

ОТЧЕТ О КОНТРОЛИРУЕМЫХ ОПЕРАЦИЯХ: нюансы заполнения новой формы

СМ. ТАКЖЕ
с.43, 50

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Налогоплательщики, подпадающие под налоговое регулирование трансфертного ценообразования, в ближайшее время будут представлять Отчет о контролируемых операциях за 2015 год. Не так давно была утверждена новая форма⁽¹⁾ этого Отчета⁽²⁾ и обновлен порядок его составления (**Порядок № 8**⁽³⁾). Как в самой форме, так и в **Порядке № 8** есть много чего интересного, значит, самое время уделить им более пристальное внимание⁽⁴⁾.

Общие положения

В разделе I **Порядка № 8** налогоплательщикам, в частности, напоминают, что:

- ◆ Отчет представляется в том случае, если объем контролируемых операций с одним контрагентом превышает 5 млн грн. (без учета НДС);
- ◆ срок представления Отчета — до 1 мая года, следующего за отчетным (для операций, осуществленных в 2015 году, этот срок наступает не позднее 4 мая 2016 года⁽⁵⁾);
- ◆ при выявлении налогоплательщиком ошибок в ранее представленном Отчете можно представить «отчетный новый» и «уточняющий» Отчеты;
- ◆ прочие известные мелочи.

⁽¹⁾Подробнее см.: Жукова Е. Отчет о контролируемых операциях: новая форма уже действует! // Бухгалтерия. — 2016. — № 12. — С.26 (прим. ред.).

⁽²⁾Форма Отчета о контролируемых операциях утверждена приказом МФУ от 18.01.2016 г. № 8. Приказ Миндоходов от 11.11.2013 г. № 669 «Об утверждении формы и Порядка составления Отчета о контролируемых операциях» утратил силу (прим. ред.).

⁽³⁾Порядок составления Отчета о контролируемых операциях, утвержденный приказом МФУ от 18.01.2016 г. № 8. Опубликован на с.43 данного номера (прим. ред.).

⁽⁴⁾См. также: 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.).

⁽⁵⁾Согласно п.49.20 ст.49 НКУ, если последний день срока представления налоговой декларации приходится на выходной или праздничный день, то последним днем срока считается операционный (банковский) день, следующий за выходным или праздничным днем (прим. ред.).

Сама же структура Отчета о контролируемых операциях не изменилась. Как и раньше, он состоит из:

- ◆ заглавной части;
- ◆ основной части «Общие сведения о контролируемых операциях»;
- ◆ приложения (приложений) «Сведения о лице, принимающем участие в контролируемых операциях»;
- ◆ информации к приложению (приложениям) «Информация о связанности лиц».

Отчет: заглавная и основная части

В разделе II **Порядка № 8** указано, как заполнять заглавную часть Отчета. В принципе, эта часть минимально отличается от такой же части старого Отчета. Ничего особенного: наименование налогоплательщика, код по ЕГРПОУ, КВЭД, налоговый адрес и название контролирующего органа, в котором налогоплательщик состоит на учете. Также указывается количество приложений к Отчету (в соответствии с количеством контрагентов — сторон контролируемых операций).

Далее — немного конкретнее. В разделе III **Порядка № 8** отмечено, что в основной части Отчета «Общие сведения о контролируемых операциях» нужно заполнить сводную таблицу, в каждой строке которой отражается: наименование контрагента — стороны контролируемой операции, его код, установленный в стране его регистрации, и общая сумма контролируемых операций с контрагентом, осуществленных в течение отчетного периода. Сколько контрагентов, столько и строк.

Собственно, на этом основная часть Отчета и заканчивается. За ней следуют приложения. Вот здесь-то и кроются самые важные детали.

Приложения к Отчету

Как было указано выше, на каждого контрагента составляется отдельное приложение, а значит, приложений должно быть ровно столько, сколько контрагентов, с которыми проводились контролируемые операции. Каждое приложение состоит из двух таблиц, в которых отражаются сведения о лице, принимающем участие в контролируемых операциях, а также сведения о контролируемых операциях (разделы IV–V **Порядка № 8**). К приложению оформляется свое приложение, состоящее из таблицы, в которой указывается информация о связанности сторон (раздел VI **Порядка № 8**).

Начинаем заполнять первую таблицу. Сначала ▶

должны идти общие сведения о контрагенте: наименование, местонахождение (адрес), код контрагента, название страны, в которой зарегистрирован контрагент, с кодом этой страны (в соответствии с Классификацией стран мира, утвержденной приказом Государственной службы статистики Украины от 30.12.2013 г. № 426). Также здесь приводится код основания отнесения операции к контролируемой и код признака связанности лица.

Код основания отнесения операции к контролируемой нужно определять, используя приложение 1 к **Порядку № 8**. В нем приведены четыре разновидности таких оснований, просто выбираем свое. Например, если осуществлялись операции по продаже товара связанному лицу – нерезиденту, то предусмотрен код «010».

Код признака связанности лица следует выбрать из приложения 2 к **Порядку № 8**. Например, в случае, если одно юридическое лицо владеет (непосредственно или опосредованно) корпоративными правами другого юридического лица в размере 20 и более процентов, то код – «501». Заполнив эту ячейку (код связанности), мы должны заполнить и информацию к ней: таблица «Информация о связанности лиц» большая, но несложная. В ней дается детальная расшифровка связанности. Например, для выбранного нами кода «501» следует описать:

- ◆ кто именно владеет корпоративными правами (налогоплательщик или контрагент);
- ◆ размер владения, а также какое это владение – непосредственное или опосредованное. Если владение опосредованное, необходимо указать лиц, через которых осуществляется владение (наименование лица, страна регистрации).

Итак, заполнены две таблицы из трех: сведения о лице, принимающем участие в контролируемых операциях, и информация о связанности сторон. Переходим к самой трудоемкой таблице – таблице «Сведения о контролируемых операциях».

Сразу отметим следующее: если в предыдущих таблицах было чуть ли не стопроцентное совпадение с аналогичными таблицами из старой формы Отчета, то «наполнение» таблицы «Сведения о контролируемых операциях» будет существенно отличаться. Давайте посмотрим, чем именно.

Сначала опишем одинаковые графы. Это:

графа 1 – порядковый номер;

графа 2 – код наименования операции. Его значение нужно выбрать из приложения 3 к **Порядку № 8** (например, для договора купли-продажи установлен код «009»);

графа 3 – код типа предмета операции. Его значение ищем в приложении 4 к **Порядку № 8**. Скажем, для предмета операции «Товар» код – «201». Обращаем внимание, что в предыдущей редакции Порядка отсутствовали четыре из семи действующих

кодов. Не было, в частности, таких предметов операции, как нематериальные активы (код «202»), ценные бумаги (код «203»), банковская услуга (код «205»), финансовая услуга, кроме банковских услуг (код «206»);

графа 4 – в этой графе указывается описание предмета операции в соответствии с первичными документами, которые дают возможность его идентифицировать. Например, в случае экспорта подсолнечного масла в этой графе будет указано «Масло подсолнечное сырое»;

графа 5 или **графа 6** – здесь следует проставить код товара по УКТ ВЭД (если наш предмет операции – товар, заполняется **графа 5**) или код услуги в соответствии с Классификацией внешнеэкономических услуг (если предмет операции – услуга, заполняется **графа 6**). Так, в случае экспорта подсолнечного масла заполняется **графа 5**, в которой ставится код «1512 11 91 00», а в **графе 6** – 0 (ноль). В старой форме Отчета была графа, в которой отражался код по государственному классификатору продукции и услуг. Сейчас его убрали и вполне логично: это задвоение информации, да и в современной «версии» НКУ внутриукраинских контролируемых операций уже нет.

В **графах 7–11** нужно отразить данные по контракту (дата, номер), код стороны операции, код страны происхождения предмета операции, условия поставки по ИНКОТЕРМС. Ничего сложного, все это уже было и раньше.

Графы 12–15 аналогичны своим предшественникам из старой формы Отчета. Здесь следует указать название торговой марки предмета операции, производителя предмета операции и дату осуществления операции. Маленький нюанс по дате. Если контролируемая операция – одна, то в **графах 14–15** указывается одно и то же значение – дата перехода права собственности на товар или же дата составления акта (другого документа), подтверждающего выполнение работ/предоставление услуг. Однако возможна ситуация, когда выполнялось несколько абсолютно аналогичных хозяйственных операций (их ос-

1С:БУХГАЛТЕРІЯ 8

для України

+ ПОДАРУНОК?

Найкращий подарунок – це якісна* лінія консультацій!

*подвійний контроль повноти змісту та вчасності надання відповіді



Фаворит-С (044) 239-24-05



www.favorit-s.com.ua

Якість обслуговування відповідає ISO 9001:2008

Реклама

В ЦЕНТРЕ ВНИМАНИЯ

новые показатели в таблице «Сведения о контролируемых операциях» будут совпадать»⁽⁶⁾. В таком случае разрешается показать их суммарно, а в **графах 14–15** будут отражаться даты первой и последней операций из серии аналогичных операций.

Расхождения начинаются с **графы 16**. Звучит название этой графы, впрочем, так же, как и в старом Отчете: «Цена (тариф) за единицу измерения (без НДС) (в валюте контракта/договора)». Но содержание этой графы от предыдущего несколько отличается. Дело в том, что ранее напрочь отсутствовали финансовые услуги и другие «мудреные» вещи (что приводило к возникновению многочисленных вопросов у банкиров и простых получателей финансовых кредитов от связанных нерезидентов). Сейчас таким услугам уделено достаточно много внимания. И, в частности, в **графе 16** могут отражаться:

- ♦ годовая процентная ставка по предоставленному/полученному кредиту, депозиту, займу (в случае, если предметом операции являются соответствующие финансовые услуги);

- ♦ процентная ставка, определенная в договорах по которым оплачиваются роялти, оплачивают франшизу и т.п. (если эти платежи являются предметом контролируемой операции).

В **графах 17–19** так же, как и ранее, указываются:

- ♦ количество предметов операции (для финансовых услуг показывается стоимость услуги в валюте контракта);

- ♦ код единицы измерения (в соответствии с Классификатором системы обозначений единиц измерения и учета ДК 011-96, утвержденным приказом Госстандарта Украины от 09.01.97 г. № 8);

- ♦ код валюты согласно Классификатору иностранных валют и банковских металлов, утвержденному постановлением Правления НБУ от 04.02.98 г. № 34 (в редакции постановления Правления НБУ от 02.10.2002 г. № 378).

В старой форме Отчета отражался еще и курс валюты, в новой такой графы уже нет. Но осталась

⁽⁶⁾В статьях о составлении документации по трансфертному ценообразованию (см. сноску 4) автор приводила пример контролируемой операции — экспорта подсолнечного масла, осуществленного продавцом ООО «Зирка степу» (производитель и экспортер сырого подсолнечного масла) покупателю — связанному лицу «Zirka stepu GmbH» (торговая компания, Швейцария). В данном примере все отгрузки (по разным ГТД) проводились по одному контракту, их основные показатели были идентичны. В таком случае в Отчете о контролируемых операциях можно «просуммировать» показатели всех ГТД (прим. авт.).

⁽⁷⁾Обращаем внимание, что в самой форме графа называется «Общая стоимость операции (без вычета косвенных налогов) (грн.)». Это, видимо, ошибка, поскольку название не соответствует требованиям **Порядка № 8** (прим. ред.).

⁽⁸⁾В случае применения метода сравнительной неконтролируемой цены графы 22–23 не заполняются (прим. авт.).

графа 20 — общая стоимость операции в гривнях. Это та сумма (за вычетом косвенных налогов⁽⁷⁾), которая отражается в бухгалтерском учете налогоплательщика при осуществлении данной операции.

Еще одна графа — **графа 21** «Код метода установления соответствия условий контролируемой операции принципу «вытянутой руки» (эта графа аналогична своей предшественнице — графе «Код метода определения цены в контролируемой операции»). В **графе 21** указывается применяемый для расчета трансфертной цены метод (в соответствии с кодировкой, предложенной в приложении 6 к **Порядку № 8**). Например, при применении метода сравнительной неконтролируемой цены предусмотрен код «301».

Казалось бы, мы описали практически всю таблицу «Сведения о контролируемых операциях», а особой разницы между новой и старой формой Отчета незаметно. Стоило ли огород городить, издавать новую редакцию как самой формы, так и Порядка ее заполнения? Но... Не будем спешить с выводами, ведь мы сейчас подошли к самому интересному.

Вспомним, что было раньше. В последних графах старой формы Отчета отражались:

- ♦ код источника информации для определения обычной цены;

- ♦ обычная цена за единицу.

Сейчас **графы 22–23** (о **графе 24** — чуть позже) отражают код показателя рентабельности и его цифровое значение⁽⁸⁾.

Посмотрим, что получается. В старой форме Отчета налогоплательщики фактически выходили на данные «дельты» объекта налогообложения — прибыли (то есть разницы между договорной ценой и трансфертной). Эта «дельта» определялась расчетно после выполнения следующих несложных операций:

- ♦ исчислялась договорная цена (сумма показателей по графе «Общая сумма операций (без НДС)»);

- ♦ определялась трансфертная цена (сумма произведений значений графы «Обычная цена за единицу» на соответствующее значение графы «Количество»);

- ♦ исчислялась «дельта» (из трансфертной цены вычиталась договорная).

Тут же можно было просчитать и сумму дончисляемого налога, которая потом отражалась в декларации по налогу на прибыль.

Так было раньше. Но теперь в **Порядке № 8** предложен совсем иной принцип. «Дельту» уже не определишь, ее значение (равно, как и сумма дончисляемого налога) указывается только в приложении ТЦ к декларации по налогу на прибыль.

Действительно, в **графах 22–23** отражается только показатель рентабельности (см. приложение 7 к **Порядку № 8**), например, валовая рентабельность себестоимости (код «420»). И еще — цифровое значение показателя этой рентабельности. То есть «дельты» прибыли не видно. Строго говоря, это и логично, ►

ведь Отчет о контролируемых операциях вовсе не имеет статуса декларации. Этот документ — простое информирование налогоплательщиков о том, что компанией были совершены контролируемые операции. Статус какой-то «бумажки» (то есть Отчета о контролируемых операциях) значительно ниже, чем статус декларации... И опять мы возвращаемся к вопросу: так почему за непредставление этой «малостатусной бумажки» предусмотрены такие драконовские штрафы?

Кстати, еще вопрос: цифровое значение какого именно показателя рентабельности нужно отразить в **графе 23**? Ведь их несколько. Это и рентабельность налогоплательщика (фактическая, которая рассчитывается в договорных ценах). Но возможно и иное толкование: что это рентабельность из «диапазона рентабельности», который рассчитывается в соответствии с **Постановлением № 381⁽⁹⁾**. Но если считать, что это «диапазонная» рентабельность, то какое брать цифровое значение? Нижний порог рентабельности? Или верхний? Или вообще медиану? По мнению автора, в условиях полной неопределенности нужно брать свою, «родную», рентабельность (а не чуждую «диапазонную»). Впрочем, ждем, как обычно, разъяснений...

Ну, вот мы и подошли к последней графе — **графе 24**. Она называется «Информация о группировке контролируемых операций в их совокупность». В случае, если такая группировка проведена, в **графе 24** проставляется цифра «1». А сама группировка выполняется тогда, когда применяются методы, предусмотренные пп.39.3.12–39.3.15 ст.39 **НКУ** (то есть все методы, основанные на анализе рентабельностей). При этом необходимым условием для применения группировки является совпадение условий поставки и других показателей контролируемых операций, описываемых в **графах 2–6, 9–11, 21, 22** таблицы «Сведения о контролируемых операциях».

Обязательно обратите внимание на возможность проведения такой группировки! Она существенно облегчает составление Отчета о контролируемых операциях. Ведь тогда заполняется на несколько граф меньше. Причем после исключения этих граф (**7, 8, 12, 13, 16**) отчет становится намного компактней и легче.

Особенности заполнения прочих граф следующие: в **графах 14–15** нужно указать даты первой и последней хозяйственной операции;

в **графе 17** — общее количество предметов сгруппированных операций;

в **графе 20** — общую стоимость всех сгруппированных операций;

в **графе 23** — общий показатель рентабельности.

⁽⁹⁾Постановление КМУ от 04.06.2015 г. № 381 «Об утверждении Порядка расчета диапазона цен (рентабельности) и медианы такого диапазона для целей трансфертного ценообращения» (прим. ред.).

⁽¹⁰⁾См. сноску 4 (прим. ред.).

Покажем пример заполнения Отчета для контролируемой операции, описанной в опубликованных ранее статьях⁽¹⁰⁾. Напомним условие примера.

ПРИМЕР

*В 2015 году ООО «Зирка степу» осуществило контролируемую операцию — внешнеэкономическую сделку по купле-продаже 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).*

Экспорт масла составил 100 тыс. т, продажа осуществлялась на основании контракта от 01.11.2014 г. № 001/328. Товар отгружался партиями, в таблице приведены данные по отгруженному товару.

Таблица. Исходные данные к примеру

№ п/п	Дата ГТД	Количество, тыс. т	Цена за единицу, тыс. долл. США	Всего, тыс. долл. США
1	10.01.2015 г.	8,1	800	6480
2	12.02.2015 г.	8,1	800	6480
3	14.03.2015 г.	8,1	800	6480
4	11.04.2015 г.	8,1	800	6480
5	19.05.2015 г.	8,1	800	6480
6	11.06.2015 г.	7,3	800	5840
7	03.07.2015 г.	9,3	800	7440
8	15.08.2015 г.	9,3	800	7440
9	08.09.2015 г.	9,3	800	7440
10	14.10.2015 г.	8,1	800	6480
11	21.11.2015 г.	8,1	800	6480
12	20.12.2015 г.	8,1	800	6480
Итого		100,0	—	80000

Для расчета «трансфертной» цены применялся метод чистой прибыли, анализировался показатель чистой рентабельности затрат. Для ООО «Зирка степу» показатель чистой рентабельности затрат составил 4,5%.

Отчет о контролируемых операциях выглядит так, как показано на с.10 (применяется группировка).

В таблице «Информация о связанности лиц» заполняется поле «Наименование плательщика» — ООО «Зирка степу» и поле «Наименование лица — стороны контролируемой операции» — «Zirka stepu GmbH» с кодами. Также заполняется строка по коду связанности «502». В графу, в которой указывается лицо, владеющее корпоративными правами плательщика и контрагента, вносится следующая информация: наименование лица — «Zirka stepu Limited»; страна регистрации — Кипр; размер владения — 100,00; владение непосредственное — 100,00.

ОБРАЗЕЦ

1	Звіт про контрольовані операції за 2015 рік										X	Звітний				
												Звітний новий				
												Уточнюючий				
2	Платник Товариство з обмеженою відповідальністю «Зірка степу» (повне найменування платника податків згідно з реєстраційними документами)															
3	Код за ЄДРПОУ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Код виду економічної діяльності (КВЕД)	4	6	.	2	1
4	Податкова адреса	м.Київ, вул.Лаврська, буд.10/1, офіс 3														
5	Найменування контролюючого органу, в якому платник перебуває на обліку										ДПІ у Печерському районі м.Києва					
6	Кількість додатків до Звіту про контрольовані операції															

Загальні відомості про контрольовані операції

№ з/п	Повне найменування особи – сторони контрольованої операції	Код особи	Загальна сума контрольованих операцій з контрагентом
1	2	3	4
1	Zirka stepu GMBH	111111	1936000000

<...>

X	Звітний
	Звітний новий
	Уточнюючий

Додаток № 1 до Звіту про контрольовані операції за 2015 рік

	1	Номер порції
--	---	--------------

Відомості про особу, яка бере участь у контрольованих операціях

Повне найменування особи	Zirka stepu GMBH	Назва країни, в якій зареєстрована особа	Швейцарія		
		Код країни	7	5	6
Місцезнаходження особи (адреса)	Швейцарія, м.Цюрих, вул.Банхофштрассе, 18	Код підстави віднесення операції до контрольованої	0	1	0
Код особи	111111	Код ознаки пов'язаності особи	5	0	2

Відомості про контрольовані операції

№ з/п	Код найменування операції	Предмет контрольованої операції				Контракт (довір)		Код сторони операції	Код країни походження предмету операції	Умови поставки (Інкотермс)	Дата здійснення операції		Ціна (тариф) за одиницю виміру (без ПДВ) (у валюті контракту/договору)	Кількість	Одиниця виміру	Код валюти	Загальна вартість операції (без вирахування непрямих податків) (грн.)	Код методу встановлення відповідності умов контролюваної операції принциплу «витягнутої руки»	Показник рендбельності	Цифрове значення показника рендбельності	Інформація щодо групування контрольованих операцій у їх сукупність	
		код типу предмету операції	опис предмета операції	код товару за УКТ ЗЕД	код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	дата	№				з	по										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
1	009	201	оля сояшникова сира	1512 11 91 00	0	01.11.2014	001/328	118	804	FOB Миколаїв	<...>	10.01.2015	20.12.2015	800,00	100000	0306	840	1936000000	304	440	0,045 ⁽¹⁾	1
разом																	1936000000					

⁽¹⁾Єдиниця измерения неизвестна. В примере указано 4,5% (прим. ред.).