

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ФИСКАЛЬНАЯ СЛУЖБА УКРАИНЫ

ПИСЬМО

от 23.11.2016 г. N 25360/6/99-99-15-02-02-15

Государственная фискальная служба Украины рассмотрела письмо относительно определения уровня рентабельности контролируемых операций, и, руководствуясь ст. 52 [Налогового кодекса](#) Украины (далее - Кодекс), сообщает.

Подпунктом 39.3.2.5 п. 39.3 ст. 39 Кодекса установлен неисключительный перечень финансовых показателей, которые обеспечивают установление соответствия условий контролируемых операций (далее - КО) принципу "вытянутой руки" и могут использоваться при определении уровня рентабельности КО.

Выбор показателя рентабельности может осуществляться с учетом, в частности, но не исключительно, следующих факторов: вида деятельности стороны контролируемой операции; распределения функций, рисков, активов сторон; экономической обоснованности избранного показателя; независимости показателя от доходов и/или расходов, признанных в операциях между связанными сторонами (пп. 39.3.2.4 п. 39.3 ст. 39 Кодекса).

В то же время, в соответствии с пп. 39.3.6.1 пп. 39.3.6 п. 39.3 ст. 39 Кодекса метод чистой прибыли операции заключается в сравнении чистой прибыли на основе соответствующей базы (расходы, продажа, активы), получаемой плательщиком налога в КО, с чистой прибылью на основе той же базы в сопоставимой неконтролируемой операции.

Таким образом, Кодексом определено, что для применения метода чистой прибыли должны использоваться показатели рентабельности (финансовые показатели), которые рассчитываются с использованием показателя чистой прибыли (прибыли от операционной деятельности).

Указанные положения ст. 39 Кодекса совпадают с рекомендациями Руководства Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб (далее - Рекомендации ОЭСР) (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>).

Так, согласно п. 1.35 части D раздела I "Принцип" вытянутой руки "Руководства ОЭСР, метод цены перепродажи и метод" затраты плюс "сравнивают маржу валовой прибыли, полученную в КО, с маржой валовой прибыли, полученной в неконтролируемой операции. Другие методы (метод чистой маржи от операций, метод распределения прибыли от операций) основаны на сравнении индикаторов чистой прибыли (такими как маржи прибыли) между независимыми и ассоциированными предприятиями, которые используются как инструмент для определения прибыли одного или обоих ассоциированных предприятий, который они бы получили, если бы работали исключительно с независимыми предприятиями.

В части III раздела II "Методы трансфертного ценообразования" Руководства ОЭСР установлено следующее:

метод чистой маржи от операций изучает чистую прибыль относительно соответствующей базы (например, в отношении расходов, продаж, активов), которую получает плательщик налога в КО (2.58);

одним из преимуществ метода чистой маржи от операций является то, что индикатор чистой прибыли (например, рентабельность активов, операционный доход от реализации и, возможно, другие коэффициенты чистой прибыли) может с большей толерантностью относиться к некоторым функциональным различиям между КО и неконтролируемой операцией, чем маржа валовой прибыли (2.62).

Более подробно рекомендации относительно использования финансовых показателей в зависимости от избранного метода трансфертного ценообразования приведены в документе Секретариата ОЭСР "Методы трансфертного ценообразования" (июль 2010 года) (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>).

В частности в нем говорится:

в методе цены перепродажи маржа цены перепродажи (то есть, валовая маржа) перепродавца в КО сравнивается с валовой маржой в сопоставимых неконтролируемых операциях (п. 9);

в тех случаях, когда чистая прибыль относится к расходам или продажам, метод чистой маржи от операций применяется аналогично методу "затраты плюс" и методу цены перепродажи за исключением того, что в нем сравнивается чистая прибыль, полученная от КО и неконтролируемых операций (после вычитания соответствующих операционных расходов) вместо сравнения валовой прибыли от перепродажи или валовой надбавки на расходы (п. 15);

в методе цены перепродажи, исследуемая сторона является покупателем (чаще всего, дистрибьютором), а исследуемый финансовый индикатор - маржа цены перепродажи (то есть, валовая маржа) (п. 45);

в методе чистой маржи от операций, исследуемая сторона может быть либо продавцом, либо покупателем: в первом случае, исследуемый финансовый индикатор - это чистая прибыль от цены или чистый доход от активов, в последнем случае, исследуемый финансовый индикатор - это чистая прибыль с продажи (п. 45).

Аналогичные разъяснения и рекомендации относительно использования при применении метода чистой маржи от операций (метода чистой прибыли) именно финансовых индикаторов рассчитанных с использованием чистой прибыли, приведены в п. 6.3.2.2. Руководства ООН по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf).

Учитывая вышеизложенное, в соответствии с положениями ст. 39 Кодекса, и с учетом рекомендаций Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб и Руководства ООН по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, использование метода чистой прибыли не предусматривает возможность применения финансовых показателей валовой рентабельности и/или валовой рентабельности себестоимости.