

# Трансфертне ціноутворення для агробізнесу: що потрібно знати



Катерина УТИРАЛОВА,  
старший експерт КМ Партнери



Принцип «втягнутої руки» – дослівний переклад англійського терміну «arm's length»

Словник Merriam-Webster: «Відстань, яка робить неможливим особистий контакт або близькі, дружні стосунки»

Починаючи з 2013 р. в Україні впроваджений контроль трансфертного ціноутворення, що означає для компаній, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язання визначати обсяг свого оподаткованого прибутку в таких операціях відповідно до принципу «втягнутої руки».

Тобто діє правило, відповідно до якого особливі відносини, які існують між компаніями (наприклад, відносини пов'язаності), не повинні впливати на фінансовий результат контрольованих операцій, які між ними здійснюються. Якщо вони впливають, то платнику податків для цілей оподаткування донараховують прибуток, який був би нарахований за умови, якби не було такого впливу.

## Які операції вважаються контрольованими?

Податковий кодекс України передбачає комплексний тест для визначення, чи потрапляють операції компанії під приціл ТЦУ. По-перше, має виконуватися комплексний вартісний критерій для визнання операцій контрольованими, який передбачає необхідність одночасного виконання українським підприємством таких умов:

- річний дохід української компанії від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 млн грн (не враховуючи непрямі податки);

- обсяг господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 млн грн (не враховуючи непрямі податки).

По-друге, між українською компанією та нерезидентом має здійснюватися господарська операція, яка може впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств української компанії (зверніть увагу, не обов'язково вже впливає, достатньо, щоб операція могла потенційно вплинути в майбутньому).

По-третє, українська компанія має здійснювати операції, передбачені пп. 39.2.1.1. ст. 39 ПК України зі спеціально визначеним колом нерезидентів. Зокрема, це можуть бути:

- операції з нерезидентами, які є пов'язаними особами з українським підприємством відповідно до пп. 14.1.159 ст. 14 ПК України;
- операції з нерезидентами, зареєстрованими в «низькоподаткових» юрисдикціях, включених у спеціальний Перелік №1045 від 27.12.2017 р., затверджений Кабінетом міністрів України;

- операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток та/або не є податковими резидентами держави своєї реєстрації (організаційно-правова форма таких нерезидентів включена в Перелік №480 від 01.07.2017 р., затверджений КМУ).

Наприклад, навіть якщо українська компанія агропромислового комплексу працює з трейдером-нерезидентом, який не є її пов'язаною особою та не зареєстрований у «низькоподатковій» юрисдикції, варто перевірити, чи не включена форма такого нерезидента до переліку №480. Адже до цього переліку увійшли організаційно-правові форми з 26 країн, які на перший погляд не сприймаються як ризикові з позиції оподаткування. Зокрема, серед них такі як США (деякі штати), Швейцарія, ФРН, Великобританія, Польща та навіть Японія.

Якщо агротрейдер здійснює операції з нерезидентом у спеціальній організаційно-правовій формі з переліку №480, однак де-факто такий

нерезидент сплачує податок на прибуток за місцем своєї реєстрації, то операції не будуть вважатися контрольованими для цілей ТЦУ (за умови, що українська компанія зможе надати докази сплати такого податку).

Для компаній, які здійснюють контрольовані операції, виникає обов'язок подавати звіт про здійснені КО та готувати документацію з трансфертного ціноутворення. Якщо звіт про КО подається до Податкової щорічно до 1 жовтня року, що слідує за звітним, то документація з ТЦУ надається представникам Державної фіскальної служби України (ДФСУ) лише на спеціальний запит, який може бути направлений підприємству, а може бути не направлений. Водночас платник податків зобов'язаний підготувати документацію та зберігати її на підприємстві протягом 7 років, адже саме такий термін передбачений пп. 44.3. ПК України для зберігання документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за ТЦУ.

## Які особливості підготовки документації з ТЦУ для агробізнесу?

Документація з ТЦУ, відповідно до вимог ст. 39 ПК України, має доводити відповідність умов контрольованих операцій принципу «втягнутої руки». Це здійснюється через проведення порівняльного та економічного аналізу шляхом застосування одного з п'ятих методів ТЦУ:

- метод порівняльної неконтрольованої ціни;
- метод ціни перепродажу;
- метод витрати «плюс»;
- метод чистого прибутку;
- метод розподілення прибутку.

Метод ПНЦ має пріоритет перед іншими методами ТЦУ. Він полягає у порівнянні ціни в контрольованій операції з ціною або діапазоном цін у зіставних неконтрольованих опе-

раціях (НКО), тобто таких, що здійснюються між непов'язаними особами в аналогічних умовах, які не мають будь-яких відмінностей, що суттєво впливають на результат НКО (а якщо вони є, то можуть бути коректно усунені для точності аналізу).

Для контрольованих операцій імпорту або експорту товарів, що мають біржове котирування, ПК України передбачає спеціальні правила, а саме застосування методу ПНЦ з побудовою діапазону цін на основі біржових котирувань товару за декаду, що передують проведенню контрольованої операції.

Перелік товарів, які мають біржове котирування, затверджений Постановою КМУ №616 від 08.05.2016 р. Товари в ньому визначені за кодами УКТЗЕД. Тож перш ніж визначатися з можливими шляхами аналізу ТЦУ в документації, варто зазирнути в цей перелік і перевірити, чи не належать товари, які агротрейдер експортує, до таких, що мають біржове котирування. Для кожної товарної позиції перелік також вказує на одну чи декілька світових товарних бірж, котирування яких можуть застосовуватися для побудови діапазону. Наприклад, щодо експорту пшениці, ячменю, вівса перелік має такий вигляд (див у табл. 1).

Загалом, практика застосування біржових котирувань для цілей контролю ТЦУ в операціях із сировинними товарами не є новою. Це одна з рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) в межах плану дій щодо BEPS (План боротьби з розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутків). Чимало країн вже використовують подібні правила в тій чи іншій модифікації (наприклад, країни Латинської Америки). Щоправда, не завжди такі правила ототожнюються з методом ПНЦ, а часто виступають як окремий «шостий» метод трансфертного ціноутворення.

Ймовірно, це пов'язано з певними відмінностями у застосуванні біржових котирувань у порівнянні з класичним методом ПНЦ. Наприклад, на світових товарних біржах переважно котируються ціни за похідними фінансовими інструментами (деривативними контрактами — опціонами та ф'ючерсами), тобто за документами, які засвідчують право та/або зобов'язання купити або продати базовий актив у майбутньому на визначених умовах. Часто ф'ючерси придбаваються не з метою реальної поставки товару на умовах, визначених біржовими котируваннями, а з метою спекуляцій на ринку. Ф'ючерс може бути закритий шляхом здійснення офсетної угоди (через виплату різниці між ціною, яка визначена в контракті в момент його укладання, та ціною, за яку фактично можна придбати цей товар у певний момент). У такому випадку фактична поставка товару за ціною ф'ючерса взагалі не відбувається. Нам же пропонують порівнювати ціну ф'ючерса з ціною вже реально здійсненої українським підприємством контрольованої операції.

Іншими словами, недоречно ототожнювати біржове котирування з ціною зіставної НКО, а також умови ринку похідних фінансових інструментів не можна повною мірою ототожнювати з умовами ринку реальних товарів. Отже, ми можемо говорити про те, що метод ПНЦ взагалі не можна коректно застосувати, базуючись на біржових котируваннях. Однак є спеціальне правило, закріплене нормою ПК України, яке потрібно виконувати.

Реальною проблемою, з якою зіштовхується агробізнес при застосуванні біржових котирувань, є те, що використовуючи інформацію, доступну на сайтах світових бірж, вкрай важко підібрати котирування базовий актив яких повною мірою відповідає за своїми фізичними характеристиками товару КО, а умови ф'ючерса повністю відповідають умовам КО. Тобто необхідні коригування. ПК України також вказує, що у разі застосування біржових котирувань «зазначені ціни підлягають коригуванню, враховуючи обсяг контрольованої операції, умови оплати та постачання товарів, якісні характеристики, транспортні витрати».

Найбільша складність полягає в усуненні різниць фізичних характеристик товарів, які для застосування методу ПНЦ є найбільш важливими, оскільки різниця (наприклад, в якості товарів) може суттєво впливати на ціну. До того ж така різниця часто не має певної лінійної залежності, щоб її можна було відкоригувати, а світові біржі не публікують необхідних диференціалів для можливості коригування.

Міністерство фінансів України у своєму листі №11020-10-10/6491 від 13.03.2017 р. розглянуло спеціальне звернення Європейської Бізнес Асоціації щодо можливості засто-

сування біржових котирувань для цілей ТЦУ, вказавши, що «специфікою українського експортного ринку сировинних товарів є відсутність торгів такими товарами на міжнародних товарних біржах. З огляду на зазначене, складним, а в певних випадках неможливим, є застосування біржових котирувань на товари за переліком світових бірж». Тож платник податків та органи влади розуміють складність застосування методу ПНЦ на основі біржових котирувань.

Однак, якщо все ж вдалося знайти котирування товарів, які за економічно значущими фізичними характеристиками товарів зіставні з КО, ми схиляємося до того, що біржові котирування варто використовувати, адже це пряма вимога ПК України. Міжнародний та вже й національний досвід підготовки документів надає необхідні інструменти для можливості здійснення коригувань на різницю в умовах оплати, різницю в умовах поставки чи обсяг товарів. Проте тією чи іншою мірою кожне з таких коригувань містить певні припущення (з огляду на нестачу доступної інформації), а ПК України не закріплює жодної методики коригування. Тому у разі виникнення спору з податковим органом коригування можуть стати предметом жвавих дискусій.

#### Дата для аналізу операцій, які здійснюються за форвардами

Окремо варто зупинитися на питанні визначення дати для здійснення порівняльного аналізу. Відповідно до пп. 39.2.1.3 ст. 39 ПК України, у разі КО, яка здійснюється на підставі форвардного або ф'ючерсного контракту, діапазон цін слід розраховувати на підставі форвардних або ф'ючерсних біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передують даті укладення відповідного форвардного або ф'ючерсного контракту, за умови, що платник податків повідомить податкову про укладення такого контракту у спеціальній формі протягом 10 робочих днів з дня укладення контр-

акту. Форма повідомлення затверджена наказом Мінфіну №405 від 04.04.2018 р.

Припустимо, що українська компанія вчасно попередила податкову про укладання форвардного контракту і має право застосовувати біржові котирування на декаду, що передують даті укладення свого форвардного контракту. Які ризики в цьому випадку потрібно враховувати?

По-перше, слід пам'ятати, що біржові котирування на конкретну дату залежать від місяця очікуваної поставки базового активу. Тож в ідеалі місяць поставки товару за форвардом української компанії та біржовими котируваннями мають збігатися або бути максимально наближеними. Знову ж таки, тут можливі коригування (якщо припустити існування лінійної залежності у підвищенні цін на біржі при віддаленні дати постачання товарів), однак таке коригування також може бути предметом спору з податковими органами.

По-друге, варто звернути увагу на юридичний аспект визнання контрактів української компанії форвардними. Під час перевірок податкова може оспорити те, що контракти платника податків є форвардними та перерахувати діапазон цін на дату безпосередньо здійснення КО, тобто на дату поставки товару, а не укладення контракту. Зокрема, якщо фактична ціна, за якою відбувається постачання товару, фіксується в додаткових угодах, укладених вже після укладення основного контракту. В такому випадку, на думку податкової, контракт, за яким постачався товар, на момент укладення не має всіх ознак форварду та не відповідає стандартній (типовій) формі деривативу, яка визначена Положенням КМУ №632 від 19.04.1999 р.

Спори такого характеру активно розглядаються судами. Хоча судова практика не є однорідною (в деяких випадках рішення приймаються на користь платників податків), все ж таки можна говорити про певну тенденцію судів зважати на аргументи, які наводять податкові органи. Наприклад, Верховний суд у своєму рішенні у справі №826/19192/16 від

20.06.2018 р., направляючи справу на повторний розгляд, надає достатньо чіткі вказівки щодо форвардів:

«Правова природа форвардного контракту як різновиду деривативу визначається тим, що не будь-який контракт є форвардним, а тільки стандартизований документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладення контракту. Фіксація ціни є істотною умовою договору, така ціна має конкретно визначатися на момент укладення контракту. Зміна ціни в майбутньому, так само як і розірвання форвардного контракту з підстав зміни ціни, заборонена. Саме фіксація ціни для операцій, які відбудуться в майбутньому, є однією з ознак, які відрізняють форвардні контракти від договорів купівлі-продажу».

Наразі ця справа ще не пройшла повторний розгляд, тож остаточна крапка над «і» в цьому питанні ще попереду. Загалом, виходячи з доступної судової практики, для нівелювання ризиків невизнання контрактів форвардними радимо звернути увагу на такі складові:

- відповідність контракту форвардному за формою, що включає наявність всіх істотних характеристик відповідно до положення КМУ №632 та відсутність додаткових угод з визначенням ціни чи інших істотних умов договору;
- бухгалтерський облік форвардного контракту саме як форварду (наприклад, використання субрахунку 379 «Розрахунки за операціями з деривативами»);
- зазначення у звіті про КО коду найменування операції «013» — форвардний контракт, а не коду договору поставки;
- вчасне направлення в податкову повідомлення про укладення форвардного контракту відповідно до пп. 39.2.1.3 ст. 39 ПК України.

Це саме той випадок, коли легше запобігти проблемі та заздалегідь забезпечити відповідність своїх контрактів визначенню «форвард», ніж вже постфактум доводити свої позиції в судовому порядку.

| Група товарів                            | Код згідно з УКТЗЕД | Товарні біржі                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Пшениця і суміш пшениці та жита (меслин) | 1001                | Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV)<br>Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX)<br>Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) |
| Ячмін, інший                             | 1003 90 00 00       | Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX)                                                                                                        |
| Овес, інший                              | 1004 90 00 00       | Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)                                                                                                                                                 |

Таблиця 1. Перелік товарів, які мають біржове котирування на прикладі пшениці, ячменю та вівса



### Застосування інших методів ТЦУ для аналізу операцій

Чи існують альтернативні варіанти? Припустимо, що українське підприємство впевнилося в неможливості застосування методу ПНЦ на підставі біржових котирувань. Що далі? В листі Мінфіну, направленому у відповідь на звернення Європейської Бізнес Асоціації, який ми вже згадували раніше, Мінфін вказує, що «за інформацією ДФС» у разі належного обґрунтування платником податків неможливості застосування біржових котирувань (зокрема, у зв'язку з неможливістю здійснення коригувань для усунення різниць в умовах операцій) вважається можливим застосування методу ПНЦ на підставі інших джерел. Однак чи дозволяє це ст. 39 ПК України?

Абз. 1 пп. 39.2.1.3 ПК України передбачає, що для операцій з товарами, які мають біржове котирування, має використовуватися метод ПНЦ. Тож розуміємо, що у випадку, коли немає можливості виконати спеціальні правила про застосування біржових цін для побудови діапазону, метод ПНЦ може бути застосований на підставі інших джерел інформації без будь-яких обмежень. Це відповідатиме вимогам ПК України.

Найбільшу точність у застосуванні методу ПНЦ можуть забезпечити «внутрішні» зіставні операції (поставки компаніям, які не є пов'язаними особами), якщо такі здійснювалися. Якщо ні, то радимо шукати інформацію щодо «зовнішніх» зіставних операцій. Наприклад, у таких виданнях як АПК-інформ ([www.apk-inform.com/ru/prices](http://www.apk-inform.com/ru/prices)), Товарний монітор ([www.expert.kiev.ua/ua](http://www.expert.kiev.ua/ua)), Дайджест цін товарів на світових ринках ([www.expert.kiev.ua/ua](http://www.expert.kiev.ua/ua)) та ін.

ПК України передбачає спеціальні правила «переходу» до інших методів ТЦУ, якщо метод ПНЦ з якихось причин є незастосовним. У такому випадку українська компанія до 1 травня року, що настає за звітним, має подати до контролюючого органу, в якому перебуває на обліку, письмову інформацію в довільній формі, в якій зазначаються дані про всіх пов'язаних з компанією осіб, які брали участь у ланцюгу купівлі-продажу товарів, що мають біржове котирування (до першого непов'язаного контрагента).

Після направлення такого повідомлення компанія може застосовувати будь-який інший метод, який вважає доречним. Слід зазначити, що найбільш часто вживаним є метод чистого прибутку, який полягає у порівнянні рентабельності КО з діапазоном рентабельності, розрахованим за фінансовими показниками компаній, діяльність яких є зіставною з діяльністю української компа-

нії у контрольованих операціях, які аналізуються. Будь-яких особливостей застосування методу чистого прибутку саме для компаній АПК ст. 39 не містить, тож застосовуємо за класичною схемою.

Варто зауважити, що експорт сировинних товарів є достатньо рентабельною галуззю економіки України, хоча останнім часом спостерігається загальна тенденція до зменшення рентабельності в галузі. Рентабельність економічної діяльності у сфері сільського господарства показана на Графіку 1.

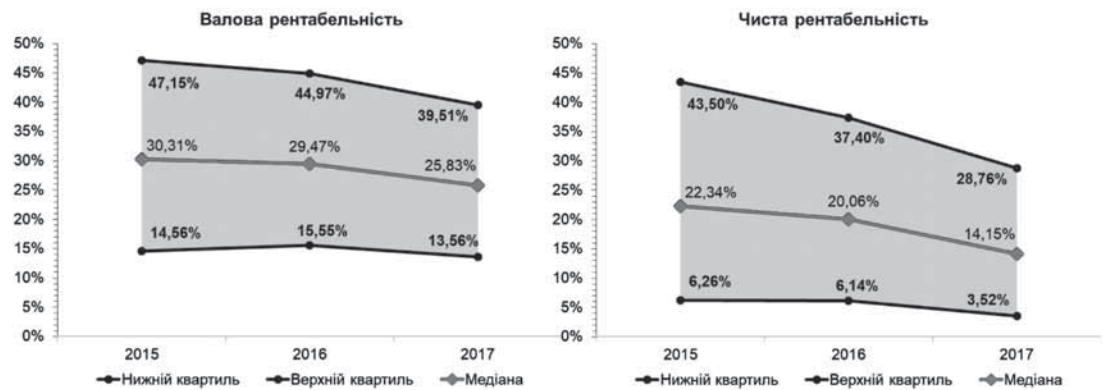
В цьому дослідженні пошук компаній здійснювався з використанням бази даних Ruslana (Bureau van Dijk) за кодом КВЕД 2010 «01.Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних з ними послуг» (аналізувалися діючі компанії з показником чистого доходу понад 20 тис. грн та інших операційних витрат понад 5 тис. грн).

Також для попередньої оцінки ризиків пропонуємо до вашої уваги інформацію про приблизні медіани чистої рентабельності

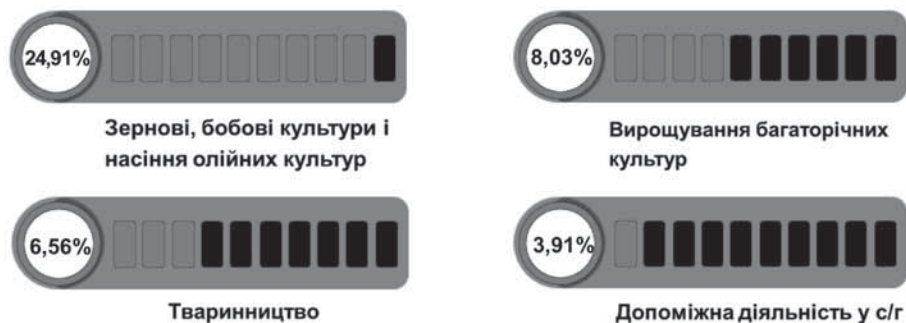
за окремими галузями та регіонами, які можуть суттєво відрізнятися від загальних показників у галузі.

Загалом, АПК є стратегічно важливим для України, а рентабельність галузі — високою, тому ми можемо спостерігати стійкий інтерес до аналізу ТЦУ в цій галузі з боку контролюючих органів. Сподіваємося, інформація, викладена в цьому матеріалі, стане в нагоді та допоможе оцінити ризики в ТЦУ ще до початку перевірок. [М](#)

### Рентабельність економічної діяльності у сфері сільського господарства: Основні параметри



### Медіана чистої рентабельності за 2017 рік за окремими галузями та регіонами



Графік 1. Джерело: <http://kmp.ua>