

## Механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення в АПК

*Запровадження механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення в Україні є важливим кроком в намаганні обмежити відтік капіталу з країни. Метою статті є розкриття сутності, ролі й призначення механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення в АПК, характеристика та критичний аналіз сучасних підходів щодо здійснення моніторингу та аналізу контрольованих операцій. Досліджено сутність трансфертного ціноутворення, визначено та охарактеризовано основні елементи механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення в АПК. Розглянуто проблемні аспекти трансфертного ціноутворення, що виникають на практиці та обумовленні недосконалістю діючого законодавства. Проаналізовано особливості вибору та застосування методів визначення трансфертної ціни. Як свідчать результати проведеного дослідження, створивши інструменти для перешикоджання відтоку капіталу законодавець не усунув причин, які сприяють такому явищу, що в подальшому буде стимулювати платників податків до пошуку більш витончених шляхів «оптимізації» оподаткування.*

**Ключові слова:** податковий контроль, трансфертне ціноутворення, АПК, методи трансфертного ціноутворення, податкові перевірки.

## Механизм налогового контроля трансфертного ценообразования в АПК

*Введение механизма налогового контроля трансфертного ценообразования в Украине является важным шагом в попытке ограничить отток капитала из страны. Целью статьи является раскрытие сущности, роли и назначения механизма налогового контроля трансфертного ценообразования в АПК, характеристика и критический анализ современных подходов по осуществлению мониторинга и анализа контролируемых операций. Исследована сущность трансфертного ценообразования, определены и охарактеризованы основные элементы механизма налогового контроля трансфертного ценообразования в АПК. Рассмотрены проблемные аспекты трансфертного ценообразования, которые возникают на практике и обусловлены несовершенством действующего законодательства. Проанализированы особенности выбора и применения методов определения трансфертной цены. Как свидетельствуют результаты проведенного исследования, создав инструменты для предотвращения оттока капитала, законодатель не устранил причин, которые способствуют такому явлению, что в дальнейшем будет стимулировать налогоплательщиков к поиску более изощренных путей «оптимизации» налогообложения.*

**Ключевые слова:** налоговый контроль, трансфертное ценообразование, АПК, методы трансфертного ценообразования, налоговые проверки.

## Mechanism of Transfer Pricing Tax Control in Agro-Industrial Complex

*Introducing the mechanism of tax control of transfer pricing in Ukraine is an important step in efforts to limit capital flight from the country. The article is to disclose the nature, role and purpose of the mechanism of transfer pricing tax control in AIC, description and critical analysis of current approaches to monitoring and analysing*

*controlled transactions. There is studied the essence of transfer pricing, defined and characterized the key elements of the mechanism of tax control transfer pricing in AIC. There are considered the problem aspects of transfer pricing problems arising in practice and implied by imperfection of current legislation. There are analyzed the features of selection and application of methods for determining the transfer price. According to the results of the study, creating instruments to prevent the outflow of capital the legislator has not eliminated the causes that contribute to this phenomenon, and this will continue to encourage taxpayers to finding more sophisticated ways of taxation 'optimization'.*

**Keywords:** tax control, transfer pricing, agro-industrial complex, transfer pricing methods, tax audits.

**Постановка проблеми.** В умовах глобалізації коли зовнішні зв'язки українських підприємств постійно розширюються, спостерігаються зростання обсягів операцій з нерезидентами які розташовані в державах з низьким податковим навантаженням. Різниця в ставках податків різних країн активно використовуються платниками податків в фінансовій діяльності. Запровадження з 01.09.2013 року законодавчих норм регулювання трансфертного ціноутворення створило на теренах України новий механізм податкового контролю у відносинах податкових органів та бізнесу, мета якого полягає у моніторингу окремих видів операцій що здійснюються, за визначеними певними ознаками підприємствами, з пов'язаними особами та нерезидентами з низькоподаткових юрисдикцій. Агропромисловий комплекс (АПК) належить до ключових секторів української економіки, протягом останніх років показує позитивну динаміку зростання [10] та є одним з основних експортних джерел валютних надходжень, а отже має бути об'єктом посиленої уваги для контролю за цінами за якими проводяться поставки на протидію відтоку капіталу з України. Встановлення контролю з боку держави за трансфертним ціноутворенням є безумовною вимогою існування ефективної податкової системи. Механізм податкового контролю повинен стати ефективним засобом для гармонійного забезпечення рівноваги у наповненні державного бюджету та інтересів платників податків.

**Аналіз останніх публікацій і досліджень.** Окремим питанням впровадження трансфертного ціноутворення, податкового контролю, діяльності агрохолдингів в Україні в своїх працях приділяють увагу такі вчені як О. Баклан, Ю. Лупенко, М. Кропивко, О. Бегунц, П. Дзюба, К. Васіна, Л. Товкун, О. Вакульчик, А. Лісовий, Б. Карпінський та інші. Високо оцінюючи їх зусилля щодо формування теоретичної платформи по дослідженню розбудови системи трансфертного ціноутворення в Україні, слід відмітити відсутність комплексного, системного підходу до розв'язання проблем трансфертного ціноутворення в АПК України. Багато аспектів цих проблем сьогодні залишаються дискусійними й недостатньо розробленими, незначний досвід практичної роботи не дає змоги контролюючим органам ефективно здійснювати застосування інструментів трансфертного ціноутворення.

**Метою статті** є розкриття сутності, ролі й призначення механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення в АПК, характеристика та критичний аналіз сучасних підходів щодо

здійснення моніторингу та аналізу контрольованих операцій.

**Виклад основного матеріалу.** У Великому тлумачному словнику української мови поняття «механізм» що походить від грецького слова «*mechané*» – машина, означає систему (предметів, тіл, елементів, інструментів) для перетворення, здійснення необхідних рухів [2, с. 665]. Український словник іншомовних слів тлумачить цей термін як «внутрішню будову, систему певного явища» [17]. В науковому контексті термін «механізм» можна тлумачити як систему елементів та інструментів, які формують та регулюють певний прошарок суспільно-економічних відносин.

В. Онищенко розглядає податковий контроль як багатоаспектну міжгалузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету й установлення її відповідно до вимог чинного законодавства [9]. У трактуванні Т. Калінеску податковий контроль є заключним елементом системи національного адміністрування податків, основною метою якого є контроль за процесом виконання податкової політики та дотримання платниками податків норм податкового законодавства [4, с. 16]. Л. Савченко розглядає податковий контроль через призму контрольної функції органів Державної фіскальної служби України і характеризує її зміст як їх діяльність, що «полягає у перевірці правильності справляння податків та інших обов'язкових платежів, виявленні та аналізу порушень, а також у забезпеченні вдосконалення роботи власне державного органу» [14]. Податковий контроль як один з інструментів податкової політики повинен забезпечувати гармонійне співвідношення інтересів держави з інтересами товаровиробників, рядових платників податків. [7]

Наукові напрацювання вчених знайшли відображення в узагальнюючому законодавчому визначенні податкового контролю як «системи заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [11, с. 61].

Трансфертне ціноутворення для цілей оподаткування трактується як система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних контрольованими [12]. Таким чином головною метою виступає визначення

## Фінанси та оподаткування

відповідності договірної ціни її значенню, що існувало на ринку у відповідний момент операції.

На основі викладеного, вважаємо, що механізм податкового контролю трансфертного ціноутворення АПК – це система методів та елементів, що застосовуються в певній послідовності й спрямовані на забезпечення контролю за дотриманням платниками податків вимог податкового законодавства. Елементами механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення АПК є:

- спеціальні критерії що визначають об'єкти (окремі операції) та суб'єктів (контролюючі органи, платники податків);
- звіт про контрольовані операції та документація для податкового контролю;
- методи визначення відповідності ціни ринковим значенням;
- перевірки трансфертного ціноутворення;
- джерела інформації;
- відповідальність за порушення норм трансфертного ціноутворення.

Елементи механізму виступають регуляторами податкових відносин на кожному етапі (з метою перевірки достовірності договірної ціни) відповідно до призначення того чи іншого інструменту та його ролі в загальній системі.

Відправною точкою є виокремлення із загального масиву господарських операцій тих, які підпадають під податковий контроль саме в аспекті трансфертного ціноутворення. Такими є операції з одним контрагентом по придбанню та (або) продажу на суму понад 50 млн. грн. (без ПДВ), коли контрагенти виступають:

- пов'язаними особами - нерезидентами;
- пов'язаними особами – резидентами, які є збитковими;
- пов'язаними особами – резидентами, які застосовують на спеціальний режим оподаткування;
- пов'язаними особами – резидентами, які сплачують податок на прибуток та ПДВ за іншою ставкою ніж базова;
- пов'язаними особами – резидентами, які не були платниками на початок року;
- нерезидентами, які зареєстровані в країні де ставка податку на прибуток менше на 5 % ніж в Україні [12].

Встановлення у законодавстві чіткого переліку контрольованих операцій визначає рамки податкового контролю і виступає відповідною гарантією прав платника податків при його здійсненні.

В процесі практичного застосування фіскальними органами зазначених норм в 2014 році, встановлено окремі норми, що потребували змін на законодавчому рівні. Крім цього, враховуючи необхідність гармонізації окремих положень трансфертного законодавства до міжнародних норм, зокрема Настанов Організації економічної співпраці і розвитку [18], парламентом виключено з об'єктів податкового контролю трансфертного ціноутворення внутрішні операції та зменшено поріг

контрольованих операцій з 50 млн. грн. до 1 млн. грн. з одним контрагентом [13].

Варто наголосити, що зниження вартісного порогу операцій призведе до надходження податковим органам великих потоків інформації, що в свою чергу може призвести до того, що певний період часу структурні підрозділи податкового органу не зможуть оперативно обробляти отримані дані. [8] Отже, може виникнути ситуація, що призведе до зниження рівня ефективності податкового контролю трансфертного ціноутворення АПК [15]. Науковцями наголошується, що вирішенням цього питання може стати поглиблення спеціалізації на рівні офісів по роботі з великими платниками податків. [5]

Вибір та застосування фіскальними органами об'єктивного методу визначення ціни товарів (робіт, послуг) є одним з найважливіших питань податкового контролю за трансфертним ціноутворенням [1, с. 88].

При плануванні договірної ціни передбачається можливість вибору платником податків одного з 5 методів визначення трансфертної ціни який є найбільш доцільним до фактів та обставин:

- порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- чистого прибутку;
- розподілення прибутку.

Доцільність оцінюється з урахуванням критеріїв відповідно до характеру контрольованої операції, що визначається, зокрема, на основі результатів функціонального аналізу контрольованої операції (з урахуванням виконуваних функцій, використовуваних активів і понесених ризиків), наявності повної та достовірної інформації, необхідної для застосування обраного методу, ступеня порівнюваності між контрольованими і неконтрольованими операціями, які можуть використовуватися для усунення розбіжностей між такими операціями. Дозволено обирати будь-який метод, який платником вважається найбільш доцільним, однак у разі, коли існує можливість застосування і методу порівняльної неконтрольованої ціни, і будь-якого іншого методу, застосовується метод порівняльної неконтрольованої ціни. У разі коли з урахуванням таких критеріїв метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс» та метод чистого прибутку або розподілення прибутку можуть застосовуватися платником податку з однаковою надійністю, слід застосовувати метод ціни перепродажу або метод «витрати плюс».

При застосуванні таких методів, як ціна перепродажу, «витрати плюс», чистого прибутку розраховується ринковий діапазон рентабельності на підставі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відображених за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами, що використовуються в Україні, з відповідним коригуванням для забезпечення співставності показників.

На практиці застосування даних методів є досить проблематичним через специфіку їх обрахування, що

вимагає наявності відповідної кваліфікації у персоналу сільгоспвиробників та значної кількості джерел інформації. Вважаємо, що задля спрощення процедури обрахунку доцільно створити у вільному доступі відповідні показники, які дозволять обраховувати методи як платникам при складанні звітності, так і контролюючим органам при її перевірці. Це унеможливить різне трактування вибору та розрахунку методів ціноутворення.

За результатами здійснених контрольованих операцій платниками формується та подається до 1 травня звіт про контрольовані операції за попередній рік, який є першоджерелом інформації для фіскального органу. Цей етап є відправною точкою моніторингу достовірності встановлених цін ринковим – першочергово з'ясується тип методу яким скористався платник, з урахуванням зіставності операцій, для відповідного перерахунку достовірності ціни за цим же методом.

Характерною особливістю податкового контролю трансфертного ціноутворення в АПК є те, що зернові культури (одна з основних статей експорту України та головна продукція сільського господарства) відносяться до категорій, що котируються на біржі, відповідно до них має застосовуватися метод порівняльної неконтрольованої ціни [13]. Для визначення найбільш співставної ціни товарів за принципом «витягнутої руки» використовується середня ціна таких товарів, що склалися на товарній біржі за декаду, що передуює проведенню контрольованої операції. Перелік товарних бірж для кожної групи товарів визначається Кабінетом Міністрів України [12].

Крім того, структурна організація українського експортного ринку зернових свідчить про постійну тенденцію розвитку трансрегіональних та транснаціональних корпоративних формувань, які контролюють близько половини сільськогосподарських підприємств [6]. Серед них слід виокремити провідних українських зернотрейдерів (ТОВ «СП «Нібулон», ТОВ «Кернел Трейд», Державна продовольчо-зернова корпорація України) та дочірні компанії світових зернотрейдерів (Альфред Топфер Інтернешнл Україна, Луї Дрейфус Комодітіз Україна, ПШ «Серна», ДП «Сантрейд») на які припадає 2/3 всього обсягу експорту зернових культур в Україні [3]. Тому транзакції даних компаній підлягають постійному моніторингу з боку фіскальних органів. Здійснюючи тривалий час діяльність на світовому ринку постачання зернових культур, великі зернотрейдери обізнані з попитом та пропозиціями на зернові, постійно відслідковують світові ціни, поточні тенденції в різних країнах, формують прогнозні обсяги, що в подальшому дає можливість встановлювати відповідні закупівельні ціни для вітчизняних сільгоспвиробників формуючи власну маржу.

У разі встановлення за результатом моніторингу та попереднього аналізу поданих звітів про контрольовані операції, необхідності отримання додаткової інформації від платника, фіскальний орган

звертається із відповідним запитом, на який платники податків протягом місяця з дня отримання запиту подають документацію. В документації повинні бути дані про пов'язаних осіб, загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційної структури групи, опис господарської діяльності групи, політики трансфертного ціноутворення; опис операції, умов її здійснення (ціна, строки та інші визначені законодавством України обов'язкові умови договорів (контрактів); опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (роботи, послуги), економічний аналіз, результати порівняльного аналізу комерційних та фінансових умов операцій. З метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій контролюючому органу надано право проводити опитування уповноважених осіб та/або працівників платника податків [11].

Якщо отримані дані свідчать про наявність відхилення від ринкових цін, за наявності відповідних підстав проводиться перевірка, яка має власну специфіку та відрізняється від інших податкових перевірок. Основні відмінності наступні:

- перевірка може бути лише позаплановою документальною перевіркою;
- термін перевірки становить 18 місяців (з правом продовження на 12 місяців), кожні шість місяців проведення перевірки контрольованих операцій контролюючий орган подає платнику податків інформацію про поточний стан проведення перевірки;
- питанням перевірки є лише конкретна контрольована операція (-і);
- під час проведення планової документальної перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства операції по яких подано звіт про контрольовані операції не перевіряються;
- посадові особи, які проводять перевірку контрольованих операцій, мають право провести опитування посадових осіб та/або працівників платників податків, які є сторонами контрольованих операцій;
- акт (довідка) перевірки контрольованої операції повинен бути вручений протягом двох робочих днів з дати його складення платнику податків;
- у разі незгоди платника податків з висновками перевірки заперечення подаються протягом 30 днів з дня отримання акта та розглядаються фіскальним органом 30 днів;
- платник податків та фіскальний орган для визначення та обґрунтування цін використовують джерела інформації, які містять відомості, що дають можливість співставити комерційні та фінансові умови операцій. Така інформація не може бути не загальнодоступною (тобто такою, доступ до якої наявний тільки у органів державної влади);
- строк давності складає 2555 дні у разі проведення перевірки контрольованої операції.

## Фінанси та оподаткування

В той же час платник податків задля уникнення перевірки, не позбавлений можливості самостійно відкоригувати податкові зобов'язання за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Законом України від 28.12.2014 р. № 72-VIII передбачено відповідальність за неподання платником податків звіту та/або обов'язкової документації про здійснені ним протягом року контрольовані операції штрафу у розмірі 100 мінімальних заробітних плат; 5 % суми контрольованих операцій, що не задекларовані у звіті; 3 % суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена підпунктом 39.4.8 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України, але не більше 200 мінімальних заробітних плат за всі не задекларовані контрольовані операції [13]. При визначенні даних санкцій вбачається недоцільним посилення на прив'язку штрафів до мінімальних заробітних плат оскільки суми контрольованих операцій складають значно більший порядок цифр, а тому існує ймовірність ризику що платники можуть застосовувати свідомо порушення порівнюючи конкретні операції та можливі суми штрафів за їх приховування. Більш правильним є відсотковий критерій по відношенню до сум операцій, що має забезпечити належну податкову поведінку суб'єктів господарювання.

**Висновки.** Запровадження наведених складових елементів та послідовність етапів функціонування механізму податкового контролю трансфертного ціноутворення АПК є надзвичайно важливим, хоча й запізнлим кроком в намаганні перешкоджання відтоку капіталу з України [16], побудованому на світовій практиці функціонування трансфертного ціноутворення. Високий рівень тіньової економіки, і, зокрема, значні обсяги коштів, що обертаються через офшори свідчать про проблеми в економіці країни. Створивши інструменти для перешкоджання відтоку капіталу законодавець не усуває причин, які сприяють такому фактору, що в подальшому буде безперечно стимулювати платників, які використовували трансфертне законодавство не до зменшення обсягів операцій, а до пошуків більш витончених шляхів уникнення від оподаткування. Великий бізнес через власні можливості здатен оперативнo реагувати на необхідність дотримання нових форм контролю трансфертного ціноутворення, через залучення фахівців в даній галузі чи навчання власних працівників, тоді як для малого і середнього бізнесу проблема оформлення звітності, вибору методів, обґрунтування є суттєвим додатковим навантаженням. Лише гармонійне поєднання державних інтересів в наповненні державного бюджету та створення умов, коли вітчизняні компанії будуть спрямовувати отримані прибутки на розвиток вітчизняної економіки, дадуть синергетичний ефект від запроваджуваних ініціатив.

### 4 Список використаних джерел

1. *Алексеева А.* Трансфертне ціноутворення як механізм податкового контролю / А. Алексеева, Т. Ігнатенко // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 3. – С. 85-95.

2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. – 1440 с.

3. *Денков Д.* Сезон зернотрейдера / Д. Денков // Економічна правда. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2014/08/4/479760/>.

4. *Калінеску Т.В.* Адміністрування податків / Т.В. Калінеску, В.О. Корецька-Гармаш, В.В. Демидович. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 290 с.

5. *Лещух І.В.* Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика / І.В. Лещух // Облік і фінанси. – 2014. – № 1(63). – С. 82-88.

6. *Лупенко Ю.О.* Агрохолдинги в Україні та посилення соціальної спрямованості їх діяльності / Ю.О. Лупенко, М.Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 5-20.

7. *Мазур Г.Ф.* Податкові важелі фінансово-економічного механізму стимулювання розвитку агропромислового виробництва України / Г.Ф. Мазур // Облік і фінанси. – 2013. – № 3(61). – С. 76-80.

8. *Олійник Н.Р.* Проблеми та напрями вдосконалення організаційно-інституційного забезпечення фіскального регулювання трансфертного ціноутворення в Україні / Н.Р. Олійник // Облік і фінанси. – 2015. – № 1(67). – С. 88-93.

9. *Онищенко В.А.* Теоретичні основи податкового контролю / В.А. Онищенко // Збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції (20-22 грудня 2001 року) «Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку)». – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – С. 374-377.

10. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Зведені показники сільського господарства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg\\_rik/sg\\_u/zp\\_u.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg_rik/sg_u/zp_u.html).

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.

12. 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>.

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення: Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/72-19](http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/72-19).

14. *Савченко Л.А.* Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: [монографія] / Л.А. Савченко, Л.М. Касьяненко. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС, 2005. – 228 с.

15. *Суббот А.* Особливості правового регулювання контролю ТЦУ у відносинах великих платників податків / А.Суббот // Віче. – 2014. – № 6. – С. 2-5.

16. Тіньова економіка в Україні: масштаби та шляхи подолання: Аналітична доповідь // Національний інститут стратегічних досліджень. – Київ, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd-532d7.pdf>.

17. Український словник іншомовних слів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/u/book/sis.pl?Qry=%EC%E5%F5%E0%ED%B3%E7%EC&image.x=0&image.y=0>

18. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations // OECD Publishing. – 22 July 2010. – 371 p.