

Кулик Р. Р.

кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту
Західноукраїнський національний університет

Новак Ю. Р.

кандидат економічних наук, доцент кафедри міжнародного туризму та
готельно-ресторанного бізнесу
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

АУДИТ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ В КОНТЕКСТІ КОНТРОЛЮ ЗА ТРАНСФЕРТНИМ ЦІНОУТВОРЕННЯМ ТА МИТНОЮ ВАРТІСТЮ

В умовах глобалізації економічних процесів та інтеграції України до європейського ринку, імпортні операції залишаються однією з ключових складових зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств. Однак, саме ця сфера перебуває під пильним контролем фіскальних органів, оскільки несе в собі значні ризики розмивання податкової бази. Для аудитора перевірка імпортних операцій сьогодні трансформується з простої звірки митних декларацій з інвойсами у складний процес аналізу відповідності цін принципу «витягнутої руки» та обґрунтованості митної вартості.

Актуальність теми зумовлена існуючим конфліктом інтересів між різними фіскальними цілями держави, який аудитор повинен врегулювати. З одного боку, митні органи зацікавлені у максимізації митної вартості товарів для збільшення надходжень від ввізного мита та імпортного ПДВ. З іншого боку, податкові органи в межах контролю за трансфертним ціноутворенням перевіряють, чи не є ціна імпорту завищеною (у операціях з пов'язаними особами), що призводить до заниження податку на прибуток. Ця дихотомія створює для бізнесу ситуацію «подвійного тиску», де будь-яке цінове рішення може бути оскаржене одним із контролюючих органів.

Фундаментальна проблема аудиту в цій сфері полягає у відмінності методологічних підходів до визначення вартості товару, закладених у Податковому [4] та Митному [2] кодексах України. Митна вартість є базою для нарахування митних платежів і визначається, як правило, на момент перетину кордону. Натомість ціна в контрольованих операціях для цілей трансфертного ціноутворення визначається за результатами звітного року і має відповідати діапазону ринкових цін.

Як зазначають дослідники В. Тищенко, О. Найденко та С. Ачкасова, митні ризики у трансфертному ціноутворенні виникають тоді, коли митний орган коригує вартість товару в бік збільшення, вважаючи контрактну ціну заниженою [5, с. 43]. Для аудитора це сигнал про можливі проблеми: якщо митниця не визнає ціну угоди (перший метод визначення вартості), то чи може ця ціна вважатися ринковою для цілей трансфертного ціноутворення? Аудитор має проаналізувати рішення про коригування митної вартості та оцінити його вплив на податок на прибуток. Підприємство, сплативши підвищене ПДВ та мито при імпорті (через рішення митниці), відображає ці суми у складі собівартості запасів. Однак податкова служба може не погодитися з такою собівартістю при розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, якщо вважатиме, що ціна придбання перевищує рівень «витягнутої руки».

Згідно з п. 39.2 Податкового кодексу України, контроль за трансфертним ціноутворенням поширюється на операції з пов'язаними особами-нерезидентами та нерезидентами з низькоподаткових юрисдикцій [4]. М. Пасічний підкреслює, що трансфертне ціноутворення стало пріоритетом податкової політики, оскільки дозволяє контролювати виведення капіталу за кордон [3].

Аудиторська перевірка в цьому контексті має включати такі етапи:

1. Ідентифікація контрольованих операцій. Аудитор перевіряє структуру власності контрагентів та обсяг операцій (вартісний критерій у 150 млн грн річного доходу та 10 млн грн з одним контрагентом).

2. Функціональний аналіз. Аудитор повинен дослідити функції, які виконує імпортер, використані ним активи та прийняті ризики. Часто помилки виникають саме тут: наприклад, імпортер бере на себе валютні ризики, але ціна товару сформована так, ніби всі ризики несе постачальник.

3. Вибір методу трансфертного ціноутворення. Найчастіше використовується метод порівняльної неконтрольованої ціни або метод чистого прибутку. В. Фесенко зауважує, що для міжнародних груп компаній критично важливим є узгодження обраного методу з корпоративною політикою та локальним законодавством [6]. Аудитор має перевірити коректність вибірки зіставних компаній (бенчмаркінг) та розрахунок інтервалу рентабельності.

При перевірці імпортних операцій аудитор спирається на Митний кодекс України [2]. Особливу увагу слід приділити складовим митної вартості, які імпортери часто «забувають» включити до бази оподаткування, що призводить до штрафів. До таких складових належать: роялті та ліцензійні платежі, витрати на пакування, інженерні роботи, виконані за межами України, та вартість страхування.

Аудит документального забезпечення передбачає перехресну звірку даних:

- зовнішньоекономічний контракт: аналіз умов поставки Інкотермс-2020. Важливо перевірити, чи правильно розподілені витрати на логістику між покупцем і продавцем і чи включені витрати на доставку до кордону України у митну вартість;

- інвойс та митна декларація: перевірка кодування товару (УКТЗЕД). Неправильний код може призвести до заниження ставки мита, що є суттєвим порушенням;

- транспортні документи (CMR, коносамент): підтвердження фактичного переміщення товару.

В. Хомутенко та А. Хомутенко звертають увагу на важливість використання методичних прийомів судової економічної експертизи при аудиті.

Зокрема, у спірних випадках аудитор може застосовувати методи моделювання ціноутворення для підтвердження того, що умови контракту відповідали ринковим на момент укладання угоди, навіть якщо згодом ринкова кон'юнктура змінилася [7, с. 32].

Військова агресія РФ проти України внесла суттєві корективи в ланцюги постачання та структуру імпорту. В. М. Панасюк та співавтори зазначають, що реалії обліку та оподаткування в умовах воєнного стану характеризуються ускладненою логістикою та валютними обмеженнями [1, с. 26].

Для аудитора це означає необхідність перевірки додаткових зон ризику:

1. Валютний контроль. Дотримання граничних строків розрахунків (які неодноразово змінювалися НБУ). Аудитор має перевірити наявність дебіторської заборгованості за імпортними контрактами, де товар не був поставлений вчасно.

2. Форс-мажорні обставини. Перевірка наявності сертифікатів ТПП у разі порушення умов контрактів.

3. Втрата товару. Імпортні товари могли бути знищені внаслідок бойових дій. Аудитор повинен перевірити правильність списання таких активів та коректність нарахування компенсуючих податкових зобов'язань з ПДВ (або правомірність їх ненарахування згідно з п. 32-1 підрозд. 2 розд. XX ПКУ).

4. Критичний імпорт. Аналіз операцій з товарами, що звільнялися від оподаткування (генератори, енергообладнання, товари для оборони), на предмет цільового використання та наявності підтвердних документів.

Найскладнішим завданням аудиту є гармонізація даних для різних фіскальних цілей. Аудитор повинен рекомендувати клієнту впровадження інтегрованої системи внутрішнього контролю, яка б враховувала вимоги як трансфертного ціноутворення, так і митного законодавства.

Зокрема, коригування прибутковості для цілей трансфертного ціноутворення (наприклад, донарахування доходу до рівня медіани ринкового діапазону) може здійснюватися шляхом подання уточнюючої декларації з

податку на прибуток. Однак, таке коригування фактично означає, що ціна товару була іншою. Аудитор має оцінити ризик того, що митний орган використає дані звіту про трансфертне ціноутворення як підставу для перегляду митної вартості в минулих періодах (пост-митний аудит).

Також слід враховувати «правило 30%», яке стосується імпорту від «ризикових» нерезидентів. Аудитор повинен перевірити, чи збільшив платник податків фінансовий результат до оподаткування на суму 30% вартості товарів, придбаних у таких нерезидентів, якщо ці операції не були обґрунтовані документацією з трансфертного ціноутворення.

Отже, аудит імпортних операцій у сучасному економічному середовищі вимагає від аудитора мультидисциплінарних знань. Неможливо якісно перевірити імпорт, аналізуючи лише бухгалтерські проводки. Необхідний глибокий синтез знань податкового права, митного регулювання, логістики та методів економічного аналізу.

Ключовим висновком є те, що ефективний аудит імпорту має базуватися на ризик-орієнтованому підході. Аудитор повинен ідентифікувати зони конфлікту між митною та трансфертною вартістю і допомогти підприємству сформулювати таку політику ціноутворення, яка була б прозорою та обґрунтованою для обох регуляторів. В умовах воєнного стану роль аудитора посилюється також функцією контролю за дотриманням валютного законодавства та обґрунтуванням витрат, спричинених форс-мажорними обставинами логістики. Лише комплексний аудит дозволяє мінімізувати штрафні ризики та забезпечити фінансову стійкість підприємства-імпортера.

Список використаних джерел

1. Експортно-імпортні операції: реалії обліку та оподаткування в умовах воєнного стану / В. М. Панасюк та ін. *Journal of strategic economic research*. 2023. № 1. С. 25–34. URL: <https://doi.org/10.30857/2786-5398.2023.1.3>.

2. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
3. Пасічний М. Трансфертне ціноутворення у системі пріоритетів податкової політики. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-126>.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Тищенко В., Найденко О., Ачкасова С. Митні ризики у трансфертному ціноутворенні. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 42–48. URL: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-52-6>.
6. Фесенко В. Управління ризиками та аудит трансфертних цін: ключові аспекти для міжнародних груп. *Економіка та суспільство*. 2024. № 60. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-70>.
7. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Методичні способи та прийоми проведення судової економічної експертизи відповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». *Криміналістичний вісник*. 2023. Т. 40, № 2. С. 30–42. URL: <https://doi.org/10.37025/1992-4437/2023-40-2-30>.