

ПРИЛОЖЕНИЕ ТЦ: контролируемые операции

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

В новой форме декларации по налогу на прибыль, утвержденной **Приказом № 897**, предусмотрено приложение ТЦ, рассмотрение которого и станет предметом данной статьи. Как сказано в примечании 12 к основной части декларации, это приложение заполняется плательщиками налога на прибыль, которые осуществляют самостоятельную корректировку в соответствии со ст.39 **НКУ**. В примечании 2 к приложению ТЦ также сказано, что сведения граф 1–12 формируются в соответствии с **Порядком № 669**⁽¹⁾. Поэтому целесообразно сначала составить Отчет о контролируемых операциях, а затем внести данные в приложение ТЦ.

В такой последовательности составление отчетов было бы закономерным при прежней очередности наступления предельных сроков их представления: отчет о контролируемых операциях — до 1 мая, а годовая декларация — до 1 июня. **Законом № 909** эта последовательность изменена. Годовым плательщикам налога на прибыль следует отчитаться в сроки не позднее 29 февраля 2016 года, а квартальным еще раньше — не позднее 9 февраля 2016 года. И если трансфертное ценообразование коснулось их налогообложения, то составить приложение ТЦ к декларации придется значительно раньше отчета о контролируемых операциях. Таким образом, приложение ТЦ становится «предшественником» Отчета о контролируемых операциях. На примере, использованном в цикле статей по составлению документации⁽²⁾, рассмотрим, с чем придется столкнуться налогоплатель-

⁽¹⁾Порядок составления Отчета о контролируемых операциях, утвержденный приказом Миндоходов от 11.11.2013 г. № 669. Опубликован: Обычная цена в «тисках» трансфертного ценообразования: Сборник систематизированного законодательства. — 2014. — Вып.4. — С.72–82 (прим. ред.).

⁽²⁾Подробнее см.: Жукова Е. Документация — первый шаг к трансфертному ценообразованию // Бухгалтерия. — 2015. — № 45. — С.37–38; Жукова Е. ТЦО-документация: раздел 1 — информация о группе // Бухгалтерия. — 2015. — № 47. — С.25–28; Жукова Е. ТЦО-документация: раздел 2 — функциональный анализ // Бухгалтерия. — 2015. — № 48. — С. — 25–27; Жукова Е. ТЦО-Документация: раздел 3 — экономический анализ (выбор метода) // Бухгалтерия. — 2015. — № 49. — С.25–28; Жукова Е. ТЦО-документация: раздел 3 и 4 — экономический анализ (расчет трансфертной цены) // Бухгалтерия. — 2015. — № 50. — С.21–24 (прим. ред.).

щику при составлении приложения ТЦ в столь сжатые сроки.

Напомним, что согласно условиям примера ООО «Зирка степу» в 2015 году осуществило контролируемую операцию — внешнеэкономическую сделку купли-продажи сырого подсолнечного масла связанному лицу — «Zirka stepu GmbH» (торговая компания, Швейцария). Компания «Zirka stepu GmbH» является связанной с ООО «Зирка степу» по критерию, описанному в пп.«а» пп.14.1.159 ст.14 **НКУ**, а именно, собственником ООО «Зирка степу» и «Zirka stepu GmbH» (доля владения в обоих случаях составляет 100%) является Компания «Zirka stepu Limited» (резидент Кипра).

Для заполнения отчета также необходимо уточнить, что экспорт масла составил 100 тыс. тонн, продажа осуществлялась на основании контракта от 01.11.2014 г. № 001/328. Товар отгружался партиями. Данные по отгрузке масла см. в табл.1.

Таблица 1. Отгрузка на экспорт масла партиями

№ ГТД	Дата ГТД	Количество, тыс. тонн	Цена за единицу, тыс. долл. США	Итого, тыс. долл. США
1	10.01.15	8,1	800	6480
2	12.02.15	8,1	800	6480
3	14.03.15	8,1	800	6480
4	11.04.15	8,1	800	6480
5	19.05.15	8,1	800	6480
6	11.06.15	7,3	800	5840
7	03.07.15	9,3	800	7440
8	15.08.15	9,3	800	7440
9	08.09.15	9,3	800	7440
10	14.10.15	8,1	800	6480
11	21.11.15	8,1	800	6480
12	20.12.15	8,1	800	6480
		100,0		80000

В результате расчета трансфертной цены ООО «Зирка степу» проведена самостоятельная корректировка на сумму доначисленного налога на прибыль. Результаты расчета приведены в табл.2. ▶

Таблица 2. Расчет суммы доначисления налога на прибыль

Наименование показателя, 2015 г.	Сумма, тыс. грн.
Объем реализации (без НДС)	1936000,00
Налогооблагаемая прибыль	96800,00
Начисленный налог на прибыль (до расчетов ТЦО)	17424,00
Фактическое значение средневзвешенного уровня чистой рентабельности затрат	4,50
Расчетное значение средневзвешенного уровня чистой рентабельности затрат (минимальное значение диапазона)	4,82
Расчетное значение прибыли (после ТЦО) (96800 / 4,5 x 4,82)	103683,56
Расчетное значение налога на прибыль (после ТЦО) (103683,56 x 18%)	18663,04
Доначисленный налог на прибыль (18663,04 - 17424)	1239,04

С учетом проведенных расчетов, начнем заполнение приложения ТЦ. В таблице с названием «*Самостоятельная корректировка налоговых обязательств налогоплательщика в целях трансфертного ценообразования*» предусмотрено два раздела:

- ♦ корректировка по товарам (работам, услугам), кроме ценных бумаг, операции с которыми отражаются в приложении ЦБ к строке 4.1.3 приложения П1 к налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий;
- ♦ ценные бумаги, операции с которыми отражаются в приложении ЦБ к строке 4.1.3 приложения П1 к налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий.

Поскольку в примере рассмотрены операции с товарами, то раздел таблицы приложения ТЦ, предусмотренный для операций с ценными бумагами, останется без внимания.

В таблице приложения ТЦ также предусмотрены графы. В **графах 1 и 2** следует отразить полное наименование лица, принимающего участие в контролируемой операции, и его код. «Zirka stepu GmbH» — нерезидент, значит, в соответствии с пп.3.3 **Порядка № 669** следует отразить код нерезидента в стране его регистрации. При наличии разных кодов (налоговый, регистрационный, идентификационный и т.п.) предпочтение отдается налоговому коду. Примем условие, что у компании «Zirka stepu GmbH» код 11111.

В **графах 3–5** указывается дата и номер контракта, а также код наименования операции. С реквизитами договора проблем нет — это контракт от 01.11.2014 г. № 001/328. А вот для определения кода наименования операции обратимся к **Порядку № 669**. В приложении 3 к **Порядку № 669** приведен перечень основных договоров, каждому присвоен отдельный код. Договору купли-продажи соответствует код 009.

В **графах 6–10** описывается предмет контролируемой операции:

- ♦ в **графе 6** (описание предмета операции) — масло подсолнечное сырое;
- ♦ в **графе 7** (код типа предмета операции) — **код 1**, этот код соответствует товару (приложение 4 к **Порядку № 669**);
- ♦ в **графе 8** (код согласно Государственному классификатору продукции и услуг) — 10.41.24;
- ♦ в **графе 9** (код УКТ ВЭД) — 1512 11 91 00;
- ♦ в **графе 10** (код услуги в соответствии с Классификацией внешнеэкономических услуг) — «ноль» (поскольку операция не с услугами, а с товарами).

В **графах 11–12** проставляются даты осуществления операции. Интересно, как именно их проставлять? Просто написать общий период с 10.01.2015 г. по 20.12.2015 г., или показывать каждую отдельную ГТД? В названии графы (приложение ТЦ) — операция в единственном числе. Также есть ссылка на то, что «*сведения формируются в соответствии с Порядком составления отчета о контролируемых операциях...*». В пункте 4.20 **Порядка № 669** говорится о том, что при неизменности условий поставок и других показателей (в **графах 2–14, 17, 19–20, 23–26** раздела «Сведения о контролируемых операциях» приложения), данные о таких операциях отражаются в одной строке суммарно.

В рассматриваемом случае совпадают все показатели... За исключением одного самого последнего — показателя **графы 26** — «цена, по которой осуществляется операция отражена в налоговом учете налогоплательщика». К сожалению, колебания курса валют (в данном случае американского доллара) неизбежны. А значит, все контракты (по крайней мере те, где средством платежа выступает не гривня, а иностранная валюта) будут отражаться в приложении ТЦ развернуто, то есть в **графах 11–12** вынуждены будем отражать даты каждой ГТД, по которой происходила отгрузка. Как говорится, поздравляем налогоплательщиков, у которых сотни тысяч позиций отгрузок в течение 2015 года, с соответствующим увеличением объема приложения ТЦ к декларации по налогу на прибыль.

В **графах 13 и 14** в соответствии с примечаниями 3 и 4 к приложению ТЦ отражаются:

- ♦ «номер приложения»: совпадает с номером приложения в Отчете о контролируемой операции, который будет предоставлен налогоплательщиком (графа не заполняется, если Отчет о контролируемых операциях за соответствующий период не предоставлен). Значит, для рассматриваемого примера ставим цифру **1** (у нас всего один контрагент, следовательно, и приложение всего одно);

- ♦ «номер записи контролируемой операции»: совпадает с порядковым номером из **графы 1** раздела «Сведения о контролируемых операциях» приложения к Отчету о контролируемых операциях (графа ▶

фа также не заполняется, если Отчет о контролируемых операциях за соответствующий период не предоставлен). По условиям примера всего 12 ГТД, значит, в этой графе будут цифры от 1 до 12.

И, наконец, последние **графы (15 и 16)**. В рассматриваемом случае заполняется **графа 15**, поскольку осуществлена корректировка при продаже товаров. В **графе 16** — ноль.

Но вот как заполнить **графу 15**?

Действительно, итоговая цифра **графы 15** (корректировка) в дальнейшем отражается в **графе 15 строки 3.1.3** приложения РІ⁽⁹⁾ к налоговой декларации по налогу на прибыль предприятий. Приложение РІ — это разницы, а в **строке 3.1.3** указывается «Сумма превышения обычных цен над договорной (контрактной) стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) при осуществлении контролируемых операций в случаях, определенных статьей 39 раздела I Налогового Кодекса Украины (подпункт 140.5.1 пункта 140.5 статьи 140 раздела III Налогового Кодекса Украины)». В этой строке указывается сумма увеличения дохода. Однако по исследуемому в примере предприятию не пересчитывались обычные цены, расчеты строились на анализе диапазона рентабельности. Значит, при составлении отчета необходимо считать от обратного.

В итоговой **графе 15** отражается суммарная корректировка дохода, но в нашем случае она равна суммарной корректировке прибыли. Это можно посчитать. В табл.2 даны суммы:

- ◆ налогооблагаемой прибыли (до расчетов ТЦО) — 96800,00 тыс. грн.;
- ◆ расчетное значение прибыли (после ТЦО) — 103683,56 тыс. грн.

Таким образом, «дельта» по прибыли = корректировка прибыли = корректировка дохода = $= (103683,56 - 96800,00) = 6883,56$ тыс. грн.

Эту сумму отразим в **графе 15**. Теперь эту итоговую сумму необходимо каким-то образом «разбросать» между 12 имеющимися в наличии ГТД. Как это сделать? Варианты могут быть самые различные. Автор очень надеется, что налоговикам не придется в голову требовать в данном случае расчета рентабельности по каждой отдельной операции в каждой отдельной ГТД (ведь для расчетов использована среднегодовая рентабельность, а внутри года она может существенно меняться) с последующей корректировкой... Это будет просто никому не нужная, сложная и, главное, бесполезная работа. Ведь, по сути, разбивка итоговой цифры — вообще никому не нужная задача. НИКОМУ! Основная ее цель — обеспечить сдачу декларации. И все! Больше никакого смысла у разбивки итоговой цифры нет. Автор предлагает распределить ее простым логичным методом — пропорционально цене ГТД (более того, совершенно нет смысла пересчитывать доллары в гривны). Выглядеть это будет приблизительно так, как продемонстрировано в табл.3.

Таблица 3. Распределение суммы корректировки прибыли

№ ГТД	Дата ГТД	Всего, тыс долл. США	Распределение суммы корректировки прибыли, тыс. грн.
1	10.01.15	6480	557,57
2	12.02.15	6480	557,57
3	14.03.15	6480	557,57
4	11.04.15	6480	557,57
5	19.05.15	6480	557,57
6	11.06.15	5840	502,49
7	03.07.15	7440	640,17
8	15.08.15	7440	640,17
9	08.09.15	7440	640,17
10	14.10.15	6480	557,57
11	21.11.15	6480	557,57
12	20.12.15	6480	557,57
Итого		80000	6883,56

Пример расчета для ГТД № 1:

$$6883,56 : 80000 \times 6480 = 557,57 \text{ тыс. грн.}$$

Ну вот, заполнили приложение ТЦ. Дальше итоговую сумму направляем в **строку 3.1.3** Приложения РІ, а оттуда уже — в «тело» декларации по налогу на прибыль предприятий.

P.S. Поскольку у нас сейчас анонсирована «налоговая реформа», одной из целей которой провозглашено упрощение ведения налогового учета — подбросим законодателям (а также Минфину) несколько идей.

Идея первая (для Минфина): предлагаю убрать из пункта 4.20 **Порядка № 669** необходимость контроля «за одинаковостью» графы 26 (ну, по крайней мере, для целей составления декларации по налогу на прибыль). Ведь контроль этой графы — абсолютно ничего не дает! Но как мы сможем «разгрузить» декларацию по налогу на прибыль! Одно временно с таким изменением нужно протестировать программное обеспечение ГФС — захочет ли капризное программное обеспечение считать полным аналогом «развернутые» данные отчета по контролируемым операциям и «свернутые» данные декларации по налогу на прибыль.

Идея вторая: «упрощения» в связи с налоговой реформой. Нет, ну правда, абсолютно никому не нужна разбивка итоговой суммы корректировки прибыли/дохода между кучей ГТДшек. А давайте, просто уберем необходимость заполнения графы 15 (и 16)! Оставим только итоговую сумму.

Еще одна идея упрощения. А зачем вообще копировать отчет о контролируемых операциях в декларацию (в приложение)? Зачем заполнять всю эту таблицу? Ведь в приложении ТЦ можно отразить только суммарные цифры, и тогда в приложении ТЦ останется всего две строчки, называемые «Усього». Остальные сведения будут в отчете о контролируемых операциях. И никакого дублирования информации. Зачем? ▶

⁽⁹⁾Подробнее см. статью на с.44 данного номера (прим. ред.).

Звітна
Звітна нова
Уточнююча

Додаток ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств року

Звітний (податковий) період 20__ року

Код за ЄДРПОУ

І квартал	Півріччя	Три квартали	Рік
-----------	----------	--------------	-----

Самостійне коригування податкових зобов'язань платника податку з метою трансфертного ціноутворення¹

Повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) особи, яка бере участь у контрольованій операції	код особи	контракт (договір)		Код найменування операції ²	Предмет контрольованої операції ²				Дата здійснення операції ²		Номер з/л контролюваної операції ³	Сума коригування			
		дата	номер		опис предмета операції	код типу операції	код за державним класифікатором за УКТ ЗЕД	код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	з	по		при продажу товарів (робіт, послуг)	при придбанні товарів (робіт, послуг)		
Заявлені відомості ²															
Коригування щодо товарів (робіт, послуг), крім цінних паперів, операції з якими відображаються у додатку ЦП до рядка 4.1.3 додатка РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств															
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	10.01.15	10.01.15	1	1	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	12.02.15	12.02.15	1	2	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	14.03.15	14.03.15	1	3	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	11.04.15	11.04.15	1	4	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	19.05.15	19.05.15	1	5	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	11.06.15	11.06.15	1	6	502490	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	03.07.15	03.07.15	1	7	640170	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	15.08.15	15.08.15	1	8	640170	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	08.09.15	08.09.15	1	9	640170	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	14.10.15	14.10.15	1	10	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	21.11.15	21.11.15	1	11	557570	0
Zirka stepu GmbH»	111111	№001/328	01.11.2014	009	масло подсолнечное сырое	1	10.41.24	1512 11 91 00	0	20.12.15	20.12.15	1	12	557570	0
Усього ⁶														1683560	0
<...>															
Усього ⁶															

¹ Подається у разі проведення платником податку самостійного коригування, проведеного відповідно до підпунктів 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 розділу І Податкового кодексу України.² Відомості граф 1–12 формуються згідно з Порядком складання звіту про контрольовані операції, затвердженим наказом Міністерства доходів і зборів України від 11 листопада 2013 року № 669, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 24 грудня 2013 року за № 2190/24722.³ Графа збігається з номером додатка у Звіті про контрольовані операції, що поданий платником податку відповідно до підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу І Податкового кодексу України. Графа не заповнюється, якщо Звіт про контрольовані операції за відповідний період не подано.⁴ Зазначається номер за порядком з графи 1 розділу «Відомості про контрольовані операції» додатка до Звіту про контрольовані операції, номер якого зазначається у графі 13 таблиці 1, що поданий платником податку відповідно до підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 розділу І Податкового кодексу України. Графа не заповнюється, якщо Звіт про контрольовані операції за відповідний період не подано.⁵ Сумарне значення: графи 15 відображається у рядку 3.1.3 додатка РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств; графи 16 відображається у рядку 3.1.4 додатка РІ до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.⁶ Сумарне значення: графи 15 відображається у рядку 01.12 додатка ЦП до рядка 4.1.3 додатка РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств; графи 16 відображається у рядку 02.12 додатка ЦП до рядка 4.1.3 додатка РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.