

КАК УЧИТЫВАТЬ ДЕВАЛЬВАЦИЮ ГРИВНЫ В ОТЧЕТНОСТИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ

14 ноября 2014 года

Помимо очевидных проблем, связанных с убытками от изменения валютного курса, девальвация гривны создает ряд рисков в области налогообложения, в частности трансфертного ценообразования, сообщает менеджер налогового-юридического департамента Deloitte [Дмитрий Литвин](#) в своей статье на [DELO.UA](#).

С начала 2014 года официальный курс гривны по отношению к доллару снизился вдвое. Такая девальвация национальной валюты стала одной из наибольших сложностей для многих украинских компаний. В первую очередь обесценивание гривны значительно повлияло на украинских импортеров, которые осуществляют платежи в иностранной валюте. При этом помимо очевидных проблем, связанных с убытками от изменения валютного курса, возникает ряд рисков в области налогообложения, в частности трансфертного ценообразования (ТЦО).

Особенно подвержены таким рискам компании, являющиеся частью транснациональных корпораций, деятельность которых направлена на импорт товаров от связанных лиц и их дальнейшую продажу на рынке Украины. У таких предприятий часто высокий уровень кредиторской задолженности в иностранной валюте перед своими связанными лицами-нерезидентами за поставленную продукцию в рамках операций, подлежащих контролю по ТЦО. Пересчет суммы данной валютной задолженности приводит к сложностям.

Нормы трансфертного ценообразования предусматривают сравнение цен или рентабельности контролируемой операции с рыночным диапазоном соответствующих показателей. Несмотря на то, что метод, основанный на сравнении цен (метод сравнительной неконтролируемой цены), является приоритетным согласно Налоговому кодексу Украины и более понятным, многие компании часто прибегают к методу чистой прибыли с использованием показателя операционной рентабельности. В этом случае для определения соответствия цен в контролируемых операциях рыночному уровню компании сравнивают уровень своей операционной рентабельности с рыночным диапазоном операционной рентабельности.

Убытки от курсовой разницы являются составляющей операционных расходов компании, соответственно имеют влияние на показатель операционной рентабельности. Поэтому компании, которые понесли значительные убытки от курсовой разницы в 2014 году, зачастую имеют либо очень низкий, либо отрицательный уровень операционной рентабельности. При этом рыночный интервал, с которым сравнивается рентабельность компании, в силу специфики расчета не обязательно учитывает данные лишь компаний-импортеров, а также может учитывать показатели предыдущих (не подверженных курсовым колебаниям) лет. Таким образом, существенные потери от курсовой разницы могут стать причиной несоответствия рыночному диапазону для налогоплательщика, соответственно и значительных налоговых доначислений по ТЦО.

Основываясь на мировой практике (для которой описанная ситуация не является новой), а также на нашем практическом опыте работы в условиях украинской специфики, мы выделили ряд вариантов для уменьшения риска возникновения возможных налоговых доначислений в такой ситуации.

Условно эти варианты можно разделить на те, которые подразумевают перечисление денежных средств от нерезидента, и на те, которые не требуют дополнительных платежей. Все рассматриваемые подходы не являются неоспоримыми и могут быть связаны с определенными рисками. Более того, ввиду непродолжительного периода действия правил ТЦО в Украине, отсутствует устоявшаяся практика и, как следствие, ясность в подходе налоговых органов к этому вопросу.

ВАРИАНТЫ, ПРЕДПОЛАГАЮЩИЕ ПЛАТЕЖ ОТ СВЯЗАННОГО ЛИЦА-НЕРЕЗИДЕНТА

Получение бонусного платежа от нерезидента

Украинская компания, которая входит в международную корпорацию, может получать бонусы от связанных контрагентов-нерезидентов. При условии правильного документального оформления и связи получения бонуса от нерезидента с достижением определенных результатов продаж импортируемых товаров, у украинской компании будут основания для включения такого платежа в расчет результатов контролируемой операции. Таким образом, данная опция может позволить увеличить уровень

операционной рентабельности и уменьшить риски, связанные с возможным начислением по ТЦО.

При этом принимая во внимание острую необходимость в наполнении госбюджета, получение бонуса сопряжено с риском начисления НДС для украинской компании. В то же время это является скорее отображением желания налоговиков и не в полной мере основана на нормах действующего законодательства.

Компенсация потерь от курсовых разниц

Еще украинская компания может получить компенсацию потери от операционной курсовой разницы, возникшей в отношении накопленной кредиторской задолженности. Данный вариант также предусматривает перечисление отдельного прямого платежа со стороны нерезидента. Поскольку такой платеж является компенсацией убытков от курсовой разницы, связанной с контролируруемыми операциями (при правильном оформлении документов), у компании будут основания для включения такой суммы при расчете уровня операционной рентабельности.

Стоит отметить, что компенсация убытков от курсовой разницы в большей мере соответствует международной практике по ТЦО, а также сути платежа.

Риск столкнуться с попытками налоговиков доначислить НДС обязательства при данном варианте ниже, по сравнению с предыдущим вариантом, ввиду еще меньшей поддержки со стороны законодательства.

ВАРИАНТЫ, НЕ ПРЕДПОЛАГАЮЩИЕ ПЛАТЕЖ ОТ СВЯЗАННОГО ЛИЦА-НЕРЕЗИДЕНТА

Расчет рентабельности на основании данных за несколько лет

В рамках данного варианта расчет показателя операционной рентабельности будет проводиться не за один конкретно взятый год (например, проблемный 2014-й), а в среднем за несколько лет, например за 2012-2014 года. Этот вариант позволит сгладить влияние убытков от операционных курсовых разниц в определенном периоде и даст более взвешенное представление о рентабельности предприятия.

Именно данный подход наиболее часто используется в международной практике, в рамках которой расчет показателей рентабельности в среднем за определенный период является стандартной практикой. К сожалению, буквальное прочтение норм

украинского законодательства может позволить поставить данный подход под сомнение.

Применение методов, основанных на валовой рентабельности

Одним из вариантов, который не предусматривает прямого платежа со стороны нерезидента, является использование методов ТЦО, основанных на использовании показателя валовой рентабельности (т.е. метода цены перепродажи и метода «затраты плюс»). Валовая рентабельность, в отличие от операционной, не учитывает убыток от операционных курсовых разниц. Соответственно, использование таких методов позволит украинской компании исключить влияние курсовых убытков на результат контролируемой операции при расчете показателя прибыльности.

Несмотря на существующие ограничения и сложности применения вышеуказанных методов, на практике некоторые украинские налогоплательщики используют их для анализа контролируемых операций. При этом если компания уже использовала определенный метод ТЦО в одном периоде, налоговые органы могут оспорить его изменение в следующих периодах. Также стоит понимать, что желание исключить из расчета курсовые разницы не является веским основанием для изменения выбранного метода. Следовательно, при использовании данного варианта, как и в целом при ТЦО-анализе, к выбору метода нужно подходить очень взвешенно.

Прощение накопленной кредиторской задолженности

Украинской компании могут простить кредиторскую задолженность перед нерезидентом. Данная опция предусматривает прощение всей или части накопленной кредиторской задолженности украинской компании перед кредитором-связанным лицом, в отношении которых возникли убытки.

Важной особенностью этого варианта является то, что операция по прощению задолженности может иметь различную трактовку и отражение в бухгалтерском учете (в зависимости от используемых стандартов), что влияет на результаты контролируемой операции. Соответственно, эта опция может не привести к увеличению операционной рентабельности и уменьшению рисков по ТЦО.

Описанные варианты являются лишь избранными из тех, с которыми мы столкнулись в практической работе. В зависимости от конкретных потребностей компании может быть применен как один из указанных подходов, так и новый подход, равно как и различные их комбинации. Соответственно, каждый случай необходимо детально анализировать для принятия наиболее взвешенного решения. Данный анализ может быть важно провести до окончания отчетного года, чтобы иметь возможность предпринять необходимые корректировочные действия.

Автор,

менеджер налогово-юридического департамента Deloitte

[Дмитрий Литвин](#)

Источник информации: [DELO.UA](#)