЯХ**

**COMPARATIVE ANALYSIS OF METHODS OF DEFINING
CUSTOMS VALUE OF GOODS AND TRANSFER PRICE
IN CONTROLLED OPERATIONS**

Анотація. У статті визначено сутність методів трансфертного ціноутворення, проаналізовані переваги і недоліки їх використання. Розкрито зв'язок між методами трансфертного ціноутворення та методами визначення митної вартості товарів, що імпортуються. Проведено порівняльний аналіз вимог Податкового кодексу України та Митного кодексу України у питаннях визначення трансфертної ціни та митної вартості товарів.

Ключові слова: державний контроль, податковий контроль, митний контроль, митна вартість, трансфертна ціна, методи трансфертного ціноутворення, оподаткування, принцип «втягнутої руки», трансфертне ціноутворення.

Аннотация. В статье определена сущность методов трансфертного ценообразования, проанализированы преимущества и недостатки их использования. Раскрыта связь между методами трансфертного ценообразования и методами определения таможенной стоимости импортируемых товаров. Проведен сравнительный анализ требований Налогового кодекса Украины и Таможенного кодекса Украины в вопросах определения трансфертной цены и таможенной стоимости товаров.

Ключевые слова: государственный контроль, налоговый контроль, таможенный контроль, таможенная стоимость, трансфертная цена, методы трансфертного ценообразования, налогообложение, принцип «вытянутой руки», трансфертное ценообразование.

Summary. The essence of methods of transfer pricing is determined in the article, advantages and disadvantages of their use are analyzed. The connection between transfer pricing methods and methods of determining the customs value of imported goods is revealed. A comparative analysis of the requirements of the Tax Code of Ukraine and the Customs Code of Ukraine in determining the transfer price and customs value of goods is carried out.

Key words: state control, tax control, customs control, customs value, transfer price, transfer pricing methods, taxation, principle of «extended hand», transfer pricing.

Вступ. Сучасні світові економічні процеси характеризуються широким використанням трансфертних механізмів під час формування бізнес-стратегій розвитку підприємств. Вже зараз очевидно, що широке використання трансфертних цін сприятиме встановленню міжнародно-визнаних стандартів ціноутворення. За таких умов виникає реальна потреба у визначенні сутності, переваг і недоліків методів трансфертного ціноутворення та формування концептуальних основ обліку і контролю трансфертних цін для подальшого дослідження з огляду на світовий досвід регулювання. Наявність такого явища як трансферне ціноутворення (далі — ТЦУ) спонукає здійснювати податковий контроль у межах державного регулювання, метою якого є створення законодавчих інструментів для визначення справедливої трансфертної ціни (далі — ТЦ) в операціях між зацікавленими сторонами (пов'язані особи, контрагенти у низькоподаткових юрисдикціях та інші). Процес державного регулювання трансфертного ціноутворення потребує вирішення таких питань як узгодженість інтересів всіх учасників даних відносин, визначення джерел інформації для планування та проведення контролю за ТЦУ, урахування специфіки галузей та видів діяльності підприємств, значної кількості посередників та можливого цінового зловживання.

Питання щодо сутності, формування та регулювання трансфертних цін досліджувалося такими зарубіжними та вітчизняними науковцями, як Д. К. Джонстон [1], Ч. Т. Хорнгрен [2], В. Танзі [3], П. Сікка і Х. Віллмотт [4], П. В. Дзюба [5], О. А. Полянська [7] та інші. Ці дослідження здебільшого розглядають трансфертне ціноутворення як об'єкт управління на підприємстві. Окремі дослідження О. М. Вакульчик [8], В. В. Сопко [8], Алексеевої А. [10], Гречко А. В. [11] тривають у сфері зовнішнього контролю трансфертного ціноутворення як інструменту податкового контролю зовнішньоекономічних операцій, в яких розкрито методико-практичні аспекти податкового контролю операцій із трансфертними цінами в умовах запровадження в законодавство України вимог щодо звітування за контрольованими операціями.

Але у процесі контролю зовнішньоекономічних операцій також виникають питання формування і перевірки правильності визначення митної вартості товарів при перетині кордону. Оскільки від цієї вартості залежить сума нарахованих митних

платежів, то і митна вартість підпадає під державний податковий контроль. Виявляється, що сферою податкової контролю є і трансфертні ціни на товари у зовнішньоекономічних операціях, і митна вартість товарів.

Постановка задачі. Метою статті є визначення відмінностей між методами трансфертного ціноутворення та методами оцінки митної вартості при здійсненні зовнішньоекономічних операцій підприємствам в Україні.

Результати. Від самого початку трансфертне ціноутворення виникло як процес встановлення ціни на товар, роботу, послугу між взаємозалежними особами або структурними підрозділами міжнародних корпорацій з метою встановлення вигідних для корпорації (як правило, неринкових) умов реалізації товарів, які перетинають митний кордон країни виробництва.

Тобто, трансфертна ціна є специфічним видом внутрішньогосподарської умовно-розрахункової ціни, що використовується для розрахунків між пов'язаними особами або структурними підрозділами підприємства. Водночас ТЦ створюється з метою мінімізації трансакційних корпоративних витрат та дозволяє ефективно управляти підприємством, розподіляти його ресурси, виробляти стратегічні цілі розвитку тощо.

Більшість розвинених країн світу у своєму податковому законодавстві містять положення, присвячені питанням трансфертного ціноутворення. Не є винятком і національне законодавство України. Зміни в українському законодавстві були спрямовані на вдосконалення системи державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні, захист податкової бази, запобігання виведенню прибутку з України та уникнення при цьому підстав для подвійного оподаткування та невизначеностей, які могли б перешкоджати прямим іноземним інвестиціям та розвитку зовнішньої торгівлі.

Однак, існують обставини, які формують недосконалість податкового контролю трансфертного ціноутворення:

- можливість виникнення конфліктів при формуванні трансфертних цін (у цілях звітування за податками) відповідно до законодавства різних країн через протилежні інтереси постачальника та покупця;
- «справедлива» ринкова ціна є нечітким поняттям і може варіюватись в залежності від підходу до її визначення;

- додаткові витрати, які виникають при формування звіту за контрольованими операціями та витрати на внутрішній контроль трансфертних цін;
- відсутня деталізація застосування методів ТЦ та підходів до вибору методу ТЦ підприємством.

Контроль та регулювання процесу встановлення ТЦ у зовнішньоекономічних угодах у міжнародному контексті здійснює Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). ОЕСР – це міжнародна економічна організація розвинених країн, що визнають принципи представницької демократії та вільної ринкової економіки. Основними цілями ОЕСР є: сприяння міцному економічному та соціальному розвитку країн; розробка ефективних методів координації торгівельної та загальноекономічної політики; стимулювання зусиль у сфері надання допомоги державам, що розвиваються; сприяння розвитку світового економічного обміну на багатосторонній недискримінаційній основі.

Мета Керівництва ОЕСР полягає в розкритті єдиних правил ТЦУ, дотримання яких дозволить уникнути подвійного оподаткування і знизити ймовірність суперечностей між податковими органами різних держав. З рештою розуміння і дотримання «правил гри» дозволять підприємствам довгостроково планувати свою діяльність на ринках різних держав з мінімальними податковими ризиками.

Основним принципом Керівництва ОЕСР і Податкового кодексу України (далі — ПКУ) у питаннях трансфертного ціноутворення є принцип «витагнутої руки», згідно з яким ціна на товари, послуги та фактори виробництва в операціях між пов'язаними особами повинна відповідати ціні, за якою б передавалися відповідні товари, послуги і фактори виробництва між непов'язаними особами у зіставних економічних умовах.

Головний механізм використання принципу «витагнутої руки» на практиці — це спроба зіставити операції (контрольовані, неконтрольовані) з точки зору податкових вигід, переваг або недоліків, які вони формують.

Факторами впливу на вибір методу трансфертного ціноутворення є: організаційна структура підприємства (та групи підприємств); характеристики продукції (товару, послуг); організація виробництва та специфіка технологічного процесу; стратегія ведення бізнесу; стабільність зовнішнього середовища; ситуація на ринку товарів; країна збуту (виробництва) та інше.

Дозволяється застосування будь-якого методу з рекомендованих у ПКУ, але пріоритетним є метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).

Метод порівняльної неконтрольованої ціни визначається пріоритетним відповідно до вимог ПКУ і передбачає порівняння умов угоди з умовами угод і зіставних неконтрольованих операціях самого

підприємства або інших підприємств на ринку. Для застосування цього методу вимагається порівняння з операціями, між якими не існує жодних суттєвих відмінностей, а основним критерієм співставності виступає сам товар (послуга). Інші умови операцій дозволяється коректувати. На практиці застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни ускладняється недосконалістю статистичної інформації про подібні операції на аналогічні товари. Метод «витрати+» передбачає наявність внутрішніх або зовнішніх співставних операцій. Перевага цього методу у порівнянні з методом неконтрольованої ринкової ціни полягає у тому, що характеристика товарів не так важлива, оскільки головний акцент здійснюється на сумі надбавки до витрат, які були понесені. При застосуванні надається перевага внутрішнім співставним операціям — господарським операціям з експорту товару (послуги) подібного товару в контрольованій операції, які здійснюються між підприємством, що звітує, і непов'язаними підприємствами-резидентами. Метод ціни перепродажу використовується для визначення цін в операціях перепродажу (дистрибуції) товарів і передбачає застосування норми рентабельності до закупівельної ціни товару на основі аналізу діапазону рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях незалежних дистриб'юторів. При аналізі співставності операцій важливим є співставність функцій, комерційних ризиків та активів, які використовуються. Складністю у застосуванні цього методу є те, що інформація про співставні операції інших незалежних контрагентів у більшості випадків є недоступною (окрім випадків з біржовим товаром), а також необхідність враховувати різницю у системах обліку.

Метод чистого прибутку є найбільш популярним при використанні на практиці в Україні. Саме цей метод дозволяє обґрунтовувати ціни угод в умовах недостатності інформації для зіставлення комерційних та фінансових умов операцій. Він полягає у порівнянні норми прибутку в контрольованій операції з нормами прибутку у неконтрольованих зіставних операціях самого суб'єкта господарювання.

Метод перерозподілу прибутку доцільний в операціях між пов'язаними сторонами і є найменш популярним — вириховується тільки у разі неможливості використання попередніх.

Методи трансфертного ціноутворення та методи оцінки митної вартості товарів мають багато спільного при застосуванні. Але в операціях імпорту товарів може виникати конфлікт цих двох напрямів контролю (рис. 1).

Контроль митними і податковими органами вартісних характеристик імпортованого товару (митної вартості та трансфертної ціни) спрямований на запобігання неправомірним викривленням ціни у протилежних напрямках. Митні органи проводять тестування на заниження митної вартості товарів.

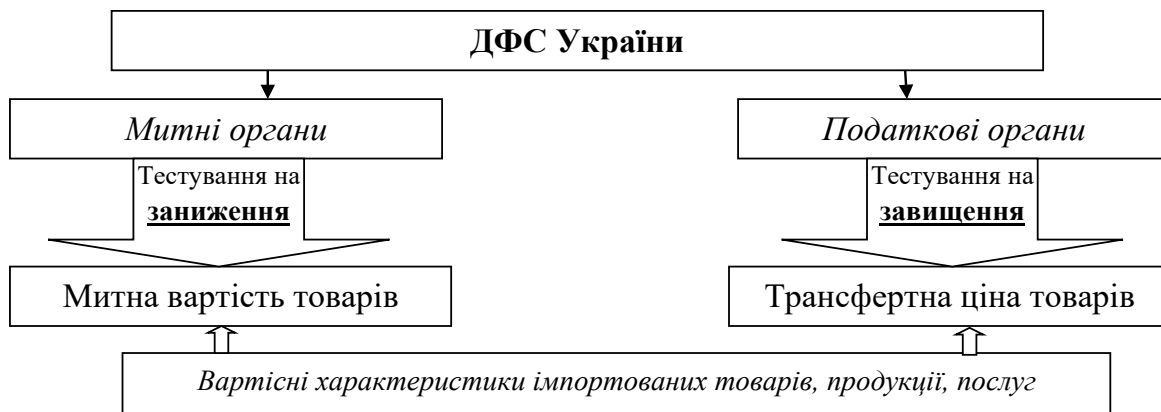


Рис. 1. Напрями податкового контролю вартісних характеристик імпортованого товару, продукції, робіт, послуг

Це означає, що вони перевіряють, чи всі елементи включено до митної вартості товарів та чи не занижено базу, з якої справляються митні платежі під час митного оформлення товарів. Разом з тим, контроль для цілей ТЦУ податковими органами проводиться з метою тестування на завищення ціни за такими операціями, контроль спрямований на запобігання завищенню цін, що призводить до відповідного заниження податку на прибуток. Таке протиріччя властиве саме операціям імпорту, оскільки в операціях експорту тестування зовнішньоекономічних операцій і митними, і податковими органами відбувається з метою визначення неправомірного заниження митної вартості і трансфертної ціни товарів.

Зазначимо, що митною вартістю товарів, які переміщуються через митний кордон України, є вартість товарів, що використовується для митних цілей, яка базується на ціні, що фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари [15]. Тобто митна вартість є базою для розрахунку та нарахування митних платежів як зобов'язань підприємства перед державою. Трансфертна ціна контролюється з метою

визначення її впливу на прибуток підприємства як базу оподаткування податком на прибуток. Тобто сама трансфертна ціна не є базою розрахунку податкового зобов'язання, але вона має безпосередній вплив на фінансовий результат за операцією — прибуток. Отже податкові органи мають здійснювати контроль не самих трансфертних цін, а прибутку від операцій, в яких виникають трансфертні ціни.

У табл. 1 наведено основні відмінності підходів до контролю трансфертного ціноутворення та митної вартості товарів в Україні при здійсненні зовнішньоекономічних операцій.

Як видно з табл. 1 основним завданням контролю трансфертного ціноутворення і митної вартості товарів є забезпечення коректності та відповідності ринковим угодам цін в зовнішньоекономічних операціях. Але існуючі методи обґрунтування трансфертних цін та оцінки митної вартості мають свої спільні і відмінні риси. При цьому, мають місце відмінності між цими методами, які можуть суттєво вплинути на ціну товару як предмета експортно-імпортних операцій.

Таблиця 1

Основні відмінності митного та податкового контролю вартісних характеристик імпортованого (експортованого) товару в Україні

Критерій	Трансфертне ціноутворення	Митна оцінка товарів
Об'єкт контролю	Товари, послуги (роботи), нематеріальні активи, фінансові операції, майно та ін.	Товари, транспортні засоби
Об'єкт оподаткування	Прибуток за звітний період	Митна вартість
Час подання звітності	До 1 травня наступного за звітним року, у якому здійснювались контрольовані операції	Під час митного оформлення товарів і транспортних засобів
Порядок застосування методів	Чітка послідовність відсутня. Методу неконтрольованої порівнюваної ціни надається перевага, а якщо його застосування неможливо, то пріоритет мають метод «витрати плюс» та метод ціни перепродажу	Чітка послідовність застосування методів визначення митної вартості
Ризики для бюджету	Зацікавленість сторін в завищенні вартості товарів для зменшення зобов'язань з податку на прибуток	Зацікавленість сторін в заниженні митної вартості для зменшення суми митних зборів і платежів

Джерело: складено авторами на основі ПКУ[16] і МКУ[15]

Висновки. Методи трансфертного ціноутворення та методи визначення митної вартості товарів мають багато спільних рис. Однак очевидно, що відмінності в методах ускладнюють процес звітування суб'єктами ЗЕД та не дають можливість сформулювати єдиний підхід до визначення цін у цілях оподаткування. В операціях імпорту товарів виникає конфлікт напрямів контр-

ольо вартісних характеристик, який полягає у необхідності одночасно проводити процедури контролю завищення і заниження вартості товару (ціни угоди). Актуальним напрямом подальших досліджень є формування єдиної методологічної бази для визначення вартісних характеристик товарів, які імпортуються (експортуються) підприємствами України.

Література

1. Johnston D. C. Tax Moves by Enron Said to Mystify the I.R.S. / D. C. Johnston / The New York Times. — 2003. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nytimes.com/2003/02/13/business/tax-moves-by-enron-said-to-mystify-the-irs.html>.
2. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с.
3. Tanzi V. Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites. Washington, DC: IMF. 2000 — 23 p.
4. Sikka P., Willmott H. The dark side of transfer pricing: its role in tax avoidance and wealth retentiveness/ Elsevier Ltd., 2010. — 438 p.
5. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / Економіка України. — 2006. — № 1. — С. 14–22.
6. Шевчук К. Застосування трансфертного ціноутворення для оцінювання діяльності центрів відповідальності: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppci/2010_28/Shevchuk.pdf
7. Полянська О. А. Альтернативні підходи до трансфертного ціноутворення / Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів: збірник матеріалів I Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів». — Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. — С. 96–99.
8. Вакульчик О. М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю трансфертного ціноутворення / О. М. Вакульчик, О. В. Рябич // Вісник Академії митної служби України. — 2014. — № 1. — С. 10–16.
9. Сопко, В. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках / В. Сопко, О. Мельничук // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — 2016. — № 4. — С. 93–107.
10. Алексеева, А. Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // Вісник КНТЕУ. — 2014. — № 3. — С. 85–95.
11. Гречко, А. В. Механізм трансфертного ціноутворення в Україні як інструмент контролю за операціями між пов'язаними особами / А. В. Гречко // Економічний вісник НТУУ «КПІ». — 2016. — № 13. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/80095>
12. Фесенко В. В. Розвиток аудиту зовнішньоекономічних операцій відповідно до динаміки сучасних процесів у сфері фінансового контролю / В. В. Фесенко, О. М. Вакульчик // Облік і фінанси. — 2017. — № 2(76). — С. 133–140.
13. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. — 2010. — 444 с.
14. Закон про трансфертне ціноутворення потребує коригування для підвищення його ефективності — експерти (26.09.2013). [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ukranews.com/uk/news/ukraine/2013/09/26/105525>
15. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 25.12.2017).
16. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI-ВР (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 25.12.2017).