

*Ю.М. ВОЛОШИН, начальник відділу організації та супроводження перевірок платників податків
Головне управління Державної фіскальної служби у
Полтавській області*

Зміна тенденцій податкового контролю за трансфертним ціноутворенням АПК

Постановка проблеми. Запровадження з 01.09.2013 року механізму контролю за трансфертним ціноутворенням [6] в український правовий простір дало поштовх розвитку нових відносин у площині податкового контролю, що здійснюється органами фіскальної служби щодо господарюючих суб'єктів, певні операції між якими набули визначення контрольованих і стали об'єктами посиленої уваги. Власне, намагання контролювати рух фінансових потоків державою через застосування елементів трансфертного ціноутворення не є чимось новим у світовій фінансовій системі, а давно й системно реалізується в багатьох розвинутих країнах світу, таких як США, Німеччина, Великобританія, Франція [14]. Україна не пішла шляхом власного пошуку кращих рецептів побудови системи регулювання трансфертного ціноутворення, а скористалася досвідом, напрацьованим членами Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Механізм, викладений в статті 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [9], став синтезом ключових рекомендацій, наведених у Настановах ОЕСР [14], і є уніфікованим для застосування до всіх без винятку підприємств, не враховуючи їхню організаційно-правову структуру чи галузь діяльності. Разом із тим певні особливості вітчизняного податкового законодавства потребують особливого підходу та застосування елементів трансфертного

ціноутворення до підприємств галузі сільськогосподарського виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Агропромисловий комплекс (далі – АПК) України є одним з ключових секторів економіки, єдиним, хто протягом останніх років демонструє позитивну динаміку зростання, відповідно знаходиться серед лідерів джерел валютних надходжень, що зумовлює необхідність постійного контролю за цінами, за якими проводяться поставки на експорт на протидію явищам відпливу капіталу з України.

Із середини 2000-х років ідея необхідності створення механізму протидії в Україні все частіше порушується у працях українських учених А. Гаврилова [2], В. Герасимова [3], А. Задої [4], С. Венгер [4]. Вивченню окремих питань, пов'язаних із сутністю податкового контролю, діяльності агрохолдингів в Україні, тенденцій їх розвитку та впливу постійно приділяють увагу такі вчені як Ю. Лупенко [5], М. Кропивко [5] й інші.

Мета статті – виявлення тенденцій податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, визначення чинників, що вплинули на процеси трансформації та оцінка запроваджених нововведень.

Виклад основних результатів дослідження. Ситуація, коли головним джерелом інвестицій у корпоративні права українських підприємств є невелика острівна держава Кіпр (табл. 1), яскраво ілюструє неконтрольований відплив коштів з України та їхнє «реінвестування» в економіку. При цьому, повернення цих капіталів в Україну у вигляді

кредитів, прямих або портфельних інвестицій не відновлює фінансовий потенціал країни повною мірою, оскільки такі процеси часто супроводжуються втратами бюджету че-

рез використання схем оптимізації оподаткування та пов'язані з формуванням додаткових зовнішніх зобов'язань у вигляді витрат на обслуговування боргу й дивідендів [6].

1. Прямі іноземні інвестиції в економіку України з окремих країн світу,

млрд дол. США

Рейтинг	Країна	1996 р.	2001 р.	2006 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
		0,89	3,8	16,8	40	44,8	50,3	55,2	58,1
1	Кіпр	0,05	0,37	1,6	9	10	13,4	17,7	19
2	Німеччина	0,15	0,24	5,5	6,6	7	7,3	6,1	6,3
3	Нідерланди	0,046	0,36	0,9	3,9	4,6	4,8	5,1	5,5
4	Російська Федерація	0,05	0,3	0,8	2,5	3,4	3,6	3,7	4,2
	Інші країни	0,55	2,6	7,99	17,9	19,5	21	22,4	22,9

Джерело: Узагальнено автором за джерелами [10, 11].

У переважній більшості діяльність із переміщення фінансових потоків характерна великим національним компаніям і закордонним транснаціональним корпораціям, метою яких є спрямування одержаного прибутку з країн із високим рівнем оподаткування до країн, що мають нижчу ставку [15,12]. Таке явище одержало назву трансфертне ціноутворення, регулювання якого понад 10 років існує в Російській Федерації, з 2012 року запроваджено в Білорусі [3]. Слід сказати, що деякими науковцями, зокрема вченим А.О. Задосою [4] зазначається, що для великих компаній природно мати систему трансфертного ціноутворення, оскільки маючи виробництва в різних країнах та єдиний центр прийняття рішень, їх можна розглядати як економіку в мініатюрі зі своєю внутрішньою торгівлею. З цією думкою важко не погодитися, варто лише зауважити, що держава, в якій діють такі компанії, в свою чергу, має створювати умови для захисту своїх інтересів, які забезпечуватимуть справедливу сплату податків усіма учасниками ринку й запобігатимуть намаганням великих компаній [13] перерозподіляти фінансові потоки.

У сільському господарстві простежується аналогічна тенденція до укрупнення господарських структур та, як наслідок, збільшення кількості операцій, в яких можливий ризик застосування елементів трансфертного ціноутворення по викривленню цін. Так, науковці ННЦ «Інститут аграрної економіки» Ю. Лупенко і М. Кропивко вказують на тенденцію до зростання протягом останніх десяти років кількості агрохолдингових фор-

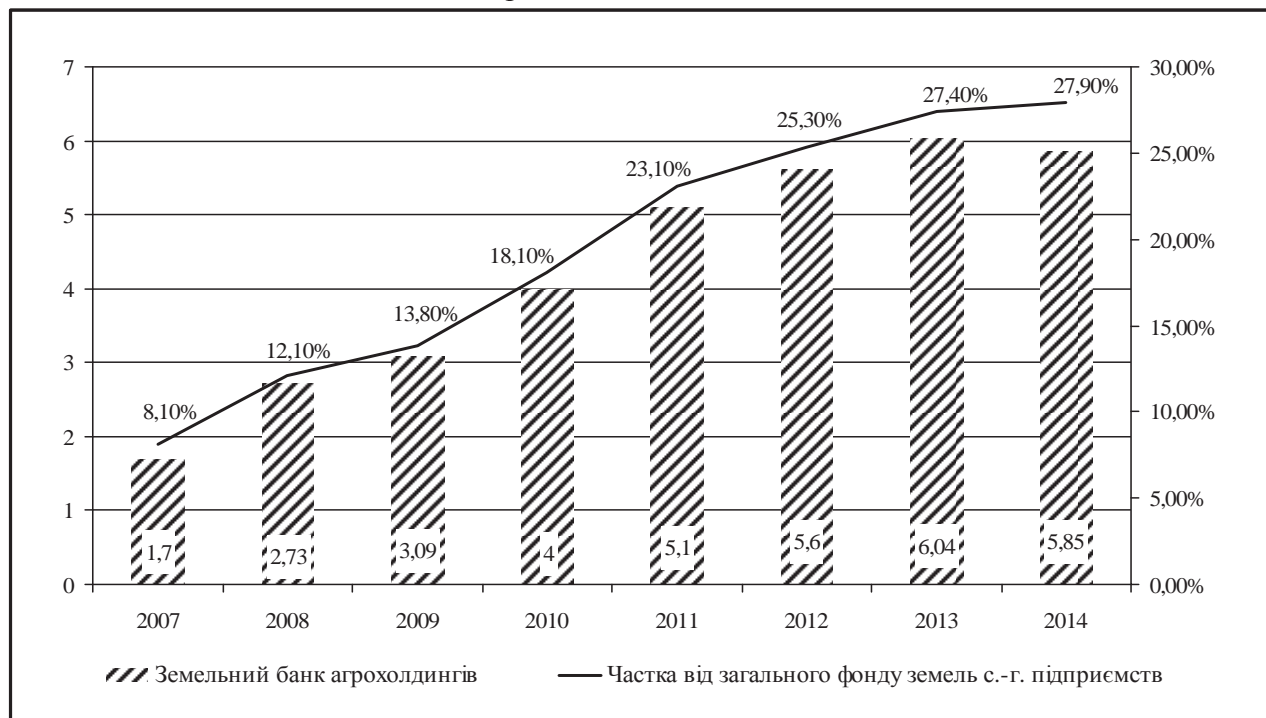
мувань [5] та їх земельного банку, передумовами чого є підвищення попиту на продовольчу продукцію на світових ринках, підвищення капіталізації агропромислового бізнесу, можливість одержання синергічного ефекту від діяльності вертикально інтегрованих структур. Про таку тенденцію свідчать дослідження Українського клубу аграрного бізнесу (рис.).

За даними дослідження, вже у 2014 році валовий збір пшениці в Україні становив 24,1 млн т, при цьому агрохолдинги виробили 5,2 млн т, або 22% від її загального виробництва. Крім того, з 5,2 млн т 52% було зібрано в десятці найбільших агрокомпаній.

Запровадження державного регулювання трансфертного ціноутворення з перших днів набрання чинності викликало багато неоднозначних запитань у частині застосування, а деякі з норм відрізнялися від загальних рекомендацій Настанов ОЕСР (наприклад, у частині регулювання внутрішніх операцій). Справедливо зазначити, що оперативно виданим Міністерством доходів і зборів України наказом на практичних прикладах роз'яснено застосування деяких положень статті 39 ПКУ [9, 8], проте чимало питань залишилися нерегульованими. Враховуючи відсутність на теренах України практичного застосування трансфертного ціноутворення, вітчизняні науковці та практики почали прискіпливо аналізувати створену конфігурацію механізму, використовуючи при цьому передусім досвід держав, де вже діють аналогічні законодавчі конструкції. Саме не вирішені прогалини й окремі не досить вдало запозичені норми світового досвіду

боротьби зі трансфертним ціноутворенням стали основними чинниками, що спричини-

ли законодавчі зміни.



Динаміка земельного фонду українських агрохолдингів

Джерело: Узагальнено автором за джерелами [1, 10, 11].

Контролюючі органи з початку 2014 року також почали активну підготовку до перерахунку майбутніх дій щодо здійснення практичного податкового контролю за операціями між пов'язаними особами, які були проведені в період вересня-грудня 2013 року з урахуванням особливостей системи оподаткування сільськогосподарських виробників.

Таких найголовніших особливостей, на нашу думку, існує три, коли компанія, що проводить діяльність у галузі сільськогосподарського виробництва:

- має частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, що дорівнює, або перевищує 75% і може бути платником фіксованого сільськогосподарського податку, при якому об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, та **відповідно не сплачувати податок на прибуток** (з 01.01.2015 р. всіх платників фіксованого сільськогосподарського податку автоматично переведено на IV групу єдиного податку);

- веде підприємницьку діяльність у сфері АПК і основною діяльністю якої є постачання вироблених нею сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орен-

дованих виробничих потужностях, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менше 75% вартості товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно (п.209.6 ст.209 ПКУ), може обрати спеціальний режим та спрямовувати ПДВ при операціях із постачання не в бюджет, а на власний спеціальний рахунок для використання в сільськогосподарській діяльності. **Тобто, фактично ПДВ до бюджету не сплачується;**

- тимчасово звільняються від сплати ПДВ операції з постачання на митній території України окремих зернових культур (крім першого постачання виробниками й підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові у виробників). Операції з вивезення в митному режимі експорту таких зернових звільняються від ПДВ, **тобто в Україні фактично діє заборона на відшкодування ПДВ при експорті зернових** і технічних культур. Частково це пояснюється тим, що виробники зерна мають пільги зі сплати ПДВ, тому в разі відшкодування ПДВ при експорті зерна може виникати субсидіювання з державного бюджету.

Таким чином, враховуючи положення норми 39.1.2 Закону № 408 [6] та 39.1.4 Закону № 72 [7], можемо зробити висновок, що безпосередньо до сільськогосподарського виробника не застосовуватимуться в повному обсязі штрафні санкції за порушення вимог статті 39 ПКУ (крім факту неподання звіту про контрольовані операції), оскільки він не є платником вказаних податків.

Водночас, зважаючи на організаційну особливість українських сільськогосподарських виробників [5], коли організаційна структура багатьох агрохолдингів являє собою ланцюг пов'язаних осіб «іноземна материнська компанія» – «українська трейдерська компанія» – «український виробник», податковий контроль фіскального органу повинен здійснюватися з урахуванням проходження товару через всі названі ланки для чіткого визначення етапу можливого заниження податкового зобов'язання.

Для прикладу наведемо дані Полтавської області (табл. 2), де представлені майже всі національні агрохолдинги **UkrLandFarming** (ПрАТ «Райз-Максимко», ТОВ «Райз-Цукор» та ін.); **Кернел Груп** (ПрАТ «Полтавське ХПП», ПрАТ «ПОЕЗ Кернел Груп», ТОВ «АФ «Куйбишево», ТОВ «Юнігрейн-Агро», ТОВ «АФ «Аршиця» й ін.); **ТОВ СП «Нібулон»** (має в області 7 філій); група

компаній **Астарта** (ТОВ «АФ ім. Довженка», ТОВ «ППК «Полтавзернопродукт», СТОВ «Мусіївське», СТОВ «Ніка», ТОВ «АФ «Хорольська», ТОВ «Глобинський переробний завод» й ін.); **Приват-АгроХолдинг** (ТОВ «Дукла», ТОВ «Приват-Агро-Альянс», ТОВ «Приват-Альянс»), група **Агротрейд** (ТОВ «Вікторія Агро»), а також значна кількість незалежних підприємств співпрацює із зернотрейдерами, що мають материнські зарубіжні компанії – ТОВ "Луї Дрейфус Комодітіз Україна ЛТД" (Louis Dreyfus, Франція), АТ «Каргілл» (Cargill, США); підприємство з іноземними інвестиціями «Серна» (Glencore); ТОВ «Альфред С. Топфер Інтернешнл» (Німеччина) та ін.

Вищезазвані компанії мають чітко орієнтовану політику на тісну співпрацю із закордонними партнерами, стали практикою відносин із нерезидентами, володіють оперативними даними щодо поточного граничного ринкового значення цін, а тому існує високий ризик імовірності застосування неринкових цінових діапазонів. Як наслідок, точка формування прибутку може переноситися до країн із меншим податковим навантаженням, що в свою чергу зменшить надходження до бюджету.

2. Динаміка показників експортної діяльності сільськогосподарських платників податку Полтавської області у 2010-2014 роках, млн грн

Показник	2010	2011	2012	2013	2014
Кількість сільськогосподарських підприємств, які застосовують спеціальний режим з ПДВ	990	964	937	967	1 027
Доходи від продажу	9 254	10 785	16 969	15 376	21 290
Експорт	147	265	246	199	1 528
Питома вага експорту в доході, %	2	2	1	1	7

Джерело: Узагальнено автором за джерелами [10, 11].

Дані показують, що, незважаючи на тенденцію до зростання доходів сільськогосподарських виробників, безпосередня експортна діяльність становить незначну частку в зв'язку з вищезазначеними особливостями податкового законодавства та організаційних структур агрохолдингів. Стратегія агрохолдингів передбачає продаж товару від виробника трейдеру для формування податкового кредиту, який потім можна «перерозподілити» в інтересах групи, оскільки

вже трейдер реалізовуватиме зерно на експорт зі звільненням від ПДВ.

Враховуючи незначний проміжок із часу введення в дію механізму трансфертного ціноутворення АПК, на нашу думку, доцільно виокремити такі етапи податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в АПК:

етап I – до введення в дію Закону № 408 [6] з 01.09.2013 року регулювання цін між підприємствами здійснювалося на основі «звичайних цін» (порівняння цін між

пов'язаними особами, що було фактично прообразом трансфертного ціноутворення);

етап II – 01.09.2013-01.01.2015 року час дії статті 39 ПКУ у редакції, внесеної Законом № 408, – запровадження податкового контролю за трансфертним ціноутворенням, побудова механізму регулювання, що значною мірою відповідав Настановам ОЕСР;

етап III – з 01.01.2015 року після викладення статті 39 ПКУ в редакції Закону № 72 [7], подальша гармонізація вітчизняного механізму трансфертного регулювання відповідно до напрацювань ОЕСР, удосконалення прогалин, які виявлено при практичній дії Закону № 408.

До ключових понятійних змін віднесемо такі. В доповнення до інституту звичайних цін, які діяли з 1996 року, запроваджено поняття «*трансфертне ціноутворення*» як системи визначення звичайної ціни в операціях, які є контрольованими. Контрольованими операціями в 2013-2014 роках визнавалися такі, що здійснюються в обсязі 50 млн грн з:

- пов'язаними особами-резидентами;
- пов'язаними особами-нерезидентами;
- нерезидентами, які зареєстровані в країнах, де ставка податку на прибуток нижча, ніж в Україні, на 5%. Детальна методика алгоритму визначення ціни в таких операціях, що мала б бути розроблена фіскальною службою на основі 5 методів (*порівняльної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, витрати плюс, чистого прибутку, розподілення прибутку*) до цього часу відсутня. Крім того, потребує деталізації застосування того чи іншого методу залежно від особливостей виробничої діяльності [2]. Для АПК тимчасово до 01.01.2018 року визначено особливий порядок 5% коридору визначення ціни на окремі товарні позиції (куди входять основні зернові культури) – або на підставі біржових котирувань, або із застосуванням вищезазначених 5-ти методів. Інформаційними ресурсами, які мали б задовольнити потребу споживачів при розрахунку ціни названо офіційно визнані джерела інформації встановлені Кабінетом Міністрів України («Огляд цін українського й світового товарних ринків» та Інформаційно-аналітичний продукт "Товарний монітор. Україна" ДП "Держзовнішінформ"; Інформаційно-аналітичний продукт "Дайджест цін товарів

на світових ринках" ДП "Укрпромзовнішекспертиза"; Вісник Міністерства доходів і зборів України, офіційний сайт Мінагрополітики), а також статистична інформація державних органів, довідкові ціни спеціалізованих видань, оприлюднена звітність платників податків.

Законом №72 [7] радикально змінено підхід до трансфертного ціноутворення – замість нього в ПКУ введено принцип «*вितягнутої руки*», що є основним стандартом для трансфертного ціноутворення та змінено основну мету трансфертного ціноутворення з визначення звичайної ціни на «*визначення зіставності умов у контрольованих операціях, виходячи з принципу «вितягнутої руки*». На нашу думку, це чіткіше формально наблизило положення до вимог ОЕСР, проте суть залишилася незмінною – щоб перевірити правильність застосованої компанією ціни, потрібно порівняти її значення із зіставною (по обсягах, транспортуванню, оплаті, якості товару і т.д.) операцією за допомогою певних джерел інформації. До речі, зі сплином півторарічного терміну дії Закону № 408 стало зрозуміло про обмеженість інформації, яка міститься в офіційно закріплених джерелах. Тому в новій редакції статті 39 ПКУ дозволено використовувати будь-які загальнодоступні джерела.

Надзвичайно важливим позитивним моментом стало виключення з переліку контрольованих тих операцій, що проводяться на внутрішньому ринку України з резидентами, що дасть змогу фіскальній службі сконцентруватися на роботі з експортними схемами. Також доповнено перелік нерезидентів суб'єктами держав, які не розкривають структуру власності у публічному доступі та з якими не укладені договори про обмін інформацією.

Під приводом руйнування схеми ухилення через дрібнення операцій менше 50 млн грн, зменшено вартісний критерій контрольованих операцій до 1 млн грн, що є, на нашу думку, негативом подвійної дії, оскільки призведе до збільшення навантаження у підготовці документації та звітів як на компанії, так і на фіскальні органи при здійсненні заходів податкового контролю.

Зазнала змін також норма п. 21 Прикінцевих положень ПКУ, якою надавалися особливості визначення ціни на окремі експортні

й імпортовані товари – її виключено з Кодексу, проте основну ідею визначення ціни на основі біржових котирувань збережено та імплементовано в п. 39.1.2.3 статті 39 ПКУ. Тобто, визначення цін на зернові культури має здійснюватися на основі біржових котирувань і тільки за методом порівняльної неконтрольованої ціни.

Крім того, законодавцем внесено окремі зміни, що стосуються деталізації механізму трансфертного ціноутворення в частині термінів перевірок, надання документації, збільшення терміну позовної давності, визначення умов зіставності й ін.

Порушення терміну подання звіту про контрольовані операції визначено штрафною санкцією в 100 мінімальних заробітних плат замість 5% загальної суми контрольованих операцій; штрафна санкція у 3% суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, введена замість 100 мінімальних розмірів.

Висновки. Практичне функціонування положень Податкового кодексу щодо контролю за трансфертним ціноутворенням АПК дало змогу виявити низку проблемних питань, що стало передумовою змін, метою яких є подальша гармонізація норм вітчизняного законодавства до кращих світових практик у даному питанні. Існуючі особливості податкового законодавства не уможливають повною мірою здійснювати контроль за визначенням встановлених виробником зернових цін. До того ж часті зміни у відносно короткий проміжок часу є надмірним тягарем у веденні господарської діяльності. Однак виявлені тенденції доводять про послідовну політику держави у створенні цивілізованих правил діяльності суб'єктів сільськогосподарського ринку, який із часом має привести до відповідного результату у вигляді надходжень до бюджету країни.

Список використаних джерел

1. Агропродовольчий спектр України – 2015 / Аналітичне дослідження Українського клубу аграрного бізнесу // [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.agrisurvey.com.ua.
2. Гаврилова А.Ю. Выбор метода трансфертного ценообразования в зависимости от производственной модели / А.Ю. Гаврилова // *Налоги и финансовое право*. – 2015. – № 6. – С. 72-79.
3. Герасимова В. Искусство трансфертного ценообразования / В. Герасимова // *Экономическая газета*. – 2015. – № 41(1850) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.neg.by/publication/2015_06_05_19711.html.
4. Задоя А.О. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі / А.О. Задоя, С.А. Венгер // *Академічний огляд*. – 2011. – № 2 (35). – С. 156-163.
5. Лупенко Ю.О. Агрохолдинги в Україні та посилення їх соціальної спрямованості / Лупенко Ю.О., Кропивко М.Ф. // *Економіка АПК*. – 2013. – № 7. – С. 5-21.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 04.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/408-18>.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 28.12.14р. №72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/72-19.
8. Про затвердження узагальноючої податкової консультації з окремих питань застосування норм податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення: наказ Міністерства доходів і зборів України від 22.11.2013р. №699 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/62935.html>.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229-230.
10. Статистичний щорічник України за 2013 рік ; за ред. О.Г. Осауленка / Державна служба статистики України. – К., 2014. – 534 с.
11. Україна у цифрах 2014. Статистичний збірник. За редакцією І.М. Жук / Державна служба статистики України. – К., 2015. – 240 с.
12. Clausing K. (2000) The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade International Taxation and Multinational Activity. – Hines [Electronic resource], pp.173-197. Available at: <http://www.nber.org/books/hine00-1>.
13. Grubert H. (2003) Intangible Income, Intercompany Transactions, Income Shifting, and the Choice of Location. *National Tax Journal* [Electronic resource] Vol. 56, No. 1, Part 2, pp. 221-242 Available at: <http://www.jstor.org/stable/41789665>.
14. OECD (2010) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations - Official site OECD [Electronic resource], p. 371. Available at: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>.
15. Oyeler P. B., C. R. Emmanuel (1998) International transfer pricing and income shifting: evidence from the UK. *The European Accounting Review* [Electronic resource] 7:4, 57-635. Available at: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Oyeler_Article.pdf.

Стаття надійшла до редакції 15.09.2015 р.

*