

Уніфікація підходів до формування справедливої ціни у трансфертному ціноутворенні та митної вартості товарів

Дві методики визначення ціни торгівельних операцій для цілей оподаткування – трансфертне ціноутворення для податку на прибуток та визначення митної вартості для стягнення митних платежів (мита, ПДВ з імпорту та акцизного податку з імпорту) – базуються на одній концепції, а саме – концепції справедливої ціни, однак мають суттєві методологічні відмінності. Ці відмінності призводитимуть до того, що встановлення єдиної ціни для прямих та непрямих податків по одним і тим самим операціям буде складним або взагалі неможливим.

Різна ціна по тим самим операціям для різних податків містить в собі значні ризики як для платників податків, так і бюджету. Платники податків можуть зіштовхнутися з надмірним податковим тиском та труднощами у обґрунтуванні ціни, зазначеної у їх контрактах, для митних та/або податкових органів. Податкові та митні адміністрації через відмінності в методологіях визначення ціни зіштовхуються з ухиленням від сплати податків. Компанії можуть змінювати свої підходи до трансфертного ціноутворення (обирати інший метод трансфертного ціноутворення, порівнювані операції тощо), для зниження митних платежів, коли останні є високими. У результаті «творчого» підходу платників податків до трансфертного ціноутворення держава втрачає доходи, якщо відсутня координація між податковими підрозділами, що контролюють податок на прибуток та митні платежі.

В Україні регулювання трансфертного ціноутворення було започатковане в липні 2013 року з прийняттям Закону України № 408-18 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», Законом України від 28.12.2014 № 72-VIII було внесено

зміни до Податкового кодексу України у частині удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням.

Базовим документом, на якому засноване податкове законодавство з регулювання трансфертного ціноутворення в багатьох країнах світу, включаючи Україну, є Керівництво ОЕСР з трансфертного ціноутворення¹. Трансфертне ціноутворення як методологія оцінки ціни торгової операції для цілей оподаткування базується на принципі «витягнутої руки», згідно з яким пов'язані підприємства мають здійснювати операції між собою за цінами аналогічних операції між непов'язаними суб'єктами господарювання.

Митна оцінка товарів в країнах-членах СОТ базується на іншому документі, а саме – на Угоді про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року². Стаття 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 пов'язані між собою, не є підставою вважати контрактну вартість неприйнятною. Контрактна вартість приймається, якщо «обставини навколо продажу» вказують на те, що взаємопов'язаність сторін не вплинула на ціну, митними органами, тобто ціна у випадку пов'язаних сторін була визначена таким самим чином, як і для непов'язаних сторін, або ж контрактна ціна між пов'язаними особами відповідає звичайній практиці ціноутворення для відповідної групи товарів.

Згідно параграфу 2 Угоди, якщо митна адміністрація має підстави вважати, що пов'язаність сторін вплинула на ціну, то вона повинна вивчити «обставини навколо продажу». Однак, в Угоді не визначено, як саме митні

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en.

² Угода про застосування статті VII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року (укр/рос) СОТ; Угода, Міжнародний документ від 15.04.1994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981_011.

адміністрації повинні вивчати ці обставини, які процедури та документи таке вивчення має включати. Параграф 2 також передбачає, що контрактна вартість в угодах між пов'язаними сторонами приймається, якщо імпортер покаже, що контрактна вартість «досить наближена» до контрактної ціни при продажі непов'язаними особами або до митної вартості ідентичних або подібних товарів. Але угода не містить в собі визначення того, що є «досить наближеним». В Керівництві ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення існує поняття діапазону цін, коли на підставі порівнюваних операцій визначається верхня і нижня межі порівнюваних цін, рентабельностей тощо (залежно від методу трансфертного ціноутворення). При цьому, якщо ціна між пов'язаними особами попадає в цей діапазон, то вона вважається такою, що відповідає принципу витягнутої руки, в іншому випадку - не відповідає. В митній оцінці таке поняття не застосовується, хоча воно могло б дати відповідь на питання, яка вартість товарів є «достатньо наближеною» до порівнюваної вартості.

Таким чином, підхід до трансфертного ціноутворення та митної оцінки товарів є подібними у частині необхідності перевірки відповідності цін для операцій між пов'язаними особами рівню цін для непов'язаних між собою компаній, але між ними існують принципові відмінності (табл. 1).

Таблиця 1

Основні відмінності підходів до митної оцінки товарів та трансфертного ціноутворення в Україні

	Митна оцінка товарів	Трансфертне ціноутворення
Предмет оподаткування	Товари	Товари, послуги та майно
Періодичність	Для окремих операцій з імпорту	На агрегованій основі (річних показниках діяльності суб'єктів господарювання)
Часовий момент	При митному оформленню товарів	Може відбуватися через кілька місяців після завершення контрольної операції
Об'єкт	Ціна кожної імпоротної	Прибуток за певний період часу,

	Митна оцінка товарів	Трансфертне ціноутворення
застосування	операції, що відповідає ринковому рівню	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 не можливо, то пріоритет мають метод ціни перепродажу та метод "витрати плюс".
Ризики для бюджету	Зацікавленість імпортера в зменшенні митної вартості для зменшення суми митних платежів	Зацікавленість імпортера в завищенні вартості товарів для зменшення зобов'язань з податку на прибуток

Джерело: складено на основі норм Податкового та Митного кодексів України.

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 застосування 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 «витрати 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).

Таблиця 2

Ключові відмінності «подібних» методів трансфертного ціноутворення та оцінки митної вартості

Методи оцінки митної вартості	Методи трансфертного ціноутворення
<p>За ціною договору щодо ідентичних товарів та щодо подібних товарів: найменша вартість по операціях з ідентичними або подібними товарами (ст. 59 та 60 Митного кодексу); обов'язковим є співпадіння країни походження товарів (для методу щодо подібних товарів країна походження не принципова)</p>	<p>Порівняльної неконтрольованої ціни: визначається діапазон цін щодо співставних операцій з ідентичними товарами (пп. 39.3.3 Податкового кодексу); співпадіння країни походження товарів не є обов'язковим; можуть враховуватися бізнес-стратегії компаній на ринку та умови платежу.</p>
<p>На основі віднімання вартості: важливою є порівнюваність товарів (ст. 62 МКУ); 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, пов'язаних з такими операціями витрат; встановлює граничний термін в 90 днів після імпорту товарів, коли може бути врахована вартість оцінюваних або ідентичних/аналогічних товарів (ст. 62 МКУ)</p>	<p>Ціни перепродажу: важливим є порівнюваність функцій, що виконуються кожною стороною у співставляваних операціях, та ризиків (пп. 39.3.2.8. ПКУ); ці витрати не враховуються; передбачає використання інформації за звітний податковий період (рік) (пп. 39.3.2.9. ПКУ)</p>
<p>На основі додавання вартості: застосовується якщо неможливо</p>	<p>Витрати плюс: є одним з найбільш популярних</p>

Методи оцінки митної вартості	Методи трансфертного ціноутворення
скористатися іншими методами. Може використовуватися для доведення того, що відносини продавця і покупця не вплинули на ціну товару, заявлену згідно методу митної вартості за ціною договору	методів трансфертного ціноутворення, оскільки він є простим в розумінні та використанні у більшості бухгалтерських систем

Джерело: складено на основі Митного та Податкового кодексів України.

Не зважаючи 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.

В таблиці 2 проаналізовані найбільш схожі методи, в той час як 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, вказану в договорі. Тоді як методи трансфертного ціноутворення чистого прибутку та розподілення прибутку не мають аналогів серед методів визначення митної вартості.

Очевидно, що відмінності у методологіях поки що не дозволяють вирішити питання різного ціноутворення на глобальному рівні³, але на рівні

³ Формування єдиного підходу до визначення цін в трансфертному ціноутворенні та митній оцінці товарів потребує зміни міжнародних угод та домовленостей в рамках СОТ, що може бути дуже тривалим і непростим процесом. Так, Угода про застосування статті VII ГАТТ була прийнята під час Уругвайського раунду переговорів в рамках СОТ, що завершився в 1994 році. Наступний Доха-раунд переговорів розпочався в листопаді 2001 року, основним досягненням якого було прийняття «Балійського пакету» в грудні 2013 р., що охоплює лише малу частину всіх проблемних питань, які намагалися врегулювати в рамках Доха-раунду.

окремих платників податків врегулювання суперечок з митними та податковими органами є цілком можливим.

У світовій практиці таке врегулювання відбувається двома шляхами: по-перше, це можливість для платників податків використовувати документацію та підходи, що застосовуються у трансфертному ціноутворенні, для встановлення впливу пов'язаності сторін на контрактну вартість товарів при митному оформленні. 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 його укладанням платник податків та податкова адміністрація узгоджують між собою методологію визначення цін, джерела інформації, документацію тощо. Такий договір може передбачати методологію визначення ціни згідно принципу витягнутої руки 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 згідно цієї документації відповідає принципу простягнутої руки і пов'язаність сторін не вплинула на контрактну вартість товарів. Таким чином цей договір може бути хорошим прикладом документації щодо трансфертного ціноутворення, яка може бути використана для обґрунтування контрактної ціни та обставин, що супроводжували продаж товару, для митних цілей. Тому 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 приймати ціну товару, визначену на основі договору про узгодження цін у контрольованих

операціях, як ціну, що сплачена або підлягає сплаті з корегуваннями у відповідності до митного законодавства.

Альтернативний варіант використання документації про трансфертне ціноутворення для узгодження митного і трансфертного ціноутворення запропонований Службою митного та прикордонного захисту Австралії (Customs and Border Protection). 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, прийнятна для її підтвердження та спосіб у який проводитиметься коригування вартості, де це потрібно⁴. Отже, укладання договору щодо узгодження цін у контрольованих операціях (для цілей оподаткування прибутку) є передумовою для аналогічного узгодження цін для митних цілей.

В 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 та штрафів. В результаті корейський бізнес звернувся до митних органів з пропозицією пошуку компромісних інструментів врегулювання конфліктів. 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 з боку митних органів. Цей договір є повним аналогом договору про узгодженню цін при

⁴ Australian Customs and Border Protection Service. Instruction and Guideline. Customs Valuation Refers to practice statement 2009/01. 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.gov.au/webdata/resources/files/PS200901-ig-Valuation.pdf>.

контрольованих операціях, який укладається з податковими органами для цілей стягнення податку на прибуток.

Не зважаючи на те, що врахування митними органами договору про узгодження цін може бути хорошим способом для пошуку єдиної або наближеної ціни для митних та податкових цілей, воно не завжди можливе. Процедура укладання договору про узгодження цін є тривалою та складною. Такі договори укладаються не всіма підприємствами, що підпадають під регулювання трансфертного ціноутворення. Як показує досвід Великобританії, протягом року податкові органи здатні обробити тільки кілька десятків заявок на укладення договорів (табл. 3). Однак в країнах, де регулювання трансфертного ціноутворення було запроваджено нещодавно, укладання договорів про узгодження цін може бути ще складнішим для платників податків.

Таблиця 3

Показники укладання договорів про узгодження цін в контрольованих операціях у Великобританії

	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: Служба Ії величності з податків та митних зборів
<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140206152654/http://www.hmrc.gov.uk/international/transfer-pricing-stats.pdf>

Можна припустити, що перші роки після початку регулювання трансфертного ціноутворення в Україні будуть лише поодинокі випадки укладання угод про попереднє узгодження цін в контрольованих операціях.

Всесвітня митна організація (ВМО) вважає, що документація з трансфертного ціноутворення може бути хорошим джерелом інформації, якщо вона містить інформацію про обставини, що супроводжували продаж товарів⁵.

В Україні, у відповідності з рекомендаціями ВМО та міжнародною практикою, митним органам доцільно, на нашу думку, приймати документацію з трансфертного ціноутворення як доказ щодо обставин, які супроводжували продаж товарів, у тих випадках, де це є необхідним та адекватним. Щоправда, різноманітність документації з трансфертного ціноутворення не дозволяє на законодавчому рівні визначити, які саме документи можуть бути прийнятними для митного оформлення, можливість використання трансфертної документації великою мірою залежатиме від професіоналізму митників та їх готовності до діалогу з бізнесом.

До документів, що сприятиме врегулюванню питання митної оцінки та трансфертного ціноутворення, слід віднести також угоду про ціноутворення між платником податків та митною адміністрацією. Згідно із Угодою СОТ про спрощення процедур торгівлі, що схвалена під час Балійського раунду переговорів СОТ наприкінці 2013 року (ст. 3), митні адміністрації можуть видавати попередні обов'язкові рішення щодо методу або критерію для визначення митної вартості за конкретного набору обставин⁶. Впровадження 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.

Важливе питання, яке потребує врегулювання, – це зміна платником податків своїх зобов'язань по митним платежам в разі застосування

⁵ WCO Commentary 23.1 (acceptability of TP study for customs valuation purposes [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary_23.1.pdf.

⁶ WTO. WTO Trade Facilitation Agreement. Ministerial Conference Ninth Session Bali, 3-6 December 2013. WT/MIN(13)/36. WT/L/911. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade_facilitation.

пропорційного коригування. Підпункт 39.5.5 Податкового кодексу передбачає, що коли за результатами перевірки відповідності умов контрольованих операцій принципу "витагнутої руки" контролюючим органом встановлено відхилення від даного принципу та проведено донарахування податкових зобов'язань або коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності, а також якщо платник податків провів самостійне коригування, інша сторона контрольованої операції – пов'язана особа має право на коригування своїх податкових зобов'язань виходячи з умов, що відповідають принципу "витагнутої руки".

Митний та Податковий кодекси України не містять норм, які б визначали обов'язки платника податків щодо повідомлення митних органів та внесення змін в митну декларацію в разі застосування ним пропорційного коригування. Пропорційне коригування платником податків своїх податкових зобов'язань може бути здійснене як в сторону збільшення ціни в контрольованих операціях, так і в сторону зменшення. З точки зору вітчизняного законодавства ці два випадки матимуть різні наслідки для платника податків.

Випадок, коли платник податків має намір збільшити ціну у контрольованих операціях. Згідно п.3.3 Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпорфтними операціями, затвердженою 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 дана Інструкція не передбачає, що перерахування коштів може бути здійснене на підставі повідомлення про можливість проведення пропорційного коригування, то для перерахунку коштів (в разі пропорційного коригування контрольованих операцій з імпорту товарів) імпортеру необхідно надати для підтвердження законності платежу

скориговану митну декларацію. Таким чином, імпортер в разі пропорційного коригування та необхідності перерахунку коштів нерезиденту зобов'язаний звернутися до митного органу та внести зміни до митної декларації.

В цій ситуації важливо визначити, чи зобов'язаний платник податків при коригуванні цін в контрольованих операціях в сторону збільшення сплачувати штрафи. Стаття 50 Податкового кодексу України встановлює, 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 трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку, тоді як в разі коригування митної вартості товарів в сторону збільшення, імпортер зобов'язаний сплатити не лише належні митні платежі але і штраф, тоді як у випадку пропорційного коригування (Податковий кодекс України, пп. 39.5.5) сплата яких-небудь штрафних санкцій не передбачена. Таким чином, необхідність сплати штрафу при пропорційному коригуванні є неоднозначною.

Випадок повернення надміру сплачених митних платежів – це проблемна ситуація, що може виникнути в разі коригування митної вартості товарів в сторону 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 не повертають кошти платнику податків у такій ситуації. В деяких країнах, а саме в Китаї, Японії, Росії та Великобританії, хоча законодавчо повернення коштів не заборонено, на практиці цього складно досягти.

В Чехії, Німеччині та Кореї повернення коштів при пропорційному коригуванні дозволяється, якщо про можливість коригування митної вартості було відомо у момент митного оформлення. Наприклад, якщо підприємством було укладено договір з податковими органами про попереднє узгодження

цін у контрольованих операціях і цей договір містить умову про проведення пропорційного коригування за підсумками року, то така умова 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.

Поступово все більше країн визнають право платника податків на повернення митних платежів при пропорційному коригуванні.

Згідно українського законодавства повернення надміру сплачених платежів є можливим, якщо митну декларацію змінено або визнано недійсною (ст. 301 Митного кодексу України). 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 статтю 301 Митного кодексу положення про те, що підставою для повернення митних є проведення пропорційного коригування у відповідності до підпункту 39.5.5 Податкового кодексу.

Багато суперечок між податковими органами та платниками податків може виникнути через прив'язку податкового кредиту з ПДВ до трансфертного ціноутворення. Так, згідно підпункту 198.3 Податкового кодексу України податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг (у разі здійснення контрольованих операцій – не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу). При цьому, у вітчизняному законодавстві не визначено, які саме операції є контрольованими для цілей стягнення ПДВ. Підпункт 39.1.2 Закону України № 408-18 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення», який був прийнятий 04.07.2013 р. встановлював, що «визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій проводиться за методами,

встановленими пунктом 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 статті 39 і передбачає, що контроль за трансфертним ціноутворенням стосується тільки податку на прибуток.

Крім того, підпункт 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 з заявленою підприємством митною вартістю і здійснить її коригування у сторону збільшення, підприємство буде змушене сплатити більшу суму податків, в тому числі ПДВ. Однак, податкові органи при визначенні ціни контрольованої операції можуть встановити її на рівні нижчому, ніж той, що був встановлений митним органом. В результаті підприємство буде розраховувати податковий кредит виходячи з ціни, меншої за ту, згідно якої вони здійснили сплату ПДВ під час митного оформлення, - а отже, підприємству доведеться зменшити суму заявленого податкового кредиту та сплатити штрафні санкції.

Прив'язка непрямих податків до цін контрольованих операцій є нетиповою для більшості країн світу. Очевидно, що підпункт 198.3 Податкового кодексу (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. На нашу думку, правила регулювання трансфертного ціноутворення не повинні створювати обмеження щодо визначення бази стягнення ввізного ПДВ та розміру відповідного податкового кредиту.

Проведений аналіз дозволяє зробити наступні висновки:

- У вітчизняному законодавстві залишається багато невизначеностей щодо того, як повинні працювати митні органи в умовах впровадження удосконаленого регулювання трансфертного ціноутворення. Кроком на зустріч платникам податків з боку митних органів було б прийняття документів щодо трансфертного ціноутворення як підтвердження обставин продажу товарів між пов'язаними особами. Це відповідало б світовій практиці та рекомендаціям Всесвітньої митної організації.
- Забезпечення ефективної діяльності митних органів України в умовах дії норм про трансфертне ціноутворення потребує підготовки офіційного документу, який би висвітлював позицію митниці щодо доплати або повернення непрямих податків в разі пропорційного коригування, а також визначав, вичерпний перелік документів, що мають надаватися митниці, та процедур щодо його здійснення.
- Для врегулювання сперечливих норм Податкового кодексу України необхідно доповнити його нормою про те, що в разі застосування пропорційного коригування у відповідності до пп. 39.5.5 з платника податків не стягуються штрафи, передбачені статтею 50. Прийняття такої норми слугуватиме гарантією, що платник податків зможе здійснити пропорційне коригування, право на яке передбачено Податковим кодексом за попереднім узгодженням з податковими органами.
- Доцільно дозволити внесення змін до митної декларації на підставі проведеного пропорційного коригування цін у контрольованих операціях у відповідності до підпункту 39.5.5 Податкового кодексу України (із внесенням відповідних змін до 301 Митного кодексу України).