

ТОВАР КУПИЛИ, НО НЕ ПРОДАЛИ: применение ТЦО

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

При осуществлении ТЦО-операций предприятия сталкиваются с массой проблем. Вроде бы и операция несложная, и в статье 39 НКУ она описана относительно понятно... Но вот как все это применить на практике?

Эта статья посвящена рассмотрению одной из следующих (собственно, очень простых) ситуаций: закупленный в ходе контролируемой операции товар в отчетном периоде реализован не полностью и лежит на складе. У налогоплательщика есть сомнения в том, что его цена соответствует принципу «вытянутой руки». Как посчитать рыночную цену, как доначислить ТЦО-налог?

Товар купили, но не продали...

Ситуацию рассмотрим на примере.

ПРИМЕР

В 2016 году ООО «Альфа» закупило у нерезидента — связанного лица товар на сумму 20000000 грн. Всего закуплено 2000 ед. товара, цена за единицу — 10000 грн. В течение отчетного года было реализовано 400 ед. товара, реализация проводилась по цене 12000 грн. за единицу. Себестоимость единицы проданного товара составила 10500 грн. за единицу.

Общая сумма дохода ООО «Альфа» (без НДС) в этом году составила: от осуществления торговли — 48000000 грн., от предоставления услуг — 5000000 грн., всего — 53000000 грн. Операционные расходы ООО (доля, относящаяся к торговле) составили 3000000 грн.

На сайте ГФС (Общедоступный информационно-справочный ресурс (ЗІР), категория 137.07) на вопрос, «учитывается ли при определении стоимостного критерия контролируемой операции стоимость приобретенного товара в 2016 году, который не реализован», дан следующий ответ: «Для определения стоимостного критерия контролируемой операции учитываются совершенные хозяйственные операции за соответствующий налоговый (отчетный) год, которые могут влиять на объект обложения налогом на прибыль предприятий, в том числе операции по приобретению товара, независимо от того, реализован ли он в течение налогового (отчетного) года. При этом в следующем году при реализации товара его стоимость не учитывается при определении стоимост-

ного критерия контролируемой операции и не уменьшает стоимость других операций при определении такого критерия».

Как видим, налоговики повторяют мнение, неоднократно озвученное ими в устных консультациях и письмах: **важен сам факт возможного влияния операции** на объект обложения налогом на прибыль, **а вовсе не дата осуществления такого влияния**⁽¹⁾. Для нашей ситуации это означает следующее: неважно, когда товар реализован (и вся его стоимость реально отнесена на расходы), важно, когда он приобретен.

Контролируемой операцией является операция по приобретению товара, именно стоимость приобретения и будет учитываться для ТЦО-расчетов. Правда, в вышепротитированном разъяснении налоговики говорят лишь о «стоимостном критерии», то есть о критерии отнесения операции к контролируемым. А о самом расчете цены, соответствующей принципу «вытянутой руки», речь не идет. «Недоговоренность» консультаций ГФС, касающихся ТЦО, — весьма распространенное явление. Поэтому мы сами сформулируем полный (а не урезанный) вопрос, и сами попытаемся дать на него полный (а не урезанный) ответ. Как говорится, сам пью, сам гуляю...

Итак, **вопрос**: как доначислить налог на прибыль, если не все приобретенные при осуществлении контролируемой операции товары реализованы? Должны ли мы доначислить налог, в том числе на остаток нереализованного товара на складе, стоимость которого повлияет на объект налогообложения лишь в следующем году (следующих годах)? Если руководствоваться исходными данными вышеприведенного примера, этот вопрос можно сформулировать так: определяем мы ТЦО-налог только для реализованных 400 ед. товара или же для всех 2000 ед., которые были закуплены? ►

⁽¹⁾ См. также статью Е.Кушиной на с.27 данного номера (прим. ред.).

Что по этому поводу говорит НКУ?

К сожалению, в статье 39 НКУ прямого ответа на этот вопрос нет. И «плясать» мы должны совсем от другой палочки — от пп.140.5.2. ст.140 НКУ, описывающего одну из ТЦО-разниц. Приведем текст этого подпункта полностью.

П.140.5 ст.140 НКУ

140.5. Финансовый результат налогового (отчетного) периода увеличивается:

<...>

140.5.2. на сумму превышения договорной (контрактной) стоимости **приобретенных** товаров (работ, услуг) над ценой, определенной по принципу «вытянутой руки», при осуществлении контролируемых операций в случаях, определенных статьей 39 настоящего Кодекса.

Нормы этого подпункта применяются по результатам налогового (отчетного) года.

<...>

Единственное слово в процитированном тексте, которое дает пищу для размышлений, — «**приобретенных**» товаров. Это означает: неважно, сколько товара продали — все 2000 ед. или всего 400 ед. Доначислять налог нужно будет так, как если бы был продан весь товар, вся его стоимость вошла в состав расходов отчетного периода. Фактически для рассматриваемого примера получается следующее: налога на прибыль от операций с продажи 1600 ед. товара нет, объект налогообложения (финансовый результат от реализации этих 1600 ед.) не сформирован. Но этот (несформированный) финрезультат нужно корректировать... Экономически нелогично, но Кодекс требует именно этого.

Вернемся к ст.39 НКУ. Как она предписывает поступать? Объем контролируемой операции определен (это стоимость товара, закупленного у нерезидента — связанного лица, — 20000000 грн.). Далее для расчета ТЦО-цены следует выбрать применяемый для анализа метод.

Выбирать можно из пяти предлагаемых методов (см. пп.39.3.1 ст.39 НКУ). Но реально для нашего случая могут рассматриваться только три: сравнительной неконтролируемой цены, цены перепродажи и чистой прибыли. Метод «затраты плюс» используется для **производителей продукции** — **продавцов**, то есть для нашего случая он не подходит, метод распределения прибыли пока еще в Украине по многим причинам не применяется.

Рассмотрим каждый из этих методов в применении к условиям нашего примера. Начнем с первого метода.

ТЦО-методы: какой применим?

Метод сравнительной неконтролируемой цены (СНЦ). Метод СНЦ применяется обычно для биржевых товаров, а также в случае, если есть информация о совершенной полностью аналогичной операции: реализовывался точно такой же товар, на тех же договорных условиях, на том же рынке. Если есть возможность применить этот, наиболее приоритетный, метод, получим самое простое решение нашей задачи.

Допустим, мы установили, что рыночная цена товара (определенная по методу СНЦ) составляет 9000 грн. за единицу. Поскольку цена приобретения составила 10000 грн. за единицу, получается, что товар куплен дороже:

- ♦ из расчета на единицу товара — на 1000 грн. (10000 грн. - 9000 грн.);

- ♦ из расчета на весь объем приобретения — на 2000000 грн. (1000 грн. × 2000 ед.).

Для расчета доначисленного налога на прибыль (расчет производится для всего объема приобретенного товара) нужно:

- ♦ увеличить чистый доход на 2000000 грн.;
- ♦ доначислить налог на прибыль в размере 360000 грн. (2000000 грн. × 18%).

Как видим, если получается просчитать «трансфертную» цену по методу СНЦ — все достаточно просто. Но на практике этот метод можно использовать далеко не всегда.

Метод цены перепродажи. При использовании данного метода валовую рентабельность операции по реализации товара нужно сравнить с рыночной валовой рентабельностью (для функционально-идентичных операций по продаже похожего товара).

Допустим, рыночная валовая рентабельность составила 15%.

Нашу валовую рентабельность следует рассчитать по формуле:

$$ВРКО = ВП : ЧД = (ЧД - СС) : ЧД, \text{ где}$$

ВРКО — валовая рентабельность контролируемой операции;

ВП — валовая прибыль контролируемой операции;

СС — себестоимость товара, реализованного в контролируемой операции, она равна 4200000 грн. (10500 грн. × 400 ед.);

ЧД — чистый доход от контролируемой операции, он равен 4800000 грн. (12000 грн. × 400 ед.).

Получаем: **ВРКО** = 12,5% ((4800000 грн. - 4200000 грн.) : 4800000 грн. × 100).

Таким образом, валовая рентабельность ниже ►

рыночной на 2,5%. Для определения рыночного чистого дохода увеличим его на 2,5%.

Но! По условиям задачи, нужно доначислить налог, исходя из стоимости **всего приобретенного** товара, то есть и увеличение чистого дохода (дельту) следует рассчитывать таким образом, как будто был реализован весь товар.

Получается следующее:

- ♦ дельта чистого дохода для 400 ед. товара равна 120000 грн. (4800000 грн. × 2,5%);
- ♦ дельта чистого дохода для 2000 ед. товара — 600000 грн. (120000 грн. : 400 ед. × 2000 ед.);
- ♦ доначисленный налог на прибыль равен 108000 грн. (600000 грн. × 18%).

Итак, мы обсудили использование метода цены перепродажи. К сожалению, этот метод используется для целей ТЦО еще реже, нежели первый из рассмотренных. Чаще всего налогоплательщики выбирают метод чистой прибыли.

С ним все несколько сложнее. Впрочем, приступим...

Метод чистой прибыли. При использовании метода чистой прибыли расчеты, как правило, производятся с использованием одной из разновидностей чистой рентабельности. Варианты выбора имеются. Выбор зависит от ряда факторов и обуславливается спецификой операции, ее нюансами. Рассмотрим самую простую — чистую рентабельность (определяется как отношение прибыли от операционной деятельности к чистому доходу).

Перед тем как рассчитать чистую рентабельность для контролируемой операции, «отсегментируемся». То есть выделим из общего сегмента предприятия «торговля» максимально узкий сегмент «операция по реализации товара, купленно-го при осуществлении контролируемой операции». Для удобства данные по сегменту приведем в таблице.

Таблица. Данные по контролируемой и неконтролируемым операциям

Данные по сегменту «торговля»	Всего, тыс. грн.	Контролируемая операция, тыс. грн.	Коэффициент	Неконтролируемые операции, тыс. грн.
Чистый доход	48000	4800	10%	43200
Себестоимость	35000	4200	—	30800
Валовая прибыль	13000	600	—	12400
Операционные расходы	3000	300	—	2700
Операционная прибыль	10000	300	—	9700

Заметим, что в таблице есть вспомогательная графа «Коэффициент», значение коэффициента равно 10%. Это доля контролируемой операции в общем чистом доходе (по сегменту «торговля»). Этот коэффициент нужен для единственной цели — в соответствии с ним можно распределить операционные расходы между контролируемой операцией и неконтролируемыми операциями.

Допустим, мы рассчитали рыночный диапазон чистой рентабельности по сопоставимым компаниям, он равен от 7,1% до 18,2%. Медиана диапазона равна 11,25%. Осталось выяснить, войдем ли мы в диапазон.

Рассчитаем чистую рентабельность по формуле:

$$\text{ЧР} = \text{ОП} : \text{ЧД} = (\text{ЧД} - \text{СС} - \text{ОР}) : \text{ЧД}, \text{ где}$$

ЧР — чистая рентабельность контролируемой операции;

ОП — операционная прибыль контролируемой операции;

СС и **ОР** — соответственно себестоимость реализованного товара (в нашем узком сегменте) и

операционные расходы (распределены в соответствии с коэффициентом).

Чистая рентабельность в контролируемой операции получилась равной 6,25% (300000 грн. : 4800000 грн. × 100). Эта величина не попадает в рыночный диапазон чистой рентабельности, значит, нужно доначислить налог на прибыль, исходя из медианы (то есть 11,25%).

Для определения расчетного чистого дохода для уровня рентабельности 11,25% подставим цифры в вышеприведенную формулу:

$$0,1125 = \text{ОП} : \text{ЧД} = (\text{ЧД} - \text{СС} - \text{ОР}) : \text{ЧД} = (\text{ЧД} - 4500000 \text{ грн.}) : \text{ЧД}.$$

Решая это уравнение, получим (округленно) размер чистого дохода в сумме 5070400 грн. Напомним, это чистый доход (для рентабельности, равной медиане) при продаже 400 ед. товара. Однако, как установлено ТЦО-правилами, доначислить налог на прибыль следует так, как если бы был продан **весь** закупленный товар — все 2000 ед. Поэтому продолжим считать. ►

АНАЛИТИКА

Чистый доход (со всей закупки 2000 ед.) равен 25352000 грн. $(5070400 \text{ грн.} : 400 \text{ ед.} \times \times 2000 \text{ ед.})$.

Увеличение прибыли составляет 2852000 грн. $((5070400 \text{ грн.} - 4500000 \text{ грн.}) : 400 \text{ ед.} \times \times 2000 \text{ ед.})$.

Доначисленный налог на прибыль равен 513360 грн. $(2852000 \text{ грн.} \times 18\%)$.

Мы показали алгоритм расчета ТЦО-разницы для контролируемой операции по приобретению товара у нерезидента — связанного лица в случае, если товар не реализован. Добавим в конце статьи еще одну мысль (так сказать, вишенку на тортик).

Что делать, если товар вообще не реализован?

Так вполне может случиться. Особенно если товар закупили в конце года. Как быть в таком случае? Если у нас товар биржевой, тогда все просто, ведь следует привязываться исключительно к цене закупки. И в этом случае вообще не важно, был ли реализован товар. Просто дельту цены нужно умножить на количество товара, тогда можно получить размер дополнительной прибыли для налогообложения.

Что касается метода цены перепродажи или

метода чистой прибыли, то с украинской стороны (покупателя) они неприменимы. Почти единственный вариант — рассматривать продавца-нерезидента, так как у него реализация состоялась. Следовательно, можно попробовать рассчитать рентабельности по методу «затраты плюс» (ведь контрагент является продавцом в контролируемой операции, значит, он применяет метод, альтернативный методу цены перепродажи, то есть именно «затраты плюс») или же по методу чистой прибыли. Но проводить расчеты для нерезидента обычно намного сложнее и затратнее.

Есть еще один вариант (та самая вишенка): продать в конце года хотя бы одну единицу товара. Опять же, здесь появится возможность абсолютно законной ТЦО-оптимизации. Например, эту единицу товара можно продать о-о-очень дорого. И тогда (на **весь** объем контролируемой операции, на **весь** нереализованный товар) образуется великолепная рентабельность! И уже, по сути, неважно, за сколько будет продан товар в следующем году.

Вспомним высказывание налоговиков в Общедоступном информационно-справочном ресурсе (ЗІР): «*при этом в следующем году при реализации товара его стоимость не учитывается...*». ■