

# Коррекция трансфертного ценообразования и НДС 2/13/22



Партнёр и руководитель отдела  
налогового консультирования, PwC  
Латвия

Ilze Rauza

На практике часто возникает вопрос, влияют ли коррекции трансфертного ценообразования на НДС. Данный вопрос не регулируется [Директивой о НДС](#), [законом «О НДС»](#), сопутствующими правилами КМ и рекомендациями СГД. По этому вопросу в своих решениях не высказывался и Суд Европейского союза (СЕС). В данной статье – о мнении, выраженном комитетом Европейской комиссии по НДС.

## Что такое трансфертное ценообразование (ТЦ)?

Это цена (стоимость) товаров или услуг либо иного рода ценность или условия, применяемые в контролируемой сделке или существующие в финансовых либо коммерческих отношениях связанных сторон. Концепция применения ТЦ предусматривает, что условия сделок между связанными сторонами не должны отличаться от тех, которые в подобных сделках в аналогичных обстоятельствах применяли бы независимые стороны (так называемый принцип рыночной стоимости).

Таким образом, если при условиях, которые выполняются между двумя связанными предприятиями в их финансовых или коммерческих отношениях, размер доходов или расходов одного предприятия отличается от размера доходов/расходов независимых сопоставимых предприятий, то данную разницу необходимо включить в базу, облагаемую подоходным налогом с предприятий.

Применяя принцип рыночной цены, проводится анализ сопоставимых данных, в рамках которого оцениваются такие существенные аспекты, как финансовые или коммерческие отношения между связанными предприятиями, экономически существенные факты сделки и обстоятельства в сделках между связанными и независимыми предприятиями. Для этого учитываются функции, исполняемые вовлечеными в сделку предприятиями, использованные активы и принятые на себя риски, а также стратегия их деятельности, особенности отрасли и другие факторы. Когда факты и обстоятельства контролируемой сделки установлены, необходимо проверить, соответствует ли она условиям сделок между несвязанными сторонами. Для сравнения можно использовать разные методы. В результате анализа ТЦ можно определить как одну конкретную рыночную цену (стоимость), так и соответствующую ей цену или интервал показателей прибыли.

Если цена (стоимость) сделки не соответствует принципу рыночной цены, необходима коррекция ТЦ. Налогоплательщик может это сделать добровольно, либо это может сделать налоговая администрация. За коррекцией ТЦ может последовать выравнивающий платеж, однако он может и не выполняться. Важно учесть, что концепция корректировки ТЦ введена для нужд расчета прямых налогов, поэтому коррекция ТЦ не имеет прямой корреляции с НДС.

## Что необходимо учитывать, оценивая применение НДС к коррекции ТЦ?

Необходимость применять НДС следует из охвата облагаемой сделки – НДС облагается поставка товаров или предоставление услуг за вознаграждение.

Таким образом, если коррекция ТЦ выполняется только для нужд расчета прямых налогов и выравнивающий платеж не последовал, не может быть речи о НДС, поскольку невозможно констатировать вознаграждение, полученное в обмен на товар или услугу. Даже в случаях, когда за коррекцией ТЦ следует выравнивающий платеж, мы не всегда можем говорить о сделке, облагаемой НДС.

Необходимо констатировать, что платеж выполняется в виде коррекции ранее установленной цены поставленных товаров или оказанных услуг. В юрисдикции СЕС закреплен вывод, что поставка товаров или предоставление услуг за вознаграждение означает наличие прямой связи между поставленным товаром или оказанной услугой и полученным вознаграждением. Прямую связь можно обнаружить, если между поставщиком товаров (услуг) и получателем существуют юридические отношения, в которых происходит взаимное встречное исполнение, и полученное поставщиком вознаграждение может быть признано фактической стоимостью поставленного получателю товара (оказанной услуги). Таким образом, если прямую связь между товаром/услугой и полученным взамен вознаграждением, предусмотренным заключенным между сторонами соглашением, идентифицировать невозможно, нет и возможности констатировать сделку для нужд НДС.

Согласно постоянной юрисдикции СЕС, объектом НДС в сделке поставки товаров или оказания услуг является фактически полученное вознаграждение, а не рассчитанная по объективным критериям платы, к тому же не имеет значения, является ли стоимость правомерной сделки выше или ниже рыночной цены. Введенной в часть девятую [статьи 34 закона «О НДС»](#) предотвращающей уклонение нормой предусматривается, что в сделках между связанными сторонами НДС облагается не полученное вознаграждение, а рыночная стоимость, которая может использоваться только в случаях, когда у какой-либо из сторон сделки ограничено право отчислять предналог. Таким образом, использование рыночной стоимости для нужд НДС носит характер исключения. И данное обстоятельство указывает на то, что не все коррекции ТЦ являются объектом НДС.

Следовательно, коррекция ТЦ оказывает влияние на НДС только в случаях, когда производится фактический платеж и его можно напрямую увязать с ранее выполненной поставкой товаров или оказанием услуг (корректируется ранее полученное вознаграждение за поставленные товары или оказанные услуги). Ранее определенную цену за выполненные поставки (оказанные услуги) можно корректировать, если стороны об этом договорились и такая коррекция имеет объективные причины, например произошел существенный рост закупочных цен на сырье или в ходе оказания услуги возникли дополнительные расходы. Таким образом, каждый случай нужно оценивать отдельно и нельзя в общем порядке заявить, влияет ли коррекция ТЦ на НДС. Важное значение имеет и заключенный сторонами договор, в частности, предусматривает ли он необходимость при определенных условиях корректировать изначально определенную сумму сделки (вознаграждение).

Если счет и платеж за коррекцию ТЦ уменьшает или увеличивает размер вознаграждения, полученного за идентифицируемые ранее поставленные товары или оказанные услуги, то нужно

скорректировать и уплачиваемый НДС.

Комитет Европейской комиссии по НДС в своем докладе от 28 февраля 2017 года указал, что если, например, в результате проведенной налоговой администрацией коррекции ТЦ предприятие выполняет выравнивающий платеж, то данный платеж может считаться дополнительным вознаграждением за ранее выполненную поставку товаров, только если можно констатировать, что платеж напрямую связан с ранее выполненной поставкой товаров, поддающейся идентификации. Платеж, выполненный не в качестве встречного исполнения за поставку определенных товаров или оказание услуг, не имеет последствий по НДС. Если платеж коррекции ТЦ определяется в связи с доходом или показателями прибыли получателя услуги, он, скорее всего, не будет оказывать влияния на НДС.

Группа экспертов по НДС в своем докладе от 18 апреля 2018 года даже рекомендовала считать коррекцию ТЦ не подпадающей под нормы НДС, кроме случая, когда у какой-либо из сторон сделки ограничено право отчислять предналог и для нужд НДС необходимо использовать рыночную стоимость.

Если согласно договоренности сторон коррекцией ТЦ предусмотрено уменьшить или увеличить вознаграждение за ранее поставленные товары (оказанные услуги), то одновременно нужно оформить кредитный счет, из которого недвусмысленно следует, стоимость каких поставок или услуг корректируется.