

УДК 336.225

Волошин Ю.М.
начальник відділу організації
та супроводження перевірок платників податків
ГУ ДФС у Полтавській області

ПРИНЦИПИ, ЗАВДАННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В АПК

THE PRINCIPLES, OBJECTIVES AND FEATURES OF THE FORMATION OF TRANSFER PRICING IN AGRICULTURE

АНОТАЦІЯ

Агропромисловий комплекс України (АПК) на сучасному розвитку економіки України є одним з стабільних, динамічно зростаючих секторів національного господарства. Враховуючи постійне збільшення чисельності населення на планеті, стабільним є попит на сільськогосподарську продукцію, крім того, дана тенденція створює передумови до стабільного надходження валютних ресурсів в Україну. Ключові позиції по експорту окремих сільськогосподарських культур зумовлюють інвестиційну привабливість агропромислового комплексу як для вітчизняних підприємств, так і для міжнародних компаній. В зв'язку з тим, що експортна діяльність може містити в собі ризики застосування трансфертного ціноутворення та відтоку капіталу за кордон, державою для контролю за дотриманням учасниками ринку рівня ринкових цін при експорті продукції запроваджено механізм трансфертного ціноутворення. Основне завдання – забезпечення справедливого формування доходу в країні його виникнення та адекватна сплата податків.

Ключові слова: трансфертне ціноутворення, податковий контроль, АПК, принципи трансфертного ціноутворення.

АННОТАЦИЯ

Агропромышленный комплекс Украины на современном этапе развития экономики Украины является одним из стабильных, динамично развивающихся секторов национального хозяйства. Учитывая постоянное увеличение численности населения на планете, спрос на сельскохозяйственную продукцию является стабильным, кроме того, эта тенденция создает предпосылки к стабильному поступлению валютных ресурсов в страну. Ключевые позиции по экспорту отдельных сельскохозяйственных культур обуславливают инвестиционную привлекательность агропромышленного комплекса как для отечественных предприятий, так и для международных компаний. В связи с тем, что экспортная деятельность может нести в себе риски применения трансфертного ценообразования и оттока капитала за границу, государством для контроля за соблюдением участниками рынка уровня рыночных цен при экспорте продукции введен механизм трансфертного ценообразования. Основная задача – обеспечение справедливого формирования дохода в стране его возникновения и адекватная уплата налогов.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, налоговый контроль, АПК, принципы трансфертного ценообразования.

ANNOTATION

Agriculture of Ukraine in the modern economy of Ukraine is a stable, dynamically growing sectors of the national economy. Given the continuous increase in population on the planet is stable demand for agricultural products, in addition this trend creates conditions for stable flow of foreign exchange reserves in Ukraine. Key positions on the export of certain crops determine the investment attractiveness of agriculture for domestic enterprises and for international companies. Due to the fact that export activities may include the use of transfer pricing risks and the outflow of capital abroad, the state to monitor compliance by market participants market prices for export products,

a mechanism of transfer pricing. The main task – ensuring a fair income formation in the country of its origin and adequate payment of taxes.

Keywords: transfer pricing, tax management, agriculture, transfer pricing principles.

Постановка проблеми. З проголошенням незалежності Україна поступово почала включатися в світові економічні інтеграційні процеси, в результаті чого з розвитком ринкових відносин в економіці почали проявлятися процеси та явища, які раніше не були притаманні економічній системі. Одними з таких явищ є застосування суб'єктами господарювання елементів трансфертного ціноутворення, зокрема, й тими, які здійснюють діяльність в агропромисловому комплексі. Враховуючи важливість агропромислового сектору в структурі ВВП, необхідності надходження валютної виручки в країну при експорті сільськогосподарської продукції, вкрай необхідним є здійснення ефективного контролю за ціноутворенням, яке застосовується суб'єктами господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Даній науковій проблемі та вивченню окремих питань, пов'язаних із сутністю, завданням, особливостями державного регулювання трансфертного ціноутворення АПК, тенденцій розвитку та впливу, постійно приділяють увагу такі вчені, як О. Вакульчик, П. Дзюба, Ю. Лупенко, А. Задоя, М. Кропивко, О. Бегунц, К. Васіна, Л. Товкун, А. Лісовий, Б. Карпінський та багато інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У рамках дослідження невирішеними питаннями, які підтверджують актуальність даного дослідження, є визначення специфічних принципів, особливостей, завдань трансфертного ціноутворення в АПК.

Мета статті полягає у теоретичному обґрунтуванні сутності явища трансфертного ціноутворення, дослідженні організаційних, методичних особливостей трансфертного ціноутворення АПК.

Виклад основного матеріалу дослідження. Високо оцінюючи вітчизняних науковців щодо розробки теоретичних засад розбудови системи трансфертного ціноутворення в Україні, слід відмітити, що на даний час це впровадження

ефективного процесу трансфертного ціноутворення в АПК в Україні знаходиться тільки на початкових стадіях.

Поняття «трансфертна ціна» поєднує дві економічні категорії – «ціна» і «трансферт» та є порівняно новим для світової економіки. Трансферт (франц. *transfer*, лат. *transferre* – перенести, переводити) трактується як передавання товарів, послуг. На початкових етапах застосування економістами дане поняття розглядалося при характеристиці цін, які використовувалися в операціях між внутрішніми підрозділами одного підприємства. Завданням таких цін була оцінка вкладу окремого підрозділу в загальний результат діяльності.

Вчені К. Непесов та В. Пашкус відзначають, що з появою в середині ХХ ст. великих транснаціональних корпорацій (далі – ТНК) та активізацією міжнародної торгівлі поняття трансфертного ціноутворення набуває нового сенсу, перш за все воно використовується при характеристиці фінансових потоків та операцій, які здійснюються між окремими компаніями в межах однієї групи пов'язаних компаній або ТНК [6; 5, с. 4]. Цієї ж думки притримується і С. Сутирін, стверджуючи, що трансфертна ціна (*transfer price*) – особливий різновид ціни, яка застосовується при внутрішніх розрахунках, вираженні вартості продукту по відношенню до угод між структурними підрозділами ТНК [8].

Розвиток трансфертного ціноутворення зумовив усунення торговельних бар'єрів, вважає К. Непесов, і є основною причиною виникнення проблем, пов'язаних з оподаткуванням в умовах застосування трансфертних цін. Міжнародні корпорації, створюючи виробництва у різних країнах світу, розглядають діяльність з урахуванням глобальних цілей в отриманні прибутку. Процеси передачі товарів та послуг відбуваються між окремими компаніями, які підпорядковуються єдиному центру, при цьому широко застосовуються елементи податкового планування [3, с. 20].

Таким чином, прослідковується еволюція якісного змістового наповнення поняття «трансфертна ціна, трансфертне ціноутворення» – від необхідності оцінки ролі та вкладу окремого структурного підрозділу у створення загального прибутку до інструменту мінімізації податкових платежів при міжнародному веденні бізнесу. Головною характеристикою трансфертних цін вчені називають їх «неринковість», тобто трансфертні ціни є такими, які відрізняються від об'єктивно сформованих ринкових цін за зовнішніми господарськими операціями.

Розглянувши та проаналізувавши вищезазначені визначення поняття «трансфертне ціноутворення» можна виділити його основні характеристики:

1) трансфертне ціноутворення є системою визначення ринкової справедливої ціни;

2) поняття трансфертного ціноутворення відноситься лише до операцій з пов'язаними особами;

3) визначена ціна може відрізнятися від тієї, що була б встановлена між непов'язаними особами за рівних ринкових умов;

4) трансфертне ціноутворення використовується компаніями для отримання податкової вигоди.

Застосування інструментів трансфертного ціноутворення дає можливість компаніям вільно виводити фінансові ресурси за межі країн, формуючи етапи проходження товару від країни-виробника до країн, де знаходяться кінцеві споживачі, з максимальною мінімізацією податкових витрат. В свою чергу, це звужує фінансовий потенціал національних економік та негативно впливає на обсяги надходжень до бюджету.

Окремо варто зауважити, що трансфертне ціноутворення не слід пов'язувати лише з діяльністю великих ТНК, оскільки цей механізм мінімізації податкових платежів та міжнародного поділу капіталів став широко використовуватися навіть невеликими учасниками міжнародних відносин, які створюють за кордоном свої філії чи представництва та використовують їх як учасників трансфертних операцій. Саме така діяльність стала характерною для багатьох українських суб'єктів міжнародної діяльності, що особливо актуалізує дослідження проблеми трансфертного ціноутворення [2, с. 156].

В Україні проблемі законодавчого врегулювання процедури застосування трансфертних цін, в тому числі й в сільському господарстві, донедавна не приділялося належної уваги. Проте, зокрема, свідчать дані звіту Державного комітету фінансового моніторингу України, яким констатовано основні протиправні схеми при здійсненні експортно-імпорتنих операцій [9]:

1. Використання зовнішньоекономічних операцій для виведення капіталів з України: застосування фіктивних імпорتنих контрактів («псевдоімпорт»); експорт за заниженими цінами; імпорт за завищеними цінами. Українські агропромислові підприємства експортують виготовлену продукцію пов'язаним особам, що перебувають в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування (зокрема, Кіпр, Люксембург, Швейцарія), за цінами, близькими до собівартості, а ті, у свою чергу, реалізують її покупцям за ринковими цінами. Таким чином, більша частина прибутку від реалізації залишається за кордоном, Україна в повній мірі недоотримує податки, а виручка в іноземній валюті не потрапляє в національну фінансову систему.

2. Використання зовнішньоекономічних операцій для безпідставного формування податкового кредиту, незаконного відшкодування ПДВ і ухилення від його сплати: застосування фіктивних експортних контрактів («псевдоекспорт», «нетиповий» експорт); придбання товарів, які підлягають експорту за завищеними цінами із залученням фіктивних підприємств; імпорт за заниженими цінами.

3. Застосування трансфертних цін в операціях на внутрішньому ринку. На відміну від зарубіжних країн, де під трансфертне ціноутворення не підпадають внутрішні операції, в Україні запроваджено контроль між резидентами. Причин тому декілька: по-перше, ряд українських підприємств користуються пільговим режимом оподаткування (в тому числі і сільське господарство); по-друге, в роки кризи підприємства накопичили значні податкові збитки, що дозволяє їм зараз не платити податки. Саме такі компанії можуть ставати агентами для проведення операцій, результатом яких є виведення прибутку з-під оподаткування [1, с. 12].

Головними чинниками, які обумовили запровадження державного регулювання трансфертного ціноутворення в Україні є, по-перше, проблема відтоку капіталів, яка збільшується з кожним роком, а по-друге, експортно-орієнтований вектор основних галузей економіки, і передусім агропромислового та металургійного комплексів.

Зважаючи на новизну даного явища на теренах нашої держави, багато питань є недостатньо розробленими, а в галузі трансфертного ціноутворення АПК тільки починаються окремі наукові дослідження. Багатьма вченими активно досліджуються кращі світові практики для синтезування з положеннями вітчизняного законодавства та вироблення методик застосування інструментів боротьби з мінімізацією податкових зобов'язань через застосування неринкових цін.

З вищенаведеного ми приходимо до висновку, що норми податкового законодавства України, декларуючи мету трансфертного ціноутворення, містять не зовсім коректне визначення даного поняття, оскільки система визначення звичайної ціни товарів або послуг у контрольованих операціях є не трансфертним ціноутворенням як таким, а засобами його регулювання (контролю) з боку держави.

Основним базовим принципом, який визначений всіма країнами, що активно використовують трансфертне ціноутворення, є «принцип витягнутої руки» (arm's length range), що являє собою визначення порівнянності умов проведених операцій між пов'язаними компаніями до подібних (зіставних) операцій між непов'язаними особами та, відповідно, має забезпечувати дії компаній в рамках такого принципу [11]. Поряд з основним принципом слід вказати загальні принципи застосування трансфертних цін, це:

- максимізація прибутків;
- мінімізація податкових платежів;
- удосконалення материнською компанією системи контролю фінансових потоків.

Зважаючи на незначний термін існування явища трансфертного ціноутворення на теренах України, спираючись на аналіз опублікованих досліджень в економічній літературі, слід від-

значити, що вітчизняними вченими досліджується лише загальна сутність трансфертного ціноутворення. Дослідження трансфертного ціноутворення в галузі агропромислового сектору не проводяться на даний час взагалі. На нашу думку, даний напрямок є одним з пріоритетних, зважаючи на такі аспекти: роль в системі забезпечення функціонування стабільної національної одиниці, оскільки саме він є тією рушійною силою, що забезпечує не лише конкурентоспроможний розвиток сільського господарства та впровадження сучасних інноваційних технологій у виробництві, а є джерелом стабільних валютних надходжень [10]; стабільність попиту на світовому ринку на продукцію агропромислового сектору дає змогу планувати довгострокові перспективи розвитку; уніфікованість товарної номенклатури, що дає широкі можливості для проведення аналізу та контролю з боку фіскальних органів за дотриманням процедури відповідності заявлених цін до ринкових значень.

На період 2013–2014 рр. в Податковому кодексі України передбачено визначення особливого режиму формування ціни для окремих товарних позицій агропромислового сектору, які експортуються або імпортуються, а саме такі ціни встановлюються за одним з таких методів: для кожної товарної позиції зменшеної не більше ніж на 5% у разі реалізації товарів та збільшеної не більше ніж на 5% у разі придбання товарів. У разі якщо товари котируються на біржі, ціна визначається згідно біржовим котируванням, та згідно з довідковими цінами, опублікованими у джерелах інформації (спеціалізованих комерційних виданнях), – у разі якщо товари не котируються на біржі [7].

Ще однією ключовою особливістю слід відзначити організаційну структуру учасників аграрного ринку. Так, в Україні спостерігається тенденція до укрупнення сільськогосподарських об'єднань шляхом поглинання менших агроформувань, яка набула значного поширення в середині 2000-х років. Агрохолдингові формування в АПК здебільшого створювалися у формі участі в капіталі пов'язаних юридичних осіб, для них характерною є наявність трейдерських структур, а також материнських компаній, які, як правило, є нерезидентами. Враховуючи діючий мораторій на торгівлю землею, агрохолдинги в намаганні збільшувати земельний банк використовують механізми злиття і поглинання дрібних сільськогосподарських підприємств, в основному шляхом відступлення прав на оренду земель сільськогосподарського призначення. Наслідком такого процесу є створення окремими агрохолдингами на базі поглинутих сільськогосподарських підприємств структурних підрозділів без реєстрації юридичної особи, механізмів провадження спільної діяльності, філій тощо. В залежності від специфіки діяльності та діючих норм податкового законодавства члени (учасники) агроформувань

наділяються певними функціями, активами для забезпечення чіткої роботи всієї групи компаній, спрямованої на отримання максимального прибутку [4, с. 6].

Особливостями формування трансфертного ціноутворення АПК в Україні слід зазначити наступні риси:

- за діючим Податковим кодексом підприємства, які здійснюють діяльність у сфері сільського господарства та основною діяльністю яких є постачання вироблених ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75% вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, не є платниками на прибуток в загальних засадах (тобто під державне регулювання трансфертного ціноутворення підпадає лише податок на додану вартість);

- сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України (тому безпосереднє виявлення сум заниження бази оподаткування призведе до збільшення суми, яка має акумулюватися на спеціальних рахунках);

- великим національним та іноземним зернотрейдерам, які здійснюють торгівлю сільськогосподарською продукцією, характерно створення вертикально-інтегрованих компаній, кожна з яких має свою роль в структурі – «виробник – логістичний центр – трейдер – материнська компанія». Саме в таких групах висока ймовірність застосування трансфертного ціноутворення, особливо з врахуванням національного податкового законодавства.

Саме тому з врахуванням всіх вищезазначених особливостей законодавчого поля та організаційної структури АПК завданнями державного регулювання трансфертного ціноутворення АПК вважаємо наступні:

- створення та забезпечення законодавчо визначеного механізму регулювання діяльності суб'єктів господарювання щодо встановлення ринкових цін при операціях з пов'язаними особами;

- при проведенні аналізу відповідності цін ринковим значенням досліджувати операції від виробника до експортера з оцінкою ролі кожної ланки для утримання належного обсягу податків і відрхувань в цілому по групі конкретного агроформування, що можуть скорочуватися через неформалізоване трансфертне ціноутворення;

- зменшення обсягів відтоку вітчизняного капіталу через канали великих агропромислових компаній;

- справедливої оцінки реальних доходів підприємств.

Серед недоліків слід виділити те, що розроблені та впроваджені на законодавчому рівні нормативно-правові акти створюють загальний механізм державного регулювання, проте він не містить чіткої деталізації виконання етапів контролю, що може стати підставою для різного їх тлумачення як фіскальною службою, так і платниками податків.

Висновки. Незважаючи на зростаючий інтерес науковців до проблематики трансфертного ціноутворення, констатуємо відсутність фундаментальних досліджень в частині його застосування в агропромисловому комплексі. Трансфертне ціноутворення АПК є одним з важливих напрямків контролю з боку державних органів для запобігання негативним явищам відтоку капіталу за кордон. Проаналізована сутність та особливості трансфертного ціноутворення в АПК дають підстави стверджувати, що діючі організаційні форми суб'єктів ринку можуть містити в діяльності ризики застосування елементів трансфертного ціноутворення. Головним завданням держави як суб'єкта створення норм права є подальша розбудова ефективної моделі контролю, що забезпечить гармонійне поєднання інтересів держави та бізнесу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вакульчик О.М. Проблеми та особливості впровадження в Україні механізму контролю за трансфертним ціноутворенням / О.М. Вакульчик, О.В. Рябич // Вісник АМСУ. Серія «Економіка». – 2014. – № 1(51). – С. 10–16.
2. Задоя А.О. Трансфертне ціноутворення у міжнародному бізнесі / А.О. Задоя, С.А. Венгер // Академічний огляд. – 2011. – № 2(35). – С. 156–163.
3. Иванова Е.В. Трансфертное ценообразование в компаниях холдингового типа: институциональный подход / Е.В. Иванова // Вестник ОГУ. – 2010. – № 8(114). – С. 20.
4. Лупенко Ю.О. Агрохолдинги в Україні та посилення їх соціальної спрямованості / Ю.О. Лупенко, М.Ф. Кропивко // Економіка АПК. – 2013. – № 7. – С. 5–21.
5. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования. Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К.А. Непесов. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
6. Пашкус В.Ю. Трансфертное ценообразование: эволюция концепции и современные представления / В.Ю. Пашкус // Вестник СПбГУ. – 2001. – Вып. 4 (№ 29).

7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229-230.
8. Сутурин С.Ф. *Налоги и налоговое планирование в мировой экономике* / С.Ф. Сутурин, А.И. Погорлецкий. СПб. : Полиус, 1998. – 577 с.
9. Типології легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, з використанням готівки / Державна служба фінансового моніторингу. – Київ, 2011 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&lang=uk.
10. Кернасюк Ю. Де чекають українського аграрія / Ю. Кернасюк // *Агробізнес сьогодні* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://agro-business.com.ua/ekonomichnyi-gektar/2629-de-chekaiut-ukrainskogo-agrariia.html>.
11. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations // OECD Publishing. – 22 July 2010. – 371 p.