

[https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-312-6\(2\)-28](https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-312-6(2)-28)

УДК 339.543:336.24:061.1ЄС(075.8)

Денис РУСАК

Навчально-науковий інститут міжнародних відносин  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка  
<https://orcid.org/0000-0001-6603-0761>  
[derusak@ukr.net](mailto:derusak@ukr.net)

## ПОРІВНЯЛЬНА МЕТОДОЛОГІЯ МИТНОЇ ОЦІНКИ В КОНТЕКСТІ ОБНОВЛЕНОГО КЕРІВНИЦТВА ЄВРОПЕЙСЬКОЇ КОМІСІЇ

*В статті розглядається деталізація розрахунків митної вартості та приклади з практики імпортерів ЄС в контексті оновленого керівництва Європейської комісії з митної оцінки, роз'яснюються типові методології розрахунку митної вартості та митних платежів, спеціальні випадки визначення кінцевої митної оцінки імпортованих товарів за умов застосування трансферного ціноутворення, спеціальні випадки визначення митної вартості в контексті судових рішень в країнах ЄС. Поглиблено сучасні наукові дослідження процесу адаптації національного митного законодавства до міжнародних норм, правил та стандартів, який необхідно розглядати у двох напрямках: відповідно до міжнародних митно-правових норм і відповідно до європейських та стандартів. Також в статті розглядаються форми коригування митної вартості в контексті трансфертного ціноутворення та вплив судових рішень на майбутню загальноєвропейську практику і законодавство про митну вартість.*

*Ключові слова: митна оцінка, митний тариф, імпорт, правила митної оцінки, транзакційна вартість, митне законодавство, митний контроль, трансфертне ціноутворення, ланцюги поставок, адаптація, митна адміністрація ЄС, Європейська комісія.*

Denis RUSAK

Educational and scientific institute of international relations  
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

## COMPARATIVE CUSTOMS VALUATION METHODOLOGY IN THE CONTEXT OF THE EUROPEAN COMMISSION'S UPDATED GUIDANCE

*The article considers the details of customs value calculations and examples from the practice of EU importers in the context of the updated guidance of the European Commission on customs valuation and explains typical methodologies for calculating customs value and customs payments, special cases of determining the final customs valuation of imported goods under the conditions of application concerning transfer pricing, special cases of determination of customs value in the context of court decisions in the EU countries. The modern scientific studies of the adaptation's process of national customs legislation to international norms, rules and standards, which must be considered in accordance with international customs and legal norms and in accordance with European standards. The article also examines the forms of customs value adjustment in the context of transfer pricing and the impact of court decisions on the future common European practice and legislation on customs value.*

*Key words: customs value, customs tariff, import, customs valuation rules, valuation databases, transaction value, transfer pricing, customs legislation, custom control, supply chain, adaptation, EU customs authorities, European Commission.*

### Постановка проблеми у загальному вигляді

#### та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями

25 вересня 2020 року Європейська комісія опублікувала нову версію свого Директивного документа з митної оцінки (Керівництво). Хоча інструкція не має юридичної сили, вона вважається важливою інтерпретацією митного законодавства Європейського Союзу (ЄС) і застосовується більшістю митних органів ЄС. Найважливіші зміни стосуються вилучення принципу продажу на внутрішньому ринку з директивного документа та включення нових прикладів. Усунення принципу продажу на внутрішньому ринку має як наслідок, продаж між двома сторонами-резидентами ЄС може розглядатися як продаж на експорт, і, таким чином, операція може бути використана як основа для визначення митної вартості імпортованих товарів в ЄС, якщо це останній продаж. У багатьох ланцюгах поставок це призводить до ситуації, коли більш пізній продаж у ланцюжку поставок, який зазвичай представляє більш високу вартість, обирається як відповідний продаж на експорт, а це в свою чергу впливатиме на збільшення митної вартості, що потребує окремого аналізу.

### Аналіз досліджень та публікацій

Необхідно зазначити, що питання, пов'язані зі спрощенням та підвищенням ефективності митних процедур провідними країнами, вирішуються через співпрацю в рамках міжнародних організацій. Останнім часом проблема спрощення митних процедур стала вагомим фактором політики й для України в контексті Угоди про асоціацію Україна-ЄС, що потребує аналізу законодавства ЄС в сфері митного адміністрування в рамках його поточних змін та нововведень. Вагомий вклад у дослідження митних процедур внесли такі вітчизняні науковці, як: Бережнюк І., Войцешук А., Герчаківський С., Гребельник О., Дем'янюк О., Комзюк В., Крисоватий А., Мазур А., Морозов О., Пахомов С., Пашко В., Філатов В., та багато інших фахівців. Не

зважаючи на здійснені значні кроки у напрямку вдосконалення митної системи та спрощення митних процедур зокрема, у діяльності митних органів України присутня низка недоліків та проблем, що потребують нагального вирішення спираючись на досвід країн ЄС.

### Виклад основного матеріалу

Митна вартість є одним із трьох елементів, які використовуються для визначення митного боргу на додаток до походження та класифікації імпортованих товарів. У разі серії продажів слід визначити відповідний продаж на експорт. У ЄС діє принцип останнього продажу, що означає, що відповідний продаж на експорт – це продаж, що відбувається безпосередньо перед ввезенням товарів на митну територію ЄС [3].

28 квітня 2016 року Комісія опублікувала Керівний документ з митної оцінки. Цей юридично необов'язковий документ надав додаткові вказівки щодо застосування принципу останнього продажу та водночас запровадив принцип «продажу на внутрішньому ринку». Комісія постановила, що продаж на національному ринку не може бути продажем на експорт. Операція кваліфікується як «продаж на внутрішньому ринку», якщо продаж укладено між двома сторонами, які проживають в ЄС (рис. 1).

Приклад:

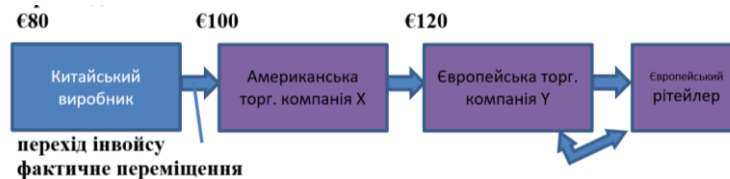


Рис. 1. Принцип «продажу на внутрішньому ринку»

Розроблено автором на основі [3]

У наведеному вище прикладі продаж, що відбувається безпосередньо перед ввезенням товарів на митну територію ЄС – останній продаж – це продаж між торговою компанією ЄС Y та роздрібним продавцем ЄС (120 євро). Однак цей продаж, заснований на старому керівному документі з митної оцінки, мав розглядатися як внутрішній продаж. Отже, такий продаж не може являти собою продаж на експорт, і згодом митна вартість повинна ґрунтуватися на операції між торговельною компанією США X та торговельною компанією ЄС Y, звичайно, за умови, що ця операція кваліфікується як продаж на експорт на митній території ЄС (рис. 2).



Рис. 2. Принцип «продажу на експорт на митній території»

Розроблено автором на основі [3]

Цей же принцип внутрішнього продажу застосовувався до ситуації, коли товари були продані для експорту на митному складі в ЄС, та не було продажу, який охоплює товари після прибуття в ЄС. У таких ситуаціях митна вартість повинна була ґрунтуватися на вартості операції з продажу, що «відбувається на митному складі/з митного складу» як операцію на митній території ЄС, за умови, що такий продаж не кваліфікується як внутрішній продаж. Дотримуючись цього принципу, у наведеному вище прикладі митна вартість повинна ґрунтуватися на угоді між виробником X China та EU Trade Company Y (100 євро).

У новому Керівництві з митної оцінки вилучено всі посилання на внутрішні продажі (поняття, яке не існує в митному законодавстві). Для першого прикладу, описаного вище, це означатиме, що митна вартість має базуватися на операції між торговою компанією ЄС Y та роздрібним торговцем ЄС (120 євро) за умови, що ця операція є продажем на експорт. Для другого прикладу митна вартість має бути визначена, на думку Комісії, за продажем, який відбувся найближче до моменту ввезення товарів на митну територію ЄС. Це буде продаж між компанією X і європейської торговельної компанії (100 євро). Якщо імпортер у цьому прикладі не володіє рахунками-фактурами, що підтверджують продажу на експорт, митну вартість слід визначати за допомогою альтернативного методу оцінки.

З моменту введення в дію Митного кодексу Союзу 1 травня 2016 року деякі митні органи дотримуються думки, що замовлення на купівлю (офіційна пропозиція, подана потенційному покупцеві потенційним продавцем) може бути продажем на експорт. Однак у новому Керівництві з митної оцінки дуже чітко вказано, що замовлення на закупівлю не може служити основою для визначення митної вартості імпортованих товарів. Договір купівлі-продажу вважається укладеним між покупцем і продавцем лише тоді, коли майбутній продавець підтверджує (наприклад, приймає) замовлення на купівлю (рис 3).

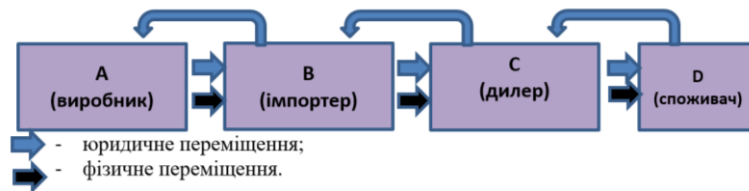


Рис. 3. Переміщення замовлення в контексті визначення митної вартості

Розроблено автором на основі [3]

У прикладі послідовність замовлень на покупку має місце щодо придбання автомобіля (послідовно замовлення розглядаються від D до C, C до B і від B до A). Потік замовлень на покупку супроводжується відповідним прийняттям таких замовлень, що призводить до послідовності продажів. Незалежно від того, що замовлення на купівлю були розміщені до фізичного прибуття товарів на митну територію ЄС, саме операція з продажу між A та B є відповідним продажем на експорт, оскільки це останній продаж, що відбувається безпосередньо перед тим, як товари були ввезені на митну територію Союзу. Іншими словами, митна вартість імпортованого автомобіля визначається на основі операції купівлі-продажу між A та B. Позиція компаній щодо митної оцінки перевіряється в ЄС через публікацію цього нового керівництва, а також враховують нещодавню практику Європейського суду щодо включення платежів роаялті до митної вартості імпортованих неліцензійної напів-готової продукції (Curtis Balkan EOOD) та включення вартості безкоштовно наданого програмного забезпечення [1].

Платники податків повинні оцінити свій ланцюжок поставок, щоб з'ясувати, чи впливає на визначення митної вартості товарів, що імпортуються на митну територію ЄС, наслідок вилучення принципу внутрішнього продажу. Особливо у випадку, якщо наразі транзакція між двома сторонами, які проживають в ЄС, у ланцюжку поставок компанії кваліфікується як «останній продаж на експорт», слід розглянути чи має вплив на митну вартість скасування принципу внутрішнього продажу. Це може, наприклад, означати, що в подальшому митна вартість повинна бути визначена на наступному продажі в рамках ланцюга поставок. Відповідно, використання пізнішого продажу призведе до сплати вищих митних зборів при імпорті стороною, яка стягує такі мита. Крім того, платники податків повинні уважно отримувати доступ до процесу замовлення компанії на купівлю/продаж (наприклад, до часу прийняття замовлень на покупку), щоб запобігти тому, щоб подальший продаж розглядався як відповідний продаж на експорт.

Операції між сторонами, відносини яких можуть дозволити їм впливати на умови угоди - вважаються пов'язаними сторонами (також зазвичай називаються "асоційованими підприємствами") - можуть включати надання майна або послуг, взаємне використання активів (включаючи нематеріальні активи) і надання фінансів, тому перетік цих "активів" має бути врахованим (рис. 4).

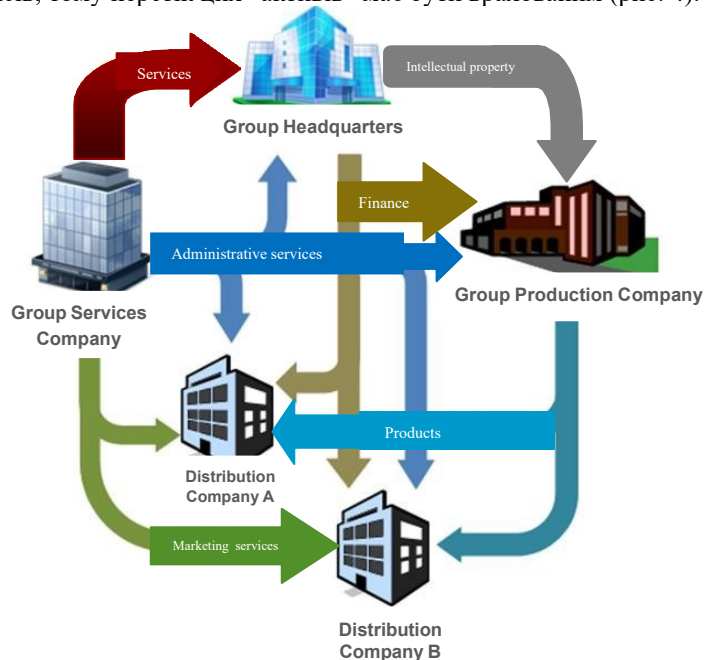
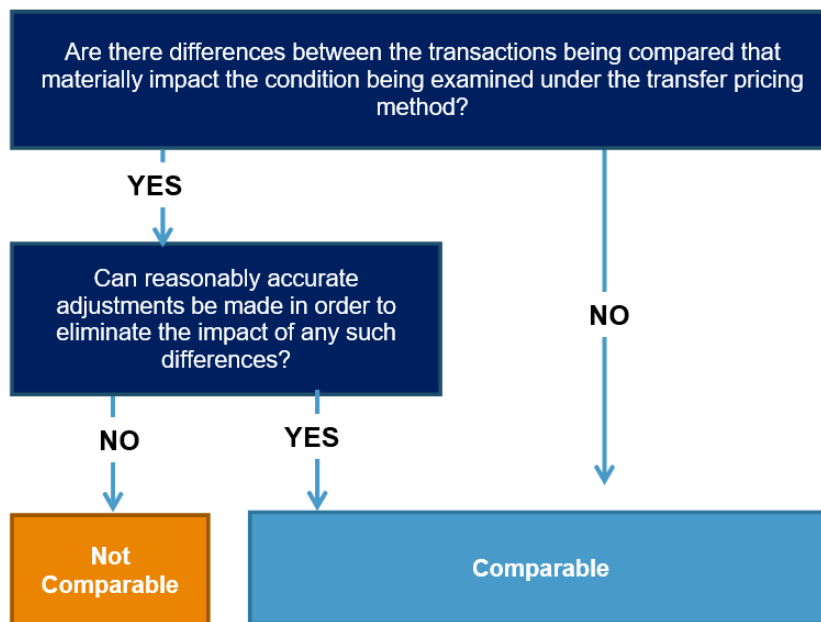


Рис. 4. Типові операції ТЦУ в межах багатонаціональних груп підприємств

Те, як трансфертні ціни визначаються на практиці, може мати важливе значення для низки регуляторних і нерегулюючих факторів, включаючи, зокрема, формування митної вартості. (Приклади

можуть включати валютне регулювання, вимоги та практики бухгалтерського обліку, корпоративне право, торговельну статистику, договірні вимоги та ін.). Регулювання трансфертних цін для митних цілей (тобто визначення митної вартості) і нарахування ПДВ передбачає визначення конкретних стандартів або методологій, яких необхідно дотримуватися. Мета як митної оцінки, так і трансфертного ціноутворення дуже схожа. В той час, як митниця встановлює, чи вплинули на ціну відносини між сторонами, метою податкових органів є пошук ціни аналогічної угоди, яка могла б бути проведена між незалежними сторонами (це називається угодою за принципом «витагнутої руки»). Кожен з цих етапів гарантує, що ціна встановлюється так, ніби сторони не були пов'язаними, а умови угоди не відрізняються від ринкових.

Принцип «витагнутої руки» застосовується, загалом, багатьма митними адміністраціями як принцип порівняння між вартістю товарів, імпортованих асоційованими підприємствами, на які можуть вплинути особливі відносини між ними, та вартістю аналогічних товарів, імпортованих незалежними підприємствами. Однак методи оцінки для митних цілей можуть не узгоджуватися з визнаними ОЕСР методами трансфертного ціноутворення. З огляду на це, митні оцінки можуть бути корисними для податкових адміністрацій при оцінці характеру трансфертної ціни угоди між пов'язаними сторонами та навпаки. Зокрема, посадові особи митниці можуть мати поточну інформацію щодо операції, яка може мати значення для цілей трансфертного ціноутворення, особливо якщо вона підготовлена платником податків, тоді як податкові органи можуть мати документацію з трансфертного ціноутворення, яка містить детальну інформацію про обставини операції. Застосування принципу «витагнутої руки» зазвичай ґрунтується на порівнянні умов контрольованої операції з умовами «порівнянних» операцій між незалежними сторонами. Де такі відмінності існують, можна зробити досить точні коригування, щоб усунути вплив будь-яких таких відмінностей на стан, що досліджується (рис. 5).



#### Comparability Factors

Рис. 5. Блок-схема коригування за принципом «витагнутої руки»

Цей підхід обов'язково вимагає ідентифікації порівнянних операцій і, таким чином, проведення порівняльного аналізу. Тобто він проводить порівняння умов операції між пов'язаними сторонами (контрольована операція) з умовами операцій між незалежними сторонами (неконтрольовані операції), які були визнані порівнянними. Відповідно до інструментарію платформи та Керівництва ОЕСР з трансфертного ціноутворення, Практичного посібника ООН та законодавства переважної більшості країн ЄС із розробленими правилами трансфертного ціноутворення, порівнянність для цілей застосування принципу «витагнутої руки» не вимагає, щоб операції були порівнювані ідентичні [5]. Швидше, порівнянність вимагає, щоб жодна з відмінностей між операціями, що порівнюються, суттєво не впливала на умови, що розглядаються в методології трансфертного ціноутворення, яка має застосовуватися (тобто ціна або маржа прибутку).

Загалом майже всі методи (окрім методу розподілу прибутку PSM) не призначені для оцінки нематеріальних активів, що значно ускладнює роботу аналітиків. В рейтингах найбільш прибуткових корпорацій лідируючі позиції займають високотехнологічні гіганти, де трансфер технологій та інтелектуальної власності є звичною справою. Тому науковці останнім часом більшу увагу приділяють альтернативним методам. Так, в Австралії податкова служба пропонує застосовувати такі методи, як дисконтування майбутніх вигод від використання нематеріального активу на основі прогнозів його

доходності; установлення вартості заміни нематеріального активу; застосування історичних витрат, хоча зв'язку ринкової ціни нематеріального активу з витратами на його створення може й не бути. До альтернативних також відносять метод подвійного ціноутворення, який ґрунтується на поєднанні таких двох методів визначення ціни, як ринкові ціни та витрати всередині компанії. Останнім часом все більшої переваги віддають методам, пов'язаним з математичним моделюванням, де трансфертна ціна розглядається в моделі як змінна величина, що залежить від умов та ризиків, які несуть трансфертні операції.

На сьогодні митні служби провідних країн не мають єдиної політики щодо коригування трансфертної ціни. Деякі митні адміністрації розглядають як підвищення, так і зниження ціни та вносять відповідні коригування до мита, якщо це необхідно. Інші не враховують або розглядають лише коригування в сторону збільшення (з додатковою сплатою мита), але не розглядають коригування у бік зменшення (відшкодування мита). Деякі розглядають лише коригування податку, тоді як інші розглядають лише фактичні коригування ціни. Ця непослідовність була однією з основних проблем бізнес-спільноти. Тому бажано, щоб митні служби прагнули знайти спільний підхід для розгляду впливу коригування трансфертних цін на митну вартість.

Важливий принцип встановлений в документі TCCV (Technical Committee on Customs Valuation) Коментар 4.1 – Положення про перегляд цін<sup>1</sup>. Цей документ розглядає наслідки митної вартості товарних контрактів, які включають «застереження про перегляд ціни», згідно з яким ціна фіксується лише тимчасово на момент імпорту; «останнє визначення ціни, що підлягає сплаті, залежить від певних факторів, які викладені в положеннях самого контракту». Врешті можна зробити висновок, що такі положення: «не повинні самі по собі виключати оцінку згідно зі статтею 1 Угоди». Цей сценарій можна порівняти із ситуаціями, коли ціна, оголошена митниці при імпорті, заснована на трансфертній ціні, яка може підлягати подальшому коригуванню (наприклад, для досягнення заздалегідь визначеної норми прибутку). Отже, під час імпорту існує можливість коригування трансфертної ціни. Основний принцип здійснення погашення мита у разі перевищення митних зборів встановлений в оновленій Кіотській конвенції: оновлена Кіотська конвенція – Міжнародна конвенція про спрощення та гармонізацію митних процедур (Загальний додаток, Розділ 4, Мита і податки «повернення мит і податків». Стандартне правило (параграф 4.18) – повернення мит та податків здійснюється у випадках, коли встановлено, що відбулася зайва сплата мита та податків у результаті помилки при їхньому нарахуванні.

Існує ряд причин, чому може відбутися коригування трансфертної ціни, а також різні способи його ініціювання. Якщо коригування ініціює платник податку та воно зареєстроване в рахунках платника податків та на нього видане дебетове чи кредитове авізо, залежно від характеру коригування то, для цілей митної оцінки можна вважати, що воно впливає на фактично сплачену ціну та підлягає сплаті за імпортовані товари. В інших випадках, зокрема, коли коригування було ініційовано податковою адміністрацією, вплив може бути лише на податкові зобов'язання, а не на митну вартість, фактично сплачену, або ту, що підлягає сплаті за товари. Якщо таке коригування відбувається до імпорту товарів, тоді митна ціна, повинна враховувати коригування.

Якщо коригування відбувається після імпорту товарів (тобто воно реєструється в рахунках платника податку та в дебетовому/кредитовому авізо, виданому після митного оформлення товарів), то митниці може вважати, що митна вартість має бути визначена на основі скоригованої ціни. Щодо коригування трансфертного ціноутворення, яке впливає лише на податкові зобов'язання (тобто фактично не змінює суму митної вартості), митниці може розглянути, чи є це ознакою впливу ціни. Іншими словами, є визнання того, що початкова ціна не звільнена для цілей трансфертного ціноутворення, але фактично сплачена ціна не була скоригована.

Протягом останніх років виникла думка, що дослідження трансфертного ціноутворення також можуть бути корисними для митних аудиторів на основі того, що такі дослідження можуть надати корисну інформацію щодо операцій пов'язаних сторін з товарами, які імпортуються. Це потенційно зменшує навантаження на бізнес, оскільки немає необхідності наново оформлювати вже підготовлену інформацію у вигляді нових документів. Однак це не означає, що митниці повинна покладатися виключно на документацію з трансфертного ціноутворення. Може бути оформлений запит на додаткові докази, якщо це необхідно, як частина процесу аудиту/верифікації. В ЄС додаткові запити оформлюються після аналізу даних імпортера по угоді в контексті записів в AIS (Automated Import System).

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

<sup>1</sup> Consideration of the Customs valuation treatment of situations where a Transfer Pricing agreement indicates that the declared Customs value will be adjusted as necessary at a later date to achieve a pre-determined profit margin (known as price review clauses). This could be a development of earlier work of the Committee on Price Review Clauses.

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.

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, і де це потрібно [2]. 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 узгодження цін при 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. Однак в країнах, де регулювання трансфертного ціноутворення було запроваджено нещодавно, укладання договорів про узгодження цін може бути ще складнішим для платників податків.

Всесвітня митна організація (ВМО) вважає, що документація з трансфертного ціноутворення може бути хорошим джерелом інформації, якщо вона містить інформацію про обставини, що супроводжували продаж товарів [6]. 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 обставин [7].

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

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, та Великобританії, хоча законодавчо повернення коштів не заборонено, на практиці цього складно



добитись. 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. В контексті коригування митної вартості, важливою є також судова практика, на яку звертають увагу митні органи в разі коригування платежів в аналогічних ситуаціях (галузь/товар/час).

У своєму рішенні від 17 травня 2022 р. (опублікованому 29 вересня 2022 р.) у справі VII R 2/19 "Namamatsu" Федеральний фіскальний суд Німеччини (Bundesfinanzhof, BFH) відхилив апеляцію, подану з питань права (перегляд) щодо заяви про повернення митних платежів. Водночас Суд зробив ряд фундаментальних висновків, які будуть мати суттєвий вплив на майбутню оцінку відповідно до закону про митну вартість операцій між афілійованими компаніями та групами. Справа стосувалася німецької дочірньої компанії японської компанії (БНП). При декларуванні митної вартості імпортованих товарів німецький суб'єкт господарювання використовував ціну продажу для визначення вартості операції. Між компаніями групи та податковими органами Німеччини (без залучення митної адміністрації) в рамках попередньої угоди про ціноутворення (APA – an Advance Pricing Agreement) було досягнуто домовленості про те, що внутрішньогрупова трансфертна ціна буде встановлена на основі методу «розподілу залишкового прибутку». Відповідно, наприкінці кожного фінансового року здійснювалися балансові платежі, які або кредитувалися, або дебетувалися з німецької компанії. В основі суперечки лежала ситуація, коли німецька дочірня компанія заднім числом отримала фіксоване зниження ціни. Це призвело до звернення про відшкодування митних платежів у зв'язку із зменшенням заднім числом заявленої імпортової митної вартості. Фінансовий суд (Finanzgericht) відмовив у відшкодуванні на підставі рішення Європейського суду від 20 грудня 2017 року у справі C-529/16, яка привернула велику увагу в митному світі.

Позивач подав апеляцію з питань права (перегляд) на рішення Фіскального суду, яка наразі також відхилена. У цьому контексті заслуговують на увагу наступні фундаментальні висновки Федерального фіскального суду Німеччини:

1) Метод вартості операції, тобто визначення митної вартості на основі суми рахунка-фактури, не допускається у випадках, коли вартість імпортованих товарів не може бути визначена на момент імпорту, оскільки така вартість складається з суми фактури та фіксованої ставки коригування, яке неможливо визначити під час імпорту. Ця позиція ґрунтується на вищезгаданому рішенні Суду ЄС і, отже, не є новою, але заслуговує на увагу.

2) Так званий резервний метод для визначення митної вартості в цьому випадку виключається з тих самих причин: «З цього випливає, що вердикт Суду ЄС, відповідно до якого Митний кодекс не дозволяє узгоджену вартість операції, використовується як основа для розрахунку митної вартості, якщо така вартість операції частково складається із суми, спочатку виставленої в рахунку-фактурі та в декларації, а також частково з коригування єдиної ставки після закінчення звітного періоду, без можливості визначити, в якій частині обліковий період коригування відбуватиметься вгору або вниз, у будь-якому випадку, також є остаточним визначення митної вартості за резервним методом відповідно до статті 31 Митного кодексу». (Рішення, пункт 49) [4].

Відповідно до рішення Федерального фіскального суду Німеччини, ретроспективне коригування ціни не має значення для визначення митної вартості: «У будь-якому випадку, в рамках усіх методів визначення митної вартості, таке коригування трансфертного ціноутворення, яке, як інструмент для цілей податку на прибуток, служить запобіганню суперечкам зі зниження ризиків трансфертного ціноутворення і не впливає на остаточну митну вартість, через характер визначення митної вартості, пов'язаного із продемонстрованими товарами та на основі дати реєстрації».

### **Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі**

Можемо говорити, що сьогоденішньою проблематикою митного адміністрування у розвинених країнах є не лише розгляд ретроспективних коригувань у бік зменшення, але, згідно з рішенням Федерального фіскального суду Німеччини, прямо також коригувань у бік збільшення. Як наслідок, ретроспективне підвищення цін, яке може вплинути на збільшення митної вартості, також слід було б не враховувати. Необхідно підкреслити, що рішення Федерального фінансового суду Німеччини, на відміну від рішень Європейського суду справедливості (ECJ), не мають прямого впливу на весь Європейський Союз. Тим не менш, це рішення впливатиме на рішення, які стосуються загальноєвропейського законодавства про митну вартість. Суд прийняв загальну точку зору, що будь-які ретроспективні коригування ціни, тобто навіть якщо вони здійснюються поза межами виконання угоди про розподілення (попередньої угоди про ціноутворення) на основі застосування механізму трансфертного ціноутворення з балансуєчими платежами, «не впливають на остаточну митну вартість», це пов'язано з невизначеними ефектами щодо кількості та впливу під час імпорту.

**Література**

1. Практика Європейського суду щодо включення платежів роялті до митної вартості імпортованих неліцензійної напівготової продукції: (Curtis Balkan EOOD) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.vatupdate.com/2020/07/09/ecj-customs-c-76-19-curtis-balkan-part-of-the-royalties-for-the-supply-of-know-how-for-the-manufacture-of-finished-products/>
2. 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>
3. European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on *Customs Valuation Implementing Act* Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 September 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.
4. Liebchen u Mössner et al., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 5th ed., marginal ref. 13.50; див. також Drüen u Wassermeyer MA, ст. 25 МК, marginal ref.
5. 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](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en).
6. 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](http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary_23.1.pdf).
7. 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](https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade_facilitation).

**References**

1. Praktyka Yevropeiskoho sudu shchodo vkluchennia platezhiv roialti do mytnoi vartosti importovanykh nelitsenziinoi napivhotovoi produktsii: (Curtis Balkan EOOD) [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <https://www.vatupdate.com/2020/07/09/ecj-customs-c-76-19-curtis-balkan-part-of-the-royalties-for-the-supply-of-know-how-for-the-manufacture-of-finished-products/>
2. Australian Customs and Border Protection Service. Instruction and Guideline. Customs Valuation Refers to practice statement 2009/01. 2011. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.customs.gov.au/webdata/resources/files/PS200901-ig-Valuation.pdf>
3. European Commission, 17 Sept. 2020, Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA, 17 September 2020, TAXUD/2623395rev2/2020.
4. Liebchen u Mössner et al., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 5th ed., marginal ref. 13.50; div. takozh Drüen u Wassermeyer MA, st. 25 МК, marginal ref.
5. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en).
6. WCO Commentary 23.1 (acceptability of TP study for customs valuation purposes [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : [http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary\\_23.1.pdf](http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2011/WCO-Commentary_23.1.pdf).
7. WTO. WTO Trade Facilitation Agreement. Ministerial Conference Ninth Session Bali, 3-6 December 2013. WT/MIN(13)/36. WT/L/911. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : [https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade\\_facilitation](https://mc9.wto.org/draft-bali-ministerial-declaration#trade_facilitation).