

and Management, no. 9 (135), 2012, pp. 115–124.

6. Konovalova, O.V., and T. Andrushevich. "SWOT-analysis as the main tool of strategic management, its advantages and disadvantages." *Economic sciences*, [www.rusnauka.com/3_SND_2010 / Economics / 58123.doc.htm](http://www.rusnauka.com/3_SND_2010/Economics/58123.doc.htm). Accessed 27 Sept. 2019.
7. Perfilova, A.E. "Problems and peculiarities of implementation of SWOT analysis in the practice of strategic management of domestic enterprises." Lviv Polytechnic publishing house, vlp.com.ua/files/13_27.pdf. Accessed 27 Sept. 2019.
8. Khodakivsky, V.M., and M.A. Misevich. "Analysis of the environment of functioning of agricultural enterprises in the context of their economic effectiveness." *Agrosvit*, no.3, 2017, pp. 3-9.

УДК: 336.22 657.6:339.6 (477)

doi: 10.15330/apred.1.15.15-27

Приймак І.І.¹, Кміть В.М.², Грицишин Ю.В.³

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ ТА ТРАНСФЕРТНОЇ ЦІНИ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЯХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Львівський національний університет імені Івана Франка,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра фінансів, грошового обігу і кредиту,
вул. Університетська, 1, м. Львів,
79008, Україна,
тел: 0673767728,
e-mail: ¹irynga_pryymak@ukr.net,
²virakmit@ukr.net,
³hryshchshyn1996@gmail.com

Анотація. В умовах інтегрування національної економіки в світовий економічний простір суттєво зростають обсяги зовнішньоекономічних операцій, більшість з яких здійснюється між пов'язаними підприємствами. Такі операції одночасно є об'єктом митного контролю щодо повноти та своєчасності сплати митних платежів, а також – податкового контролю щодо дотримання принципу "витягнутої руки" для цілей нарахування та сплати податку на прибуток. Через неузгодженість методики визначення трансфертної ціни та митної вартості товарів, ціна одних і тих самих операцій може істотно відрізнятись, що створює суттєві ризики і для платників податків, і для бюджету.

Мета статті – оцінка методологічних відмінностей визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни в зовнішньоекономічних контрольованих операціях українських підприємств та розроблення пропозицій щодо їхнього узгодження задля забезпечення справедливого оподаткування та стабільних надходжень до бюджету.

У статті використано сукупність методів і прийомів наукового пізнання, зокрема, метод логічного узагальнення, системний аналіз і синтез, а також групування і порівняння.

В роботі проаналізовано основні міжнародні та українські нормативні акти, що регулюють порядок визначення митної вартості імпортованих товарів та ціни контрольованих операцій. Проведено порівняння методів оцінки митної вартості товарів та трансфертного ціноутворення, зроблено висновки щодо можливості їхнього узгодження. Попри відмінності між податковим та митним контролем за здійсненням зовнішньоекономічних контрольованих операцій обґрунтовано необхідність співпраці митних та податкових служб задля оптимізації їхньої роботи у цій сфері та досягнення справедливого оподаткування. Доведено, що важливим інструментом узгодження трансфертних цін та митної вартості імпортованих товарів є договір

про узгодження ціноутворення в контрольованих операціях.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в подальшому розвитку напрямів узгодження митної вартості імпортованих товарів та трансфертної ціни у зовнішньоекономічних контрольованих операціях.

Практична значущість запропонованих підходів до узгодження митної вартості товарів та трансфертних цін дасть змогу підприємствам оптимізувати витрати пов'язані з підготовкою документації про зовнішньоекономічні контрольовані операції з одного боку та підвищити ефективність роботи митної та податкової служб у цій сфері.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, митна вартість, контрольовані операції, зовнішньоекономічні операції.

Pryimak I.I.¹, Kmit V.M.², Hryshchyshyn Y.V.³

PROBLEMS OF THE AGREEMENT ON CUSTOMS VALUE OF GOODS AND TRANSFER PRICE IN FOREIGN ECONOMIC CONTROLLED OPERATIONS OF THE ENTERPRISES OF UKRAINE

Ivan Franko National University of Lviv,
Ministry of Education and Science of Ukraine,
Department of Finance, Money Turnover and Credit
Universytetska str., 1, Lviv,
79000, Ukraine,
tel.:0673767728
e-mail: ¹iryyna_pryymak@ukr.net,
²virakmit@ukr.net,
³hryshchyshyn1996@gmail.com

Abstract. With the integration of the national economy into the global economic space, significantly are growing the volumes of foreign economic operations, most of which are carried out between related enterprises. Such operations are at the same time the subject to customs control over the completeness and timeliness of payment of customs duties, as well as to the tax control over the observance of the “arm's length” principle for the purposes of calculation and payment of income tax. Due to the inconsistency of the method of determining the transfer price and the customs value of the goods, the price of the same operations may differ significantly that creates significant risks for both taxpayers and the budget.

The purpose of the article is to evaluate the methodological differences in determining of the goods customs value and the transfer price in foreign economic controlled operations of Ukrainian enterprises and to develop proposals for their harmonization in order to ensure fair taxation and stable budget revenues.

In the article is used a set of methods and techniques of scientific knowledge, in particular, the method of logical generalization, system analysis and synthesis, as well as grouping and comparison.

In this article, main international and Ukrainian normative acts regulating the procedure for determining the customs value of imported goods and the price of controlled operations are analyzed. The comparison of the methods of the estimation of the goods customs value and transfer pricing is made, as well as the conclusions on the possibility of their harmonization are made. Despite the differences between tax and customs control over foreign economic controlled operations, the need for cooperation between customs and tax services to optimize their work in this area and to achieve fair taxation is substantiated. It is proved that an important instrument for reconciling transfer prices and the customs value of imported goods is the agreement on the negotiation of pricing in controlled operations.

The scientific novelty of the obtained results lies in the further development of the areas of harmonization of the customs value of imported goods and the transfer price in foreign economic controlled operations.

The practical relevance of the proposed approaches to reconciling the customs value of goods and transfer prices will allow enterprises to optimize the costs associated with the preparation of

documentation on foreign economic controlled operations on the one hand and to increase the efficiency of customs and tax services in this area on the other hand.

Key words: transfer pricing, customs value, controlled operations, foreign economic operations.

Вступ. Інтегрування національної економіки у світове господарство підвищує роль та значення зовнішньоекономічної діяльності підприємств України. Зовнішньоекономічна діяльність безпосередньо пов'язана із провадженням суб'єктами господарювання різних ділових операцій на міжнародних ринках, а, отже, має не лише прямий вплив на ефективність їх розвитку та захист законних інтересів, а й сприяє заохоченню конкуренції.

Зростання обсягів зовнішньоекономічної діяльності є одним із основних індикаторів розвитку економіки країни. За даними Державної служби статистики України у 2017 році понад 16 тис. підприємств експортували товари та більше 27 тис. підприємств їх імпортували [1, с. 9]. Водночас, за оцінками UNCTAD, близько 80% зовнішньоекономічних операцій відбувається між суб'єктами господарювання, які входять до складу транснаціональних корпорацій, тобто здійснюються між пов'язаними особами [2]. А за даними Державної фіскальної служби України предметом 63,7% українських контрольованих операцій є товари [3].

Всі експортно-імпорتنі операції з товарами при перетині державного кордону стають об'єктом митного контролю. Якщо ж такі операції проводяться між пов'язаними підприємствами, що розташовані в різних податкових юрисдикціях, то вони підпадають і під податковий контроль щодо дотримання принципу «витагнутої руки» при визначенні ціни операції.

Спільною метою податкового і митного контролю зовнішньоекономічних контрольованих операцій є визначення їхньої справедливої ціни для цілей оподаткування. Митну вартість товарів визначають для митного оформлення товарів при їхньому імпорті та для сплати мита, акцизного податку і податку на додану вартість. Завдання митних органів при митному оформленні товарів полягає в перевірці правильності визначення їхньої митної вартості: чи не занижено ціну операції та чи всі елементи до неї включено. З іншого боку, метою податкового контролю за зовнішньоекономічними контрольованими операціями є запобігання завищенню цін таких операцій, адже це може спричинити зниження податку на прибуток.

Попри різні цілі податкового та митного контролю в процесі визначення ціни зовнішньоекономічної операції, теоретично, як і митна ціна, так і трансфертна ціна однієї й тої ж операції мали б співпадати. Однак, на практиці ситуація далека від ідеалу, що породжує низку суперечностей між платниками податків та контролюючими органами. Також це створює ризики недоотримання бюджетом податку на прибуток або непрямих податків (мита, ПДВ, акцизного податку), якщо імпортери застосовують схеми оптимізації податкових зобов'язань або імпортери можуть зазнавати фінансових втрат у разі застосування різних методик визначення ціни зовнішньоекономічної операції.

Проблеми узгодження митної вартості товарів та трансфертної ціни в контрольованих операціях активно досліджують іноземні й українські науковці та практики, серед яких варто виокремити таких як Дж. Блауін, Л. Робінсон та Дж. Сеїдман [4], О. Булана [5], О. Мельничук, В. Сопко [6], В. Сілаєва, В. Фесенко [7], В. Шевченко, І. Шинкаренко [8] та інші.

Попри наявність чисельних досліджень з даної проблематики треба наголосити, що досі не запроваджено єдиного підходу до узгодження трансфертної ціни та митної вартості товарів, а, отже, зростає потреба системного та комплексного підходу при його

формуванні. Так у наукових дослідженнях встановлено, що платники податків можуть визначати вартість для митних і податкових цілей керуючись різними чинниками. Так, високі митні платежі змушують компанії застосовувати такі методи ціноутворення, які дають змогу їх знизити. А більш висока ціна на ті ж товари збільшить витрати та дозволить зменшити податкові зобов'язання з податку на прибуток. За умови слабкої координації митних та податкових органів суттєво знижуватимуться надходження до бюджету. В українській практиці, попри входження митної та податкової служб до структури єдиного органу, комунікація між ними була низькою. Сьогодні ж в умовах поділу фіскальної інституції на дві окремі служби (податкову та митну) цей ризик суттєво зростає.

Постановка завдання. Метою статті є оцінка методологічних відмінностей визначення митної вартості та трансфертної ціни у контрольованих зовнішньоекономічних операціях на підприємствах України та пошук шляхів їхнього узгодження.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є фундаментальні та сучасні положення теорії оподаткування та державних фінансів, а також напрацювання вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів у сфері податкового та митного контролю. В роботі використано сукупність методів і прийомів наукового пізнання, серед яких: метод логічного узагальнення для теоретичного обґрунтування необхідності узгодження трансфертної ціни та митної вартості товарів при здійсненні зовнішньоекономічних операцій підприємствами в Україні; системний аналіз і синтез для пошуку способів такого узгодження; методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння – для дослідження методології митної оцінки та трансфертного ціноутворення.

Результати. В Україні трансфертне ціноутворення запроваджено у 2013 році і використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток підприємств. Механізм його проведення врегульовано ст. 39 Податкового кодексу України [9] (далі – ПКУ), який ґрунтується на принципах визначених Настановами ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [10].

Операції суб'єктів господарювання поділяються на контрольовані та неконтрольовані. Останні – всі операції не передбачені п. 39.2.1.1 і п. 39.2.1.5 ПКУ [9], що здійснюються між непов'язаними особами (пп. 39.2.1.6 ПКУ [9]).

Із початком 2015 р. були змінені вимоги до джерел інформації, що використовуються для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки”. Відповідно до пп. 39.5.3.1 ПКУ платник податків та контролюючий орган використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають змогу зіставити комерційні та фінансові умови операцій згідно з пп. 39.2.2 ПКУ, зокрема:

- інформацію про зіставні неконтрольовані операції платника податків, а також інформацію про зіставні неконтрольовані операції його контрагента – сторони контрольованої операції з непов'язаними особами;

- будь-які інформаційні джерела, що є загальнодоступними та надають інформацію про зіставні операції та осіб.

Пп. 39.2.2.1 ПКУ визначено, що контрольовані операції визнаються зіставними з неконтрольованими, якщо:

- немає значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення;

- такі відмінності можуть бути усунуті шляхом коригування умов та

фінансових результатів неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на порівняння [9].

Для зіставлення з метою оподаткування умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій контролюючий орган не має права використовувати інформацію, яка не є загальнодоступною (зокрема, інформацію, доступ до якої наявний лише в органів державної влади) (пп. 39.5.3.3 ПКУ [9]). Отже, фіскальні інституції не уповноважені визначати перелік джерел, які містять відомості, що дають змогу зіставити комерційні та фінансові умови операцій для цілей трансфертного ціноутворення.

Упродовж останніх років методологію трансфертного ціноутворення постійно змінюють та удосконалюють, що ускладнює платникам податків роботу з підготовки звітності по контрольованих операціях.

Так, відповідно до п. 39.2.1 ПКУ [9], до контрольованих, тобто до таких, які можуть вплинути на об'єкт оподаткування податком на прибуток, відносять такі операції платника податків:

- господарські операції, що відбуваються між пов'язаними особами – нерезидентами;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів;
- господарські операції з нерезидентами, зареєстрованими у “низькоподаткових юрисдикціях”, перелік яких затверджений постановою Кабінету Міністрів України;
- господарські операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджує Кабінет Міністрів України;
- господарські операції (у тому числі внутрішньогосподарські розрахунки) між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні, якщо обсяг таких господарських операцій, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік.

Якщо в ланцюгу господарських операцій між платником податків та нерезидентом право власності на предмет (результат) такої операції, перш ніж перейти від платника податків до такого нерезидента (у разі експортних операцій) або перш ніж перейти від такого нерезидента до платника податків (у разі імпорتنих операцій), переходить до однієї або декількох осіб і операція між відповідним резидентом та жодною з таких осіб не визнавалася платником податку контрольованою операцією, то така операція вважається контрольованою операцією між платником податків та таким нерезидентом, якщо особи, до яких перейшло право власності:

- не виконують у такій сукупності операцій істотних функцій, пов'язаних з придбанням (продажем) товарів (робіт, послуг);
- не використовують у такій сукупності операцій істотних активів та/або не приймають на себе істотних ризиків для організації придбання (продажу) товарів (робіт, послуг).

Одночасно для віднесення господарських операцій до контрольованих мають виконуватися й вартісні критерії, зокрема:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;
- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (за

вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік [9].

9 жовтня 2019 р. Секретаріат Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) видав документ під назвою “Pillar 1 Unified Approach”, який може кардинально змінити міжнародний режим оподаткування. Новим підходом передбачено доповнення принципу “витагнутої руки” новими стандартизованими заходами, а саме:

- механізмом розподілу частини прибутку (збитку) всієї групи між країнами, в яких розташовані безпосередньо споживачі (незалежно від фізичного розташування самої компанії). Розподіл здійснюватиметься за допомогою розрахунку із застосуванням формули.

- встановлення фіксованого відсотку доходу, який буде розподілятися в залежності від виконання “рутинних” функцій (маркетинг, дистрибуція, тощо).

- можливість збільшити доходи в тій країні, де компанія виконує більш складні функції із врахуванням передбачених можливостей поточної системи трансфертного ціноутворення [11].

Очікується, що впровадження зазначених норм має спростити адміністрування процесу підготовки звітності з трансфертного ціноутворення.

Порядок визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України, визначено Розділом 3 Митного кодексу України (далі – МКУ) [12], де зазначено, що митною вартістю товарів є їхня вартість, яка використовується для митних цілей та базується на ціні, яка фактично сплачена або підлягає сплаті. Відомості про митну вартість використовують для нарахування митних платежів, ведення митної статистики, застосування заходів державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а також для розрахунку податкового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки [12].

Міжнародним документом, який визначає правила митної оцінки товарів у країнах-членах СОТ, є Угода про застосування ст. VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі [13], відповідно до якої “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...”.

Отже, для цілей митної оцінки пов'язаність сторін угоди не є підставою вважати контрактну ціну неприйнятною, зокрема, якщо митні органи, оцінюючи обставини укладення угоди, не виявили впливу взаємопов'язаності сторін на ціну зовнішньоекономічної операції.

Відповідно до Настанов ОЕСР [10], митні органи також можуть застосовувати принцип “витагнутою руки” для порівняння вартості товарів імпортованих асоційованими підприємствами та вартістю подібних товарів, які імпортуються незалежними підприємствами. Однак, методи оцінки вартості товарів для митних цілей можуть відрізнятися від методів трансфертного ціноутворення.

Методи визначення обґрунтованого рівня цін, як для цілей трансфертного ціноутворення, так і для визначення митної вартості, мають спільні риси. Зокрема, принцип “витагнутої руки” передбачає, що умови здійснення контрольованої операції не повинні відрізнятися “від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях” [9]. А відповідно до п. 4 ст. 58 МКУ, основний метод визначення митної вартості “за ціною договору щодо товарів, які імпортуються” можна застосовувати, якщо “покупець і продавець не пов'язані між собою особи або хоч і пов'язані між собою особи, однак ці відносини не вплинули на ціну товарів” [12].

У разі, якщо сторони пов'язані, то митні органи мають право вимагати документи, які б доводили, що така пов'язаність сторін не вплинула на ціну операції.

Порівняння методів, які використовують для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки”, досить схожі на методи визначення митної вартості товарів (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння методів трансфертного ціноутворення та визначення митної вартості товарів

Table 1

The comparison of transfer pricing methods and the determination of the customs value of goods

Методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»	Методи визначення митної вартості товарів, що імпортуються
<p>Порівняльної неконтрольованої ціни полягає у порівнянні ціни, застосованої у контрольованій операції, з ціною у зіставній (зіставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операціях), які фактично здійснені платником податків (іншими особами) або на підставі інформації, отриманої з джерел, визначених ПКУ.</p> <p><i>Якщо порівняння ціни в контрольованій операції проводиться з цінами кількох зіставних неконтрольованих операцій обов'язково використовується діапазон цін (пп.39.3.2.2 ПКУ).</i></p> <p><i>Для донарахування податкових зобов'язань застосовують ціну, яка дорівнює значенню медіани такого діапазону (пп.39.3.2.3 ПКУ)</i></p>	<p>За ціною договору щодо ідентичних товарів або За ціною договору щодо подібних (аналогічних) товарів при визначенні митної вартості товарів за основу береться вартість операції з ідентичними / подібними (аналогічними) товарами, експортуються в Україну з одної і тої ж країни і час експорту яких максимально наближений.</p> <p><i>Якщо виявляється більш як одна вартість договору щодо ідентичних/подібних товарів, для визначення митної вартості оцінюваних товарів використовується найменша така вартість (п.7 ст.59 та п.7 ст. 60 МКУ).</i></p> <p><i>Товари не вважаються ідентичними або подібними (аналогічними) оцінюваним, якщо вони не вироблені в тій же країні, що і товари, які оцінюються.(ст. 61 МКУ)</i></p>
<p>Ціни перепродажу полягає у порівнянні валової рентабельності від перепродажу товарів, придбаних у контрольованій операції, з валовою рентабельністю від перепродажу товарів, яка отримується у зіставних неконтрольованих операціях.</p> <p><i>При застосуванні цього методу важлива інформація про “зіставних юридичних осіб на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності” (пп. 39.3.2.8 ПКУ)</i></p> <p><i>Інформація для цього методу може збиратися про операції “здійснені протягом звітного (податкового) періоду (року), в якому здійснена контрольована операція” (пп. 39.3.2.8 ПКУ)</i></p>	<p>На основі віднімання вартості за основу береться ціна одиниці товару, за якою оцінювані або ідентичні чи подібні (аналогічні) імпортовані товари продаються на території України, при цьому вираховують: витрати на виплату комісійних; витрати на навантаження, вивантаження, транспортування, страхування; сплачених податків.</p> <p><i>Для застосування цього методу важлива характеристика товару та його порівнюваність “товарів того ж класу та виду” (ст. 62 МКУ)</i></p> <p><i>Інформація про вартість оцінюваних товарів може бути використана, якщо вони імпортовані “до сплину 90-денного строку” (п.3 ст. 62 МКУ)</i></p>
<p>“Витрати плюс” полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.</p> <p><i>Використовують часто оскільки він найпростіший та найзрозуміліший</i></p>	<p>На основі додавання вартості (обчислена вартість) за основу береться надана виробником товарів, що оцінюються, інформація про їх вартість, яка повинна складатися із сум: вартості матеріалів та витрат; обсягу прибутку та загальних витрат; загальних витрат при продажу.</p> <p><i>Застосовується, якщо перші чотири методи не підходять</i></p>

Продовження табл. 1

<i>Не має аналогу серед методів трансфертного ціноутворення</i>	Резервний митна вартість оцінюваних товарів визначається з використанням способів, які не суперечать законам України і є сумісними з відповідними принципами і положеннями Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ)
Чистого прибутку полягає у порівнянні валової рентабельності собівартості продажу товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції з аналогічним показником рентабельності у зіставних неконтрольованих операціях.	<i>Аналогічні методи серед методів визначення митної вартості товарів не застосовують</i>
Розподілення прибутку полягає у виділенні кожній особі, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку або збитку, отриманого за результатами здійснення такої операції, яку б інша непов'язана особа отримала від участі у зіставній неконтрольованій операції.	

Джерело: складено за даними ПКУ [9] та МКУ [12]

Наприклад, при застосуванні методу порівняльної неконтрольованої операції обирають аналогічну операцію з непов'язаними особами, враховуючи такі чинники як найменування товару, торгівельну марку, країну походження товару, умови його постачання, обсяг та дату проведення операції. Ці ж чинники є ключовими при виборі операції для порівняння у методах оцінки митної вартості товарів за ціною договору щодо ідентичних або подібних товарів. У разі застосування методу ціни перепродажу та методу визначення митної вартості на основі віднімання вартості, обирають ціну за якою імпортовані товари продають в Україні непов'язаному продавцю. А витрати, понесені при постачанні товарів, використовують за методом “витрати плюс” та методом оцінки митної вартості на основі додавання вартості [5, с. 62].

Варто також звернути увагу, що найбільш доцільний метод трансфертного ціноутворення обирається з урахуванням таких критеріїв:

- відповідності обраного методу характеру контрольованої операції (для цього проводять функціональний аналіз контрольованої операції, що враховує виконувані функції, використовувані активи та понесені ризики);
- наявність повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу;
- ступеня зіставності між контрольованими та неконтрольованими операціями [9].

Платник податку з урахуванням зазначених критеріїв може використовувати будь-який метод, який він вважає найбільш доцільним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, слід застосовувати метод порівняльної неконтрольованої ціни [9].

Вибір методу оцінки митної вартості товарів чітко регламентовано ст. 57 МКУ. У ній зазначено, що Основним методом визначення митної вартості товарів, які імпортують в Україну, є метод за ціною договору (вартістю операції), а кожний наступний метод застосовують, якщо митну вартість товарів не можна визначити за попереднім методом [12]. При цьому імпортер може застосувати другорядний метод оцінки митної вартості товарів тільки після консультацій із відповідним митним

органом.

Митні оцінки можуть бути корисними для податкових служб для визначення відповідності принципу “витагнутої руки” трансфертної ціни контрольованої операції. І навпаки, податкові органи можуть мати документацію щодо трансфертного ціноутворення, в якій міститься детальна інформація щодо зовнішньоекономічної операції. Попри низку спільних рис податкового та митного контролю за ціноутворенням у контрольованих зовнішньоекономічних операціях, головною відмінністю є мета такого контролю та строки його проведення (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняння особливостей контролю митної вартості товарів та трансфертного ціноутворення в Україні

Table 2

The comparison of the features of control of goods customs value and transfer pricing in Ukraine

Показник	Митна вартість товарів	Трансфертне ціноутворення
<i>Мета контролю</i>	Перевірка повноти включення всіх елементів до митної вартості (чи її не занижено)	Перевірка правильності визначення трансфертної ціни (чи її не завищено)
<i>Об'єкт контролю</i>	Товари та транспортні засоби	Товари, послуги, майно, фінансові операції, внутрішньогосподарські розрахунки
<i>Об'єкт оподаткування</i>	Митна вартість товарів та транспортних засобів, які переміщуються на митну територію України	Обсяг оподаткованого прибутку платника податків, який бере участь в контрольованих операціях
<i>Строки контролю</i>	Під час митного оформлення товарів	Для цілей контролю звітним періодом є календарний рік
<i>Порядок використання методів</i>	Основний метод – за ціною договору (контракту). Чітко регламентована послідовність використання методів	Основний метод – порівняльної неконтрольованої ціни. Вибір методу відбувається за критерієм доцільності та обставин здійснення контрольованої операції
<i>Контролюючий суб'єкт</i>	Державна податкова служба України	Державна митна служба України (митниці)
<i>Ризики для бюджету</i>	Ймовірність заниження митної вартості товарів для зменшення митних платежів	Ймовірність завищення ціни операцій для зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток

Джерело: Складено за [5; 9; 12]

Попри згадані відмінності у цілях митного й податкового контролю за ціноутворенням, завданням і митних, і податкових служб є сприяти зменшенню випадків, коли ціну операції платник податків завищує чи занижує. Для цього між обома службами має бути тісна співпраця щодо обміну інформацією, досягнути якої легше, коли ці дві фіскальні інституції об'єднані. На жаль, в українській практиці за час їхньої спільної роботи в межах Державної фіскальної служби механізму обміну інформацією щодо трансфертної ціни та митної вартості розроблено не було.

Наявні відмінності в методологіях визначення трансфертної ціни та митної вартості товарів, а також їхня законодавча неузгодженість не дозволяють у повній мірі

використовувати документацію щодо трансфертного ціноутворення при митному оформленні товарів. Вважаємо, що за умови внесення змін до митного законодавства, дієвим інструментом, який дозволить великим платникам податків, що імпортують товари, використовувати для встановлення наявності впливу пов'язаності сторін на митну вартість товарів договори про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях.

Можливість попереднього узгодження ціни у контрольованих операціях передбачена п. 39.6 ст. 39 ПКУ [9], а порядок такого узгодження визначено Постановою Кабінету Міністрів України №504 [14], який було удосконалено та оновлено у 2018 році. Отже, великий платник податку може звернутися до податкової служби зі заявою про проведення процедури узгодження цін в контрольованих операціях, в ході якої обидві сторони досягають згоди щодо предмета такої процедури, методу визначення цін, критеріїв визначення відповідності умов контрольованої операції принципу “витягнутої руки”, джерел інформації, строку такого узгодження, допустимого відхилення від встановленого рівня економічних умов здійснення контрольованих операцій тощо.

Договір про узгодження ціноутворення у контрольованих операціях може мати односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, тобто до його укладення можуть бути залучені податкові органи іноземних держав. Строк дії такого договору визначається сторонами, але не може перевищувати 5 років.

Застосування процедури узгодження ціноутворення в контрольованих операціях та укладення відповідного договору дає змогу платникам податків уникнути додаткового нарахування податкових зобов'язань, пені та штрафів щодо контрольованих операцій, які були предметом узгодження, а також суттєво зменшити витрати на підготовку документації з трансфертного ціноутворення. Однак, треба зазначити, що на практиці така процедура використовується доволі рідко через її складність та відсутність явних переваг для платника податків.

Вважаємо, що договір про узгодження цін у контрольованих операціях, може стати затребуваним інструментом податкового менеджменту в разі його використання для обґрунтування контрактної ціни та обставин, які супроводжували продаж товарів, при митному оформленні. Адже цей договір може містити істотну інформацію для проведення митної оцінки товарів, яка підтверджує, що ціна договору відповідає принципу “витягнутої руки” і пов'язаність сторін не вплинула на контрактну вартість товарів. У цьому разі, імпортери, які скористалися процедурою узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, можуть не тільки знизити ризики, пов'язаних з трансфертним ціноутворенням, але й позбутися постійних претензій з боку митних органів щодо митної вартості товарів та уникнути необхідності надавати додаткові документи для її підтвердження.

Запровадження такого механізму потребує внесення невеликих змін до податкового та митного законодавства. Для цього можна було б скористатися, наприклад, досвідом Канади, Австралії, Нової Зеландії, Бельгії, Ірландії, Німеччини та Нідерландів, де митні органи беруть до уваги договір про узгодження цін у контрольованих операціях як доказ митної вартості товарів [5, с. 62]. Такі зміни, на нашу думку, дозволять оптимізувати роботу податкових та митних служб в Україні. Фахівців митної служби можна було б залучати як експертів ще на етапі визначення та обговорення умов договору про узгодження цін у контрольованих операціях.

Документація щодо трансфертного ціноутворення також може бути використана для узгодження митної вартості товарів. Платник податків, який уклав договір про узгодження ціноутворення в контрольованих операціях з податковою службою, міг би, у разі імпорту товарів від пов'язаної компанії, укладати договір з митною службою про

узгодження цін при митній оцінці. Схожий механізм узгодження митної вартості імпортованих товарів використовують в Австралії та Південній Кореї [5, с. 64]. У договорі про узгодження цін при митній оцінці зазначають порядок визначення митної вартості товарів при імпортних операціях між пов'язаними особами. Це гарантує, що підприємство, яке не порушує цей договір, не підпадатиме під перевірки митних органів.

Вагомою проблемою узгодження митної вартості товарів та трансфертного ціноутворення залишається неврегульоване питання щодо пропорційного коригування податкових зобов'язань. Так, відповідно до п. 39.5. ПКУ [9] платник податків після перевірки та аналізу своїх контрольованих операцій впродовж року має право провести самостійно коригування трансфертної ціни та податкових зобов'язань або ж відкоригувати їх за результатами податкової перевірки. В цій ситуації друга сторона операції – пов'язана особа – може відповідно відкоригувати свої податкові зобов'язання, дотримуючись принципу “витягнутої руки”.

Визначення митної вартості товарів відбувається на момент митного оформлення зовнішньоекономічної операції. Ст. 269 МКУ [12] передбачено право внесення змін до митних декларацій, зокрема, й коригування митної вартості товарів, хоча платники податків рідко користуються таким правом, адже потребує значної бюрократичної роботи (потрібно вносити зміни до кожної декларації). Також у разі зниження ціни операції, зменшується і сума митних платежів, які митний орган повинен повернути як надмірно сплачені. Процедура їхнього повернення може бути тривалою та складною. При цьому розрахунки за трансфертним ціноутворенням митники можуть не вважати підставою для коригування митної вартості та повернення митних платежів.

Висновки. Отож, ні Податковий, ні Митний кодекси на сьогодні не визначають чіткий порядок дій платника податків у разі пропорційного коригування трансфертної ціни та митної вартості товарів в зовнішньоекономічних контрольованих операціях, яка може бути, як збільшена, так і зменшена. Задля забезпечення справедливого оподаткування в обох кодексах варто визначити права та обов'язки як платників податків, так і фіскальних інституцій у разі пропорційного коригування трансфертних цін в контрольованих операціях та митної вартості товарів.

Вирішити проблеми узгодження митної вартості товарів та трансфертної ціни у зовнішньоекономічних контрольованих операціях підприємств України вдасться внаслідок врегулювання у вітчизняному законодавстві усіх невідповідностей у процедурах визначення трансфертних цін і митної вартості. Налагодження тісної співпраці між податковою та митною службами у цій сфері, не тільки дозволить платникам податків оптимізувати роботу щодо підготовки документації по контрольованих операціях і для митного оформлення товарів, що, своєю чергою, сприятиме зменшенню конфліктів з фіскальними інституціями, але й знизить ризики щодо повноти сплати податків до бюджету підприємствами України.

1. Зовнішня торгівля товарами і послугами в Україні у 2017 р.: Статистичний збірник. К.: Державна служба статистики України, 2018. 148 с.
2. The role of law in global value chains: a research manifesto. *Review of International Law*. Vol. 4. Issue 1. 2016. S. 57–79. URL: <https://academic.oup.com/lril/article-abstract/4/1/57/2413108>. (Accessed 9 Sept. 2019).
3. Результати роботи ДФС в напрямку контролю за трансфертним ціноутворенням. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenne/zagalni-vidomosti/> (дата звернення: 09.09.2019)
4. 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*. URL: http://www.quant.jobs/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/symposia/2011/blouin.pdf

- f. (Accessed 15 Sept. 2019).
5. Булана О. Вплив трансфертного ціноутворення на здійснення митної оцінки товарів. *Економіка і прогнозування*. 2015. № 2. С. 59-71.
 6. Сопко В., Мельничук О. Трансфертне ціноутворення в міжнародних розрахунках. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. №4. С. 93-107.
 7. Фесенко В., Сілаєва В. Порівняльний аналіз методів визначення митної вартості товарів та трансфертної ціни у контрольованих операціях. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 2(42), 2 т. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2018_2%282%29__17 (дата звернення: 03.09.2019).
 8. Шинкаренко І., Шевченко В. Трансфертне ціноутворення та митна оцінка: точки дотику та як їх використати бізнесу. *Юрист&Закон*. 2017. № 09 URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/press/transfer-pricing-and-customs-valuation-touch-points-and-how-business-can-use-them/#> (дата звернення: 31.08.2019).
 9. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.10.2019).
 10. Настановами ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. URL: http://www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf (дата звернення: 01.10.2019).
 11. Масштабні зміни міжнародних правил оподаткування щодо розподілу прибутку. URL: <https://www.facebook.com/PwCUkraine/photos/a.157498757721685/1513577108780503/?type=3&theater> (дата звернення: 18.10.2019).
 12. Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 18.10.2019).
 13. Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_011 (дата звернення: 19.10.2019).
 14. Про затвердження порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова Кабінету Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504-2015-%D0%BF> (дата звернення: 18.10.2019).

References

1. *Foreign Trade in Goods and Services in Ukraine in 2017: Statistical Compendium*, State Statistics Service of Ukraine, 2018.
2. “The role of law in global value chains: a research manifesto.” *Review of International Law*, vol. 4, issue 1, 2016, pp. 57–79. Oxford Academic, academic.oup.com/lril/article-abstract/4/1/57/2413108 Accessed 9 Sept. 2019.
3. “Results of the DFS work in the direction of transfer pricing control.” State Fiscal Service of Ukraine, sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenn/zagalni-vidomosti/ Accessed 9 Sept. 2019.
4. Blouin, J., Robinson, L., and J. Seidman. *Coordination of transfer prices on intra-firm trade. Working Paper*, University of Pennsylvania, University of Texas, and Tuck School of Business at Dartmouth College, 2011. www.quant.jobs/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/symposia/2011/blouin.pdf Accessed 15 Sept. 2019.
5. Bulana, O. “Transfer pricing and customs valuation: differences and avoiding potential risks.” *Economy and forecasting*, no 2, 2015, pp. 59-71.
6. Sopko, V., and O. Melnychuk “Transfer pricing in international transactions”. *Foreign trade: economics, finance, law*, no.4, 2016, pp. 93-107.
7. Fesenko, V, and V. Silaieva. “Comparative analysis of methods of defining customs value of goods and transfer price in controlled operations.” *International scientific journal “Internauka”*, vol.2, no. 2(42), 2018. Vernadsky National Library, nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2018_2%282%29__17. Accessed 3 Sept. 2019.
8. Shynkarenko, I., and V. Shevchenko. “Transfer pricing and customs valuation: touch points and how to use them in business.” *Yuryst&Zakon*, no.9, 2017. kmp.ua, kmp.ua/uk/analytics/press/transfer-pricing-and-customs-valuation-touch-points-and-how-business-can-use-them/#. Accessed 31 Aug. 2019.
9. “Tax Code of Ukraine.” The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. Accessed 1 Oct. 2019.
10. *OCDP Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010. Vseukrayins'ka Asotsiatsiya Fakhivtsiv Otsinky, www.afo.com.ua/doc/Nastanovy_OESR.pdf. Accessed 1 Oct. 2019.
11. “Large-scale changes to the international rules on the distribution of profits.”

www.facebook.com/PwCUkraine/photos/a.157498757721685/1513577108780503/?type=3&theater.
Accessed 18 Oct. 2019.

12. "The Customs Code of Ukraine." The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17. Accessed 18 Oct. 2019.
13. "The agreement on implementation of article VII of the General agreement on tariffs and trade from 15.04.1994. International paper." The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_011. Accessed 19 Oct. 2019.
14. "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine On approval of the procedure of preliminary coordination of pricing in controlled operations, on the basis of which contracts of unilateral, bilateral and multilateral nature are concluded for the purposes of transfer pricing." The Verkhovna Rada of Ukraine, zakon.rada.gov.ua/laws/show/504-2015-%D0%BF. Accessed 18 Oct. 2019.

УДК 330.101:620.91-027.236

doi: 10.15330/apred.1.15.27-35

Бондар О.А., Климчук М.М., Шовківська В.В., Клочко А.А., Малік Р.Ю.

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПРОГНОЗУВАННЯ РОЗВИТКУ
ЕНЕРГОКЛАСТЕРУ З УРАХУВАННЯМ СУЧАСНИХ ІННОВАЦІЙНО-
ІНВЕСТИЦІЙНИХ ТРЕНДІВ**

Київський національний університет
будівництва і архітектури,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра організації та управління будівництвом,
проспект Повітрофлотський, 31, м.Київ,
03680, Україна,
тел.: 0663398973,
e-mail: klimarinchuk@gmail.com, kaf_org@ukr.net

Анотація. У статті досліджено теоретичні аспекти прогнозування розвитку енергокластеру, оскільки саме енергокластер має створювати умови для базового, комплексного розвитку в рамках цільової функції, спрямованої на активізацію його технологічного, науково-технічного, виробничо-комерційного та кадрового потенціалу, а також упередження, мінімізацію активних і пасивних економічних загроз, пов'язаних, наприклад, з фрагментарною державною політикою в сфері підтримки функціонування інтеграційних утворень.

Актуалізовано проблематику формування нових моделей організації спільної діяльності підприємств, а саме енергокластеру як одного з інструментарію створення інноваційно-високотехнологічної економіки та залучення інвестицій. Проведено групування підходів щодо економіко-математичного розвитку енергокластеру, де виокремлено переваги та недоліки груп моделей інноваційного розвитку економіки в вигляді векторної задачі лінійного програмування, моделей, заснованих на одному або групі критеріальних показників чи на концепції балансу, а також в основі яких покладено аналіз структури економічного об'єкта. Запропоновано організаційно-економічне системне елементів енергокластеру при якому забезпечується стабільність його функціонування, досягнення фінансово-комерційного успіху, прогресивний науково-технічний та соціальний розвиток з урахуванням діючих тенденцій світових економічних, виробничих і наукових трансформацій. Представлено комплекс факторів розвитку енергокластеру та принципів адаптації, впровадження яких сприятиме ефективному вирішенню проблем раціонального використання енергоресурсів в рамках інтеграційного утворення.

Ключові слова: енергокластер, інвестиції, економічне зростання.