Компенсирующая коррекция трансфертного ценообразования – «спасательный круг» для предприятия? 1/3/23

Старший консультант отдела трансфертного ценообразования, PwC Латвия

Elvijs Logins

Старший менеджер проектов отдела трансфертного ценообразования, PwC Латвия

Zane Smutova

Латвийским регулированием трансфертного ценообразования (ТЦ) предусматривается, что предприятия, заключающие сделки со связанными сторонами, обязаны обеспечить соблюдение в них принципа рыночных цен независимо от того, являются ли деловые партнеры латвийскими или зарубежными налоговыми резидентами. Принцип рыночных цен по своей сути определяет, что предприятие, заключающее сопоставимые сделки в сопоставимых обстоятельствах, должно получать сопоставимые доходы, с кем бы ни заключалась сделка – со связанным или несвязанным деловым партнером. В основном предприятия это осознают и понимают, однако существуют различные факторы и обстоятельства, затрудняющие успешную реализацию данного требования «в режиме реального времени», поскольку нередко до заключения сделки или в момент ее реализации предприятия не располагают достаточной информацией о рыночных ценах, применяемых несвязанными деловыми партнерами в сопоставимых сделках. На помощь может прийти коррекция ТЦ, которая не всегда столь «болезненна», как может показаться на первый взгляд. В данной статье – о коррекции ТЦ, которую предприятие может провести для нужд подоходного налога с предприятий (ПНП), скорректировав облагаемую базу.

Коррекция

На практике существует несколько видов коррекции ТЦ, но лишь один из них не влечет неблагоприятных последствий для предприятия (в т.ч. не применяются штрафы), а именно так называемая «компенсирующая» *(true-up)* коррекция в конце года. Фактическое ТЦ сравнивается и согласовывается для нужд ПНП с ценой (стоимостью), которую предприятие считает соответствующей рыночному уровню (чаще всего с выбираемым значением из результатов отбора сопоставимых данных). Полученная разница в цене (стоимости) позволяет подсчитать выполняемую коррекцию ТЦ, которая будет отражена в строке 6.5 последней декларации ПНП за отчетный год, служащей облагаемой ПНП базой для расчета дополнительно уплачиваемого налога.

Несоответствие ТЦ рыночной цене (стоимости) может возникать в случае, когда не получены соответствующие рыночному уровню доходы от продажи товаров или оказания услуг, или в случае, когда возникли издержки, необоснованно превышающие рыночный уровень. Для каждого из указанных случаев существует свой вариант расчета коррекции ТЦ. Ниже рассмотрим каждый случай на теоретических примерах.

1) Доходы, полученные предприятием А от продажи товаров связанному

предприятию B, недостаточны для получения прибыли, соответствующей рыночному уровню.

В отчетном периоде предприятие A продало товары связанному предприятию B. При подготовке годового отчета предприятие заключило, что полученные доходы не могут покрыть связанные с продажей товаров издержки и сделка причинила предприятию убытки в размере 7000 евро, т.е. наценка чистой прибыли в сделке составляет (–6,54%).

Предприятие A подготовило выборку сопоставимых данных, чтобы выяснить рыночный диапазон наценки чистой прибыли, полученной сопоставимыми несвязанными предприятиями, ведущими соответствующую хозяйственную деятельность:

Минимальная стоимость	1,98%
Нижний квартиль	3,89%
Медиана	5,00%
Верхний квартиль	5,78%
Максимальная стоимость	7,23%

Из полученных результатов предприятие сделало вывод, что заключило сделку между связанными сторонами, не соответствующую принципу рыночных цен, поскольку входящие в рыночный диапазон значения превысили результат примененной предприятием A наценки чистой прибыли.

Для нужд ПНП предприятие A приняло решение провести коррекцию ТЦ, в качестве рыночной цены определив медиану полученного рыночного диапазона в размере 5,00%. Предприятие A пришло к выводу, что его доход от сделки продажи товаров с предприятием B должен был составить не 100 000 евро, а 112 350 евро, чтобы результат сделки соответствовал принципу рыночных цен. Поэтому облагаемая ПНП база предприятия A в последней декларации ПНП за отчетный период была увеличена на 12 350 евро с указанием в строке 6.5:

Показатели	До коррекции (EUR)	После коррекции (EUR)
Доходы от продажи товаров предприятию B	100 000	112 350 (107 000 + 5,00%)
Издержки производства проданных товаров (1)	107 000	107 000
Чистая прибыль (2)	–7000	5350
Наценка чистой прибыли (2/1)	–6,54%	5,00%
Коррекция ТЦ в строке 6.5 декларации ПНП		12 350

2) У предприятия A возникли повышенные расходы при покупке товаров у связанного предприятия B (возникли необоснованно высокие издержки), поэтому предприятие A не может получить прибыль, соответствующую рыночному уровню.

В отчетном периоде предприятие A приобрело товары у связанного предприятия B для ведения своей хозяйственной деятельности. При подготовке годового отчета предприятие пришло к выводу, что понесло убытки, причиной которых стали необоснованно высокие издержки на приобретение товаров у предприятия B.

Для выяснения истинной рыночной ситуации предприятие A провело выборку сопоставимых данных, чтобы определить рыночный диапазон нормы чистой прибыли, возникшей у сопоставимых несвязанных предприятий, ведущих соответствующую хозяйственную деятельность:

Минимальная стоимость	1,91%

Нижний квартиль	3,76%
Медиана	4,82%
Верхний квартиль	5,69%
Максимальная стоимость	7,09%

Оценив полученный рыночный диапазон, предприятие А пришло к выводу, что полученная им норма чистой прибыли является неадекватно низкой (убытки). Поскольку отпускные цены товаров определяются рыночными механизмами, предприятие заключило, что отрицательная норма чистой прибыли возникла из-за повышенных затрат на приобретение товаров.

Предприятие А приняло решение для нужд ПНП провести коррекцию ТЦ, в качестве соответствующей рыночной цены выбрав медиану полученного рыночного диапазона в размере 4,82%. Предприятие А заключило, что истинные издержки на приобретение товаров были завышены на 9820 евро, поэтому облагаемая ПНП база предприятия А в последней декларации ПНП за отчетный период была увеличена на 9820 евро с указанием в строке 6.5:

Показатели	До коррекции (EUR)	После коррекции (EUR)
Доходы от реализации приобретенных товаров (1)	100 000	100 000
Издержки приобретения проданных товаров	105 000	95 180 100 000 – (100 000 * 0,0482)
Чистая прибыль (2)	–5000	4820
Норма чистой прибыли	–5,00%	4,82%
Коррекция ТЦ в строке 6.5 декларации ПНП		9820

Из рассмотренных примеров можно заключить, что компенсирующая коррекция ТЦ для нужд ПНП способна помочь предприятиям соблюсти принцип рыночных цен.

Латвийским регулированием ТЦ не предусматривается, до какого из значений рыночного диапазона нужно проводить коррекцию, поскольку каждое из включенных в рыночный диапазон значений считается рыночной ценой (стоимостью). Таким образом, предприятие может выбрать базовое значение, до которого проводить коррекцию, подготовив обоснование такого выбора.

Однако СГД может оспорить как выбранное предприятием значение рыночного диапазона, так и проведенную выборку сопоставимых данных, если сочтет выбор необоснованным или если сопоставимые субъекты, ведущие хозяйственную деятельность, не полностью сопоставимы с контролируемым предприятием.

К тому же предприятиям желательно провести компенсирующую коррекцию ТЦ для нужд ПНП до подачи отчета за соответствующий год, поскольку частью восьмой статьи 17 закона «О ПНП» допускается, что к данной доплате налога не применяются пени.