

ЯК ВРАХОВУВАТИ ДЕВАЛЬВАЦІЮ ГРИВНІ В ЗВІТНОСТІ З ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

14 листопада 2014 року

Крім очевидних проблем, пов'язаних зі збитками від зміни валютного курсу, девальвація гривні створює ряд ризиків у сфері оподаткування, зокрема трансфертного ціноутворення, повідомляє менеджер податково-юридичного департаменту Deloitte [Дмитро Литвин](#) в своїй статті на [DELO.UA](#).

З початку 2014 року офіційний курс гривні по відношенню до долара знизився вдвічі. Така девальвація національної валюти стала однією із найбільших складнощів для багатьох українських компаній. В першу чергу знецінення гривні значно вплинуло на українських імпортерів, які здійснюють платежі в іноземній валюті. При цьому крім очевидних проблем, пов'язаних зі збитками від зміни валютного курсу, виникає ряд ризиків у сфері оподаткування, зокрема трансфертного ціноутворення (ТЦУ).

Особливо схильні до таких ризиків компанії, що є частинами транснаціональних корпорацій, діяльність яких спрямована на імпорт товарів від пов'язаних осіб та їх подальший продаж на ринку України. У таких підприємств часто високий рівень кредиторської заборгованості в іноземній валюті перед своїми пов'язаними особами-нерезидентами за поставлену продукцію в рамках операцій, що підлягають контролю за ТЦУ. Перерахунок суми даної валютної заборгованості призводить до складнощів.

Норми трансфертного ціноутворення передбачають порівняння цін або рентабельності контрольованої операції з ринковим діапазоном відповідних показників. Незважаючи на те, що метод, заснований на порівнянні цін (метод порівняльної неконтрольованої ціни), є пріоритетним відповідно до Податкового кодексу України і зрозумілішим, багато компаній часто вдаються до методу чистого прибутку з використанням показника операційної рентабельності. В цьому випадку для визначення відповідності цін в контрольованих операціях ринковому рівню компанії порівнюють рівень своєї операційної рентабельності з ринковим діапазоном операційної рентабельності.

Збитки від курсової різниці є складовою операційних витрат компанії, відповідно мають вплив на показник операційної рентабельності. Тому компанії, які понесли значні збитки від курсової різниці в 2014 році, часто мають або дуже низький, або негативний рівень операційної рентабельності. При цьому ринковий інтервал, з яким порівнюється рентабельність компанії, в силу специфіки розрахунку не обов'язково враховує дані лише компаній-імпортерів, а також може враховувати показники попередніх (не схильних курсовим коливанням) років. Таким чином, істотні втрати від курсової різниці можуть стати причиною невідповідності ринковому діапазону для платника податків, відповідно і значних податкових донарахувань по ТЦУ.

Грунтуючись на світовій практиці (для якої описана ситуація не є новою), а також на нашому практичному досвіді роботи в умовах української специфіки, ми виділили ряд варіантів для зменшення ризику виникнення можливих податкових донарахувань в такій ситуації.

Умовно ці варіанти можна розділити на ті, які мають на увазі перерахування грошових коштів від нерезидента, і на ті, які не вимагають додаткових платежів. Всі розглянуті підходи не є незаперечними і можуть бути пов'язані з певними ризиками. Більш того, зважаючи на нетривалий період дії правил ТЦУ в Україні, відсутня усталена практика і, як наслідок, ясність в підході податкових органів до цього питання.

ВАРІАНТИ, ЯКІ ПЕРЕДБАЧАЮТЬ ПЛАТІЖ ВІД ПОВ'ЯЗАНОЇ ОСОБИ-НЕРЕЗИДЕНТА

Отримання бонусного платежу від нерезидента

Українська компанія, яка входить в міжнародну корпорацію, може отримувати бонуси від пов'язаних контрагентів-нерезидентів. За умови правильного документального оформлення та зв'язку отримання бонусу від нерезидента з досягненням певних результатів продажів імпортованих товарів, в українській компанії будуть підставі для включення такого платежу в розрахунок результатів контрольованої операції. Таким чином, дана опція може дозволити збільшити рівень операційної рентабельності і зменшити ризики, пов'язані з можливим нарахуванням по ТЦУ.

При цьому беручи до уваги гостру необхідність в наповненні держбюджету, отримання бонусу пов'язане з ризиком нарахування ПДВ для української компанії. Водночас це є швидше відображенням бажання податківців і не в повній мірі засноване на нормах чинного законодавства.

Компенсація втрат від курсових різниць

Ще українська компанія може отримати компенсацію втрати від операційної курсової різниці, що виникла по відношенню до накопиченої кредиторської заборгованості. Даний варіант також передбачає перерахування окремого прямого платежу з боку нерезидента. Оскільки такий платіж є компенсацією збитків від курсової різниці, пов'язаної з контрольованими операціями (при правильному оформленні документів), у компанії будуть підстави для включення такої суми при розрахунку рівня операційної рентабельності.

Варто відзначити, що компенсація збитків від курсової різниці в більшій мірі відповідає міжнародній практиці по ТЦУ, а також суті платежу.

Ризик зіткнутися зі спробами податківців донарахувати ПДВ зобов'язання при даному варіанті нижче, в порівнянні з попереднім варіантом, зважаючи на ще меншу підтримку з боку законодавства.

ВАРІАНТИ, ЯКІ НЕ ПЕРЕДБАЧАЮТЬ ПЛАТІЖ ВІД ПОВ'ЯЗАНОЇ ОСОБИ-НЕРЕЗИДЕНТА

Розрахунок рентабельності на підставі даних за кілька років

В рамках даного варіанту розрахунок показника операційної рентабельності проводитиметься не за один конкретно взятий рік (наприклад, проблемний 2014-й), а в середньому за кілька років, наприклад за 2012-2014 роки. Цей варіант дозволить згладити вплив збитків від операційних курсових різниць в певному періоді і дасть більш зважене уявлення про рентабельність підприємства.

Саме даний підхід найбільш часто використовується в міжнародній практиці, в рамках якої розрахунок показників рентабельності в середньому за певний період є стандартною практикою. На жаль, буквальне читання норм українського законодавства може дозволити поставити даний підхід під сумнів.

Застосування методів, заснованих на валовій рентабельності

Одним з варіантів, який не передбачає прямого платежу з боку нерезидента, є використання методів ТЦУ, заснованих на використанні показника валової рентабельності (тобто методу ціни перепродажу та методу «витрати плюс»). Валова рентабельність, на відміну від операційної, не враховує збиток від операційних курсових різниць. Відповідно, використання таких методів дозволить українській компанії виключити вплив курсових збитків на результат контрольованої операції при розрахунку показника прибутковості.

Незважаючи на існуючі обмеження та складності застосування вищевказаних методів, на практиці деякі українські платники податків використовують їх для аналізу контрольованих операцій. При цьому якщо компанія вже використала певний метод ТЦУ в одному періоді, податкові органи можуть оскаржити його зміну в наступних періодах. Також варто розуміти, що бажання виключити з розрахунку курсові різниці не є вагомою підставою для зміни обраного методу. Отже, при використанні даного варіанта, як і в цілому при ТЦУ-аналізі, до вибору методу потрібно підходити дуже зважено.

Прощення накопиченої кредиторської заборгованості

Українській компанії можуть пробачити кредиторську заборгованість перед нерезидентом. Дана опція передбачає прощення всієї або частини накопиченої кредиторської заборгованості української компанії перед кредитором-пов'язаною особою, щодо якої виникли збитки.

Важливою особливістю цього варіанту є те, що операція з прощення заборгованості може мати різне трактування та відображення в бухгалтерському обліку (залежно від використовуваних стандартів), що впливає на результати контрольованої операції. Відповідно, ця опція може не привести до збільшення операційної рентабельності та зменшення ризиків по ТЦУ.

Описані варіанти є лише обраними з тих, з якими ми зіткнулися в практичній роботі. Залежно від конкретних потреб компанії може бути застосований як один із зазначених підходів, так і новий підхід, так само як і різні їх комбінації. Відповідно, кожен випадок необхідно детально аналізувати для прийняття найбільш зваженого рішення. Даний аналіз може бути важливо провести до закінчення звітного року, щоб мати можливість вжити необхідні коректувальні дії.

Автор,

менеджер податково-юридичного департаменту Deloitte

Дмитро Литвин

Джерело інформації: [DELO.UA](https://delo.ua)