

Методы определения рыночной цены для целей налогообложения при трансфертном ценообразовании

Д.э.н., доц. О.П. Чекмарев

<http://motivtrud.ru>

Содержание

Принципы определения цен для целей налогообложения

Определение финансовых показателей и построение интервала рентабельности

Методы определения рыночной цены для целей налогообложения: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

Статья 40. НК

- 1. Если иное не предусмотрено ст. 40, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.**
- 2. Налоговые органы при осуществлении контроля за полной исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:**
 - 1) между взаимозависимыми лицами;**
 - 2) по товарообменным (бартерным) операциям;**
 - 3) при совершении внешнеторговых сделок;**
 - 4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.**

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

3. В случаях, предусмотренных пунктом 2 ст.40, при отклонении цен более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4 - 11 настоящей статьи. При этом учитываются обычные при заключении сделок между невазимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);

потерей товарами качества или иных потребительских свойств;

истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;

реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Принципы определения цен для целей налогообложения *(не применяется)*

- 4. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.**
- 5. Рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.**

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

6. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

7. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

Вариант определений по ст.38 НК

6. Идентичными товарами (работами, услугами) в целях настоящего Кодекса признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться.

При определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

При определении идентичности работ (услуг) учитываются характеристики подрядчика (исполнителя), его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

7. Однородными товарами в целях настоящего Кодекса признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке, товарный знак, страна происхождения.

Однородными работами (услугами) признаются работы (услуги), которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности работ (услуг) учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость.

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

8. При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

9. При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

10. **При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации**, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

R проверяемой сделки для налогообложения со стороны продавца =

R перепродажи товара покупателем

– $TС$ на перепродажу и продвижение товара покупателем

– P_r покупателя (нормальная)

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

10. (продолжение)

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

**R проверяемой сделки для налогообложения со стороны продавца =
 $TС$ продавца
+ P_r продавца (нормальная)**

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

***10. (продолжение) Проблема – учетная политика и разница
исходя из нее в уровне нормальной прибыли по товару.***

Базовый документ:

«Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)

Важные элементы:

- метод определения доходов и расходов (выделение
коммерческих и управленческих расходов и пр.);***
- способы амортизации основных средств и нематериальных
активов (линейный, по объему и пр.);***
- порядок учета и списания в производство сырья и материалов
(ЛИФО, ФИФО, среднее и пр.);***
- перечень резервов, которые организация будет создавать;***
- метод оценки покупных товаров и т.д.***

Порядок учета запасов

по себестоимости каждой единицы – ;

по средней себестоимости;

LIFO (акроним Last In, First Out, «последним пришёл — первым ушёл»)

FIFO (акроним First In, First Out — «первым пришёл — первым ушёл»)

Принципы определения цен для целей налогообложения (не применяется)

- 11. При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.*
- 12. При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4 - 11 ст.40.*
- 13. При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).*
- 14. Положения, предусмотренные пунктами 3 и 10 ст.40, при определении рыночных цен финансовых инструментов срочных сделок и рыночных цен ценных бумаг применяются с учетом особенностей, предусмотренных главой 23 НК "Налог на доходы физических лиц" и главой 25 НК "Налог на прибыль организаций".*

Идентичность и однородность товара (работы, услуги)

Вариант определений по ст.38 НК

6. Идентичными товарами (работами, услугами) в целях настоящего Кодекса признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться.

При определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

При определении идентичности работ (услуг) учитываются характеристики подрядчика (исполнителя), его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак.

7. Однородными товарами в целях настоящего Кодекса признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке, товарный знак, страна происхождения.

Однородными работами (услугами) признаются работы (услуги), которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности работ (услуг) учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объем, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость.

Финансовые показатели и интервал рентабельности (ст. 105.8)

Учет финансовых показателей при трансфертном ценообразовании

При определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, могут быть использованы в порядке, предусмотренном статьями 105.10 - 105.13 НК, следующие показатели рентабельности (ст. 105.8 п.1):

- 1) валовая рентабельность;*
- 2) валовая рентабельность затрат;*
- 3) рентабельность продаж;*
- 4) рентабельность затрат;*
- 5) рентабельность коммерческих и управленческих расходов;*
- 6) рентабельность активов.*

Учет финансовых показателей при трансфертном ценообразовании

Источники данных:

Финансовые показатели определяются для российских организаций на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Для иностранных организаций показатели определяются на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством иностранных государств. При этом для целей обеспечения сопоставимости с данными бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая составляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, проводится корректировка таких данных.

Разложение доходов и расходов по форме отчета о прибылях и убытках

Приложение к Приказу Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н (с кодами показателей бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Госкомстата РФ № 475, Минфина РФ № 102н от 14.11.2003)

| Показатель | Код | Значение показателя |
|---|-----|---------------------|
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности | | |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | |
| Валовая прибыль | 029 | 010-020 |
| Коммерческие расходы | 030 | |
| Управленческие расходы | 040 | |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 029-030-040 |

Разложение доходов и расходов по форме отчета о прибылях и убытках

| Показатель | Код | Значение показателя |
|--|-----|---------------------|
| Прочие доходы и расходы | | |
| Проценты к получению | 060 | |
| Проценты к уплате | 070 | |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | |
| Прочие операционные доходы | 090 | |
| Прочие операционные расходы | 100 | |
| Внереализационные доходы | 120 | |
| Внереализационные расходы | 130 | |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | |
| Отложенные налоговые активы | 141 | |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | |
| Текущий налог на прибыль | 150 | |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | |

Составляющие расходов

Себестоимость (прямые издержки):

- Сырье и материалы
- Покупные изделия и полуфабрикаты
- Услуги производственного характера сторонних организаций
- Топливо и энергия для производственных целей
- Зарплата производственных рабочих
- Отчисления в соц. фонды

Составляющие расходов

Коммерческие расходы:

- Затраты на хранение
- Упаковка
- Транспортировка
- Погрузочно-разгрузочные работы
- Реклама и РР-расходы и пр.

Управленческие расходы:

- Общепроизводственные расходы (обслуживающие цеха, перемещение между цехами и пр.)
- Общехозяйственные расходы (затраты на содержание бухгалтерии и пр. вспомогательных подразделений, аппарата управления, связь, канцелярия и пр.)
- Потери от брака

Основные показатели рентабельности 1

| Ресурсные показатели (показатели запаса) | Затратные показатели (показатели потока) |
|---|---|
| Рентабельность активов (ROA) (рентабельность совокупного капитала) | Валовая рентабельность реализованной продукции (валовая маржа – GPM) |
| Рентабельность собственного капитала (ROE) | Рентабельность продаж (PMS) (Операционная маржа – OIM) |
| | Чистая маржа (NPM) |
| | Рентабельность отдельных видов продукции |
| | Рентабельность постоянных издержек |
| | Рентабельность основной (хозяйственной) деятельности |
| | Рентабельность по EBITDA |

Основные показатели рентабельности
Рентабельность активов

$$\text{ROA} = (\text{Чистая прибыль (стр.190 ф.2)}/\text{Средняя стоимость активов (стр.300 нп+стр.300кп)}/2 \text{ ф.1})) * 100\% \text{ [1]} \quad (1.4)$$

или

$$\text{ROA} = (\text{Прибыль до налогообложения (стр.140 ф.2)}/\text{Средняя стоимость активов (стр.300 нп+стр.300кп)}/2 \text{ ф.1})) * 100\% \text{ [2]} \quad (1.4)'$$

[1] Факторный анализ. Учебное пособие. – www.dist-cons.ru

[2] Бобылева А.З., 2004, С.106

Рентабельность собственного капитала (ROE, Pск)

представляет собой выражение

$$\text{ROE} = \frac{\text{Чистая прибыль (стр.190 ф.2)}}{\text{Средняя стоимость собственного капитала (стр.490нп+стр.490кп)/2 ф.1}} * 100\% \text{ [1]}$$

(1.5)

[1] Бобылева А.З., 2004, С.106

Основные показатели рентабельности

Валовая рентабельность реализованной продукции (валовая маржа – GPM)

$$\text{GPM} = (\text{Валовая прибыль (стр.029 ф.2)}/\text{Выручка от реализации (стр. 010 ф.2)}) * 100\% \quad [1] \quad (1.6)$$

Рентабельность продаж (PMS)

$$\text{PMS} = (\text{Прибыль от продаж (стр.050 ф.2)}/\text{Выручка от реализации (стр. 010 ф.2)}) * 100\% \quad [2] \quad (1.7)$$

Чистая рентабельность продаж, чистая маржа (NPM)

$$\text{NPM} = (\text{Чистая прибыль (стр.190 ф.2)}/\text{Выручка от реализации (стр. 010 ф.2)}) * 100\% \quad [3] \quad (1.8)$$

[1] Ковалев В.В., 2004, С.260-261

[2] Бобылева А.З., 2004, С105

[3] Ковалев В.В., 2004, с.260

Рентабельность отдельных видов продукции

Рент. пр. = (Прибыль от продажи *i*-го товара (стр.029 ф.2)/Себестоимость *i*-го проданного товара (стр. 010 ф.2))*100%[\[1\]](#)

(1.9)

Рентабельность постоянных издержек

Рент. пост. изд. = (Чистая прибыль (стр.190 ф.2)/Постоянные издержки)*100%[\[2\]](#)

(1.10)

Рентабельность основной деятельности

Рент. ОД = (Прибыль от продаж (стр.050 ф.2)/Сумма себест., управ. и ком. расходов (стр. 020, 030, 040 ф.2))*100%[\[3\]](#) (1.11)

[\[1\]](#) [1] Бобылева А.З., 2004, с.109

[\[2\]](#) Там же, с.109-110

[\[3\]](#) Ковалев В.В., 2004, с.261

© Чекмарев О.П., 2013

© Чекмарев О.П., 2012

Рентабельность по EBITDA (показатель рентабельности в международных стандартах финансовой отчетности)

Рентабельность по EBITDA (EBITDA margin) рассчитывается по формуле:

$$\text{EBITDA margin} = \text{EBITDA} / \text{Выручка от продаж}$$

где

EBITDA – прибыль до вычета расходов по процентам, уплаты налогов и амортизационных отчислений (сопоставим с рентабельностью продаж)

Учет финансовых показателей при трансфертном ценообразовании

- 1) **валовая рентабельность**, определяемая как отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость (ст. 029/ст. 010);
- 2) **валовая рентабельность затрат**, определяемая как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг) (ст. 029/ст. 020);
- 3) **рентабельность продаж**, определяемая как отношение прибыли от продаж к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость (ст. 050/ст. 010);

Учет финансовых показателей при трансфертном ценообразовании

- 4) **рентабельность затрат**, определяемая как отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных товаров (работ, услуг), коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров (работ, услуг) (ст. 050/(ст. 020+ ст. 030+ ст. 040);
- 5) **рентабельность коммерческих и управленческих расходов**, определяемая как отношение валовой прибыли к коммерческим и управленческим расходам, связанным с продажей товаров (работ, услуг) (ст. 029/(ст.030+ст.040));
- 6) **рентабельность активов**, определяемая как отношение прибыли от продаж к текущей рыночной стоимости активов (внеоборотных и оборотных), прямо или косвенно используемых в анализируемой сделке (ст. 050/ст.300кп ф.1);. В отсутствие необходимой информации о текущей рыночной стоимости активов рентабельность активов может определяться на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

(в ред. Федерального закона от 29.06.2012 N 97-ФЗ)

Разложение доходов и расходов по форме отчета о прибылях и убытках

Приложение к Приказу Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н (с кодами показателей бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Госкомстата РФ № 475, Минфина РФ № 102н от 14.11.2003)

| Показатель | Код | Значение показателя, ед |
|---|-----|-------------------------|
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности | | |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 1000 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 540 |
| Валовая прибыль | 029 | |
| Коммерческие расходы | 030 | 120 |
| Управленческие расходы | 040 | 60 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | |

Разложение доходов и расходов по форме отчета о прибылях и убытках

| Показатель | Код | Значение показателя |
|--|-----|---------------------|
| Прочие доходы и расходы | | |
| Проценты к получению | 060 | 25 |
| Проценты к уплате | 070 | 15 |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | 5 |
| Прочие операционные доходы | 090 | 3 |
| Прочие операционные расходы | 100 | 2 |
| Внереализационные доходы | 120 | 7 |
| Внереализационные расходы | 130 | 8 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | |
| Отложенные налоговые активы | 141 | 0 |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | 0 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | 59 |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | |

Учет финансовых показателей при трансфертном ценообразовании

Стоимость активов – 800 ед.

а) Заполнить таблицу

б) Рассчитать:

1) валовую рентабельность;

2) валовую рентабельность затрат;

3) рентабельность продаж;

4) рентабельность затрат;

5) рентабельность коммерческих и управленческих расходов;

б) рентабельность активов.

Разложение доходов и расходов по форме отчета о прибылях и убытках

Приложение к Приказу Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н (с кодами показателей бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Госкомстата РФ № 475, Минфина РФ № 102н от 14.11.2003)

| Показатель | Код | Значение показателя |
|---|-----|---------------------|
| Доходы и расходы по обычным видам деятельности | | |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) | 010 | 1000 |
| Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг | 020 | 540 |
| Валовая прибыль | 029 | 460 |
| Коммерческие расходы | 030 | 120 |
| Управленческие расходы | 040 | 60 |
| Прибыль (убыток) от продаж | 050 | 280 |

Разложение доходов и расходов по форме отчета о прибылях и убытках

| Показатель | Код | Значение показателя |
|--|-----|---------------------|
| Прочие доходы и расходы | | |
| Проценты к получению | 060 | 25 |
| Проценты к уплате | 070 | 15 |
| Доходы от участия в других организациях | 080 | 5 |
| Прочие операционные доходы | 090 | 3 |
| Прочие операционные расходы | 100 | 2 |
| Внереализационные доходы | 120 | 7 |
| Внереализационные расходы | 130 | 8 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 140 | 295 |
| Отложенные налоговые активы | 141 | 0 |
| Отложенные налоговые обязательства | 142 | 0 |
| Текущий налог на прибыль | 150 | 59 |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | 190 | 236 |

Расчет интервалов рентабельности

Расчет интервалов рентабельности

Интервал рентабельности – интервал между минимальным и максимальным значением рентабельности соответствующего вида, на основании которого определяется соответствие цены контролируемой сделки рыночной цене (методы 2-5).

При определении интервала рентабельности используются значения рентабельности, определяемые по результатам

1. **не менее четырех сопоставимых сделок**, в том числе совершенных налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком,
2. **либо** на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности **не менее четырех сопоставимых организаций**.
3. **При их отсутствии**, может использоваться **информация о меньшем количестве сопоставимых сделок** (бухгалтерской (финансовой) отчетности меньшего количества организаций).

Случай применения данных о финансовой отчетности

Требования к сопоставимым организациям (п.5 ст.105.8):

*Расчет рентабельности по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях, **на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности организации** может производиться при одновременном соблюдении следующих условий:*

- 1) если организация осуществляет сопоставимую деятельность и выполняет сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью. Сопоставимость деятельности может определяться с учетом видов экономической деятельности, предусмотренных Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, а также международными и иными классификаторами;

Расчет интервалов рентабельности

Требования к сопоставимым организациям:

- 2) если совокупная величина чистых активов организации не является отрицательной по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 31 декабря последнего года из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность;

Чистые активы представляют собой разность активов компании, находящихся у нее на балансе и всех долговых обязательств (Методика расчета утверждена Приказом Минфина России N 10н и ФКЦБ России N 03-6/пз от 29.01.2003 «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ»).

Расчет интервалов рентабельности

Требования к сопоставимым организациям:

- 3) если организация не имеет убытков от продаж по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем в одном году из нескольких лет, за которые рассчитывается рентабельность;
- 4) если организация не участвует прямо и (или) косвенно в другой организации с долей такого участия более 25 процентов (за исключением случаев, когда доступны сведения о консолидированной финансовой отчетности организаций, которые используются для расчета интервала рентабельности) или не имеет в качестве участника (акционера) организацию с долей прямого участия более 25 процентов.

Расчет интервалов рентабельности

Требования к сопоставимым организациям:

- 5) Если в результате применения указанных выше условий осталось менее четырех организаций, критерии доли участия могут быть повышены с 25 до 50 процентов.
- 6) При расчете интервала рентабельности используется информация, имеющаяся **по состоянию**
 - А) на момент совершения контролируемой сделки, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором совершена контролируемая сделка,**
 - Б) либо данные бухгалтерской (финансовой) отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующие календарному году, в котором была совершена анализируемая сделка (либо календарному году, в котором были установлены цены в анализируемой сделке).**

Расчет интервалов рентабельности

Корректировки данных (спец. условия п. 8 ст.105.8):

В целях обеспечения сопоставимости при определении интервала рыночной рентабельности **на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимых организаций** могут проводиться корректировки показателей рентабельности в целях **корректировки различий в показателях**

- *дебиторской и кредиторской задолженности,*
- *товарно-материальных запасов* по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности налогоплательщика и организаций, данные бухгалтерской (финансовой) отчетности которых используются для определения интервала рентабельности.

Расчет интервалов рентабельности

Порядок расчета:

1) совокупность значений рентабельности упорядочивается по возрастанию. При этом каждому значению рентабельности, начиная с минимального, присваивается порядковый номер.

В случае, если выборка содержит два и более одинаковых значения рентабельности, в выборку включаются все такие значения.

При определении интервала рентабельности **не учитывается рентабельность анализируемой сделки;**

Расчет интервалов рентабельности

Порядок расчета:

2) минимальное значение интервала рентабельности определяется в следующем порядке:

если частное от деления на четыре числа значений рентабельности в выборке является **целым числом**, то минимальным значением интервала рентабельности признается **среднее арифметическое** значения рентабельности, **имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения рентабельности, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер** в этой выборке (4 значения - $4/4=1 \Rightarrow$ среднее от суммы 1 и 2 ранга);

если частное от деления на четыре числа значений рентабельности в выборке **не является целым числом**, то минимальным значением интервала рентабельности признается **значение рентабельности, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу** (7 значений - $7/4=1,75 \Rightarrow$ значение 2 ранга);

Расчет интервалов рентабельности

Порядок расчета:

3) **максимальное значение интервала рентабельности** определяется в следующем порядке:

если произведение $0,75$ и числа значений рентабельности в выборке является **целым числом**, то максимальным значением интервала рентабельности признается **среднее арифметическое значения рентабельности, имеющего в выборке порядковый номер, равный этому целому числу, и значения рентабельности, имеющего следующий по возрастанию порядковый номер** (4 значения – $0,75*4=3 \Rightarrow$ среднее от суммы 3 и 4 ранга);

если произведение $0,75$ и числа значений рентабельности в выборке, образованной в соответствии с подпунктом 1 настоящего пункта, **не является целым числом**, то максимальным значением интервала рентабельности признается **значение рентабельности, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу** (5 значений – $0,75*5=3,75 \Rightarrow$ значение 4 ранга).

Расчет интервалов рентабельности

Пример расчета:

1. Рентабельность продаж контролируемой компании по анализируемой сделке – 10%;

2. Выявлено пять сопоставимых сделок со следующей рентабельностью продаж:

Рентабельность (далее P) по сделкам, упорядоченным по возрастанию (требование подпункта 1 пункта 4 ст. 105.8):

P_1 – 10%,

P_2 – 11%,

P_3 – 11%,

P_4 – 12%,

P_5 – 12%.

3. Расчет минимального значения интервала рентабельности (подпункт 2 п. 4 ст. 105.8):

- Делим количество сопоставимых сделок на 4:

$5/4 = 1.25$. Получилось дробное число.

*- Если получилось дробное число – минимальным значением интервала будет P под номером, равным целой части этого дробного числа, увеличенной на 1
т.е. $1+1 = 2$.*

Таким образом, в качестве минимального значения интервала принимается рентабельность сделки под номером 2 = 11%.

<http://audinter.ru/2012/08/interval-rentabelnosti/>

Расчет интервалов рентабельности

Пример расчета:

3. Расчет максимального значения интервала рентабельности:

- Умножаем количество значений на 0,75.

*$5 * 0,75 = 3,75$. Получилось дробное число.*

- Если получилось дробное число – максимальным значением интервала будет P под номером, равным целой части этого дробного числа, увеличенной на 1

т.е. $3+1 = 4$.

Таким образом, за максимальное значение интервала принимается рентабельность сделки под номером 4 = 12%.

Интервал рентабельности – от 11% до 12%.

Вывод: показатель рентабельности по анализируемой сделке не в интервале, следовательно, налоговая база по контролируемой сделке подлежит корректировке.

<http://audinter.ru/2012/08/interval-rentabelnosti/>

Методы определения рыночной цены для целей налогообложения при трансфертном ценообразовании

Методы определения рыночной цены для целей налогообложения при трансфертном ценообразовании

- 1. Метод сопоставимых рыночных цен*
- 2. Метод цены последующей реализации*
- 3. Затратный метод*
- 4. Метод сопоставимой рентабельности*
- 5. Метод распределения прибыли*

1. Метод сопоставимых рыночных цен

Метод сопоставимых рыночных цен регулируется ст. 105.7, 105.9 НК РФ.

Основополагающие положения по статьям 105.7, 105.9:

1. Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным;
2. **Иные методы** для контроля трансфертной цены применяются только **в случае невозможности или нецелесообразности** использовать метод сопоставимых рыночных цен;
3. Используется при наличии хотя бы одной **сопоставимой сделки**;

<http://audinter.ru/2012/08/metod-sopostavimyx-rynochnyx-cen/>

Метод сопоставимых рыночных цен

4. В качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной анализируемым налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой сделкой. Внешние сделки – это сделки совершенные без участия контролируемого лица;
5. Найти абсолютно сопоставимую сделку крайне сложно, что влечет следующие последствия:
- для сравнения трансфертной цены с ценой сопоставимой сделки придется сделать **корректировки**;
 - пока методика проведения корректировок не утверждена возможны субъективные оценки контролирующего лица;
 - снизить этот риск возможно, расширив круг сопоставимых сделок.

<http://audinter.ru/2012/08/metod-sopostavimyx-rynochnyx-cen/>

Метод сопоставимых рыночных цен

6. При использовании нескольких сопоставимых сделок, трансфертная цена сравнивается со значениями интервала рыночных цен;
7. Если есть только одна сопоставимая сделка, предметом которой являются идентичные (при их отсутствии - однородные) товары, **цена этой сделки может быть признана одновременно минимальным и максимальным значением интервала рыночных цен**

Обстоятельства: полная сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий условиями анализируемой сделки (в т.ч. с учетом корректировок); **продавец** товаров в сопоставимой сделке **не занимает доминирующего положения на рынке товара.**

8. Интервал рыночных цен определяется по правилам п. 3 ст. 105.9.

<http://audinter.ru/2012/08/metod-sopostavimyx-rynochnyx-cen/>

Доминирующее положение

№ 135-ФЗ О защите конкуренции ст. 5 (в сокращенной форме)

Доминирующим признается положение хозяйствующего субъекта (за исключением финансовой организации) если он:

1. Занимает долю более 50% рынка товара (если не признано отсутствие доминирования)
2. Занимает долю менее 50% но более 35% рынка если ФАС признано доминирование.
3. Входит в состав 3-х фирм, занимающих долю 50% рынка. Или 5-и фирм, занимающих долю 70% рынка
4. Занимает менее 35% но который может оказывать решающее влияние на общие условия обращения товара на товарном рынке при неэластичном спросе, наличии существенных барьеров входа-выхода на рынок, уникальности товара и возможности назначения цен и условий реализации товара на рынке.

Учет фактора времени совершения сделки:

Интервал рыночных цен определяется на основе имеющейся информации о ценах,

А) примененных в течение анализируемого периода,

Б) информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки.

При использовании информации о биржевых котировках:

Интервал рыночных цен определяется на основании цен сделок, предметом которых являются **идентичные (однородные) товары**, зарегистрированных соответствующей биржей, на основе опубликованной либо полученной по запросу информации соответствующей биржи.

Интервалом рыночных цен признается **интервал между минимальной и максимальной ценой сделок, зарегистрированный биржей на дату их совершения.**

Возможны **корректировки, учитывающие различия в следующих экономических (коммерческих) условиях:**

- 1) обоснованные и подтвержденные документально и (или) источниками информации расходы, необходимые для доставки товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок;
- 2) расходы на уплату вывозных таможенных пошлин;
- 3) условия платежа;
- 4) комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера (комиссионера или агента) за выполнение им торгово-посреднических функций.

При использовании информации информационно-ценовых агентств:

При использовании данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) **минимальным и максимальным значениями интервала рыночных цен могут признаваться соответственно опубликованные минимальное и максимальное значения цен по сделкам, совершенным в аналогичный период времени в сопоставимых условиях.**

Метод сопоставимых рыночных цен

Пример расчета интервала рыночных цен

Цена анализируемой контролируемой сделки – 15 рублей.

Выявлено четыре сопоставимых сделки.

1. Цены по ним, упорядоченные по возрастанию (требование подпункта 1 п. 3 ст. 105.9):

Цена в сделке № 1 – 15 рублей,

Цена в сделке № 2 – 17 рублей,

Цена в сделке № 3 – 24 рублей,

Цена в сделке № 4 – 28 рублей.

.

Метод сопоставимых рыночных цен

Пример расчета интервала рыночных цен

2. Расчет минимального значения интервала (подпункт 2 п. 3 ст. 105.9):

Делим количество цен на 4:

$$4/4 = 1.$$

Полученный результат – 1 представляет собой целое число, следовательно минимальное значение интервала определяется как среднее арифметическое от цены под этим числом (цены №1) и следующей цены (№2):

$$(15+17)/2 = 16.$$

Таким образом, **минимальное значение интервала равно 16 руб.**

Метод сопоставимых рыночных цен

Пример расчета интервала рыночных цен

Расчет максимального значение интервала рыночных цен (подпункт 3 п. 3 ст. 105.9):

Количество цен (четыре цены) умножаем на 0,75

$$4 * 0,75 = 3.$$

Число 3 – это целое число, поэтому:

- Нужно взять среднее арифметическое от цены под этим числом (№3) и следующей цены (№4):

$$(24+28)/2 = 26.$$

Таким образом, максимальное значение интервала рыночных цен равно 26 руб.

Интервал рыночных цен – от 16 до 26 рублей.

Метод сопоставимых рыночных цен

Сравниваем цену контролируемой сделки – 15 рублей со значениями интервала рыночных цен и делаем вывод, что цена анализируемой сделки **не** в интервале.

Вывод: для целей налогообложения налоговая база подлежит корректировке, исходя из цены равной 16 рублей (абзац 2 п. 7 ст. 105.9).

<http://audinter.ru/2012/08/metod-sopostavimyx-rynochnyx-cen/>

Метод сопоставимых рыночных цен

Правила определения цены для формирования налоговой базы при методе сопоставимых рыночных цен даны в п. 7 ст. 105.9 НК РФ, в частности:

«В случае, если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями настоящей статьи, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен»

Объем корректируемого налогооблагаемого дохода рассчитывается посредством умножения физического объема товара в натуральном выражении на величину отклонения цены сделки от рыночной цены.

$НД = (P_{ц} - P_{с}) \times V$, где:

$P_{ц}$ – рыночная цена (16 руб/шт);

$P_{с}$ – цена сделки (15 руб/шт);

V - объем товара (допустим 2000 шт);

НД- налогооблагаемый доход.

Сумма корректировки в нашем примере составит $(16-15) \times 2000 = 2000$ руб.

Метод сопоставимых рыночных цен

Пример расчета интервала рыночных цен 2

Цена анализируемой контролируемой сделки – **15 рублей.**

Выявлено семь сопоставимых сделок.

1. Цены по ним, упорядоченные по возрастанию (требование подпункта 1 п. 3 ст. 105.9):

Цена в сделке № 1 – 15 рублей,

Цена в сделке № 2 – 17 рублей,

Цена в сделке № 3 – 24 рублей,

Цена в сделке № 4 – 24 рублей.

Цена в сделке № 5 – 26 рублей.

Цена в сделке № 6 – 28 рублей.

Цена в сделке № 7 – 30 рублей.✓

Метод сопоставимых рыночных цен

Пример расчета интервала рыночных цен

2. Расчет минимального значения интервала (подпункт 2 п. 3 ст. 105.9):

Делим количество цен на 4:

$$7/4 = 1,75.$$

Полученный результат – 1,75 не является целым числом, поэтому минимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный целой части этого дробного числа, увеличенной на единицу, т.е. №2 – 17 руб;

Таким образом, **минимальное значение интервала равно 17 руб.**

Метод сопоставимых рыночных цен

Пример расчета интервала рыночных цен

Расчет максимального значения интервала рыночных цен (подпункт 3 п. 3 ст. 105.9):

Количество цен (семь цен) умножаем на 0,75
 $7 * 0,75 = 5,25$.

Число 5,25 – это не целое число, поэтому:

- максимальным значением интервала рыночных цен признается значение цены, имеющее в выборке порядковый номер, равный сумме целой части этого дробного числа (№5), увеличенной на единицу (т.е. №6)

Таким образом, максимальное значение интервала рыночных цен равно 28 руб.

Интервал рыночных цен – от 17 до 28 рублей.

<http://audinter.ru/2012/08/metod-sopostavimyx-rynochnyx-cen/>

Метод сопоставимых рыночных цен

Сравниваем цену контролируемой сделки – 15 рублей со значениями интервала рыночных цен и делаем вывод, что цена анализируемой сделки **не** в интервале.

Вывод: для целей налогообложения налоговая база подлежит корректировке, исходя из цены равной 17 рублей (абзац 2 п. 7 ст. 105.9).

<http://audinter.ru/2012/08/metod-sopostavimyx-rynochnyx-cen/>

Общие правила корректировки цены для определения налогооблагаемой базы (п.7 ст. 105.9):

А) если цена, примененная в анализируемой сделке, находится в пределах интервала рыночных цен, то такая цена соответствует рыночной цене.

Б) если цена, примененная в анализируемой сделке, меньше минимального значения интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями настоящей статьи, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен.

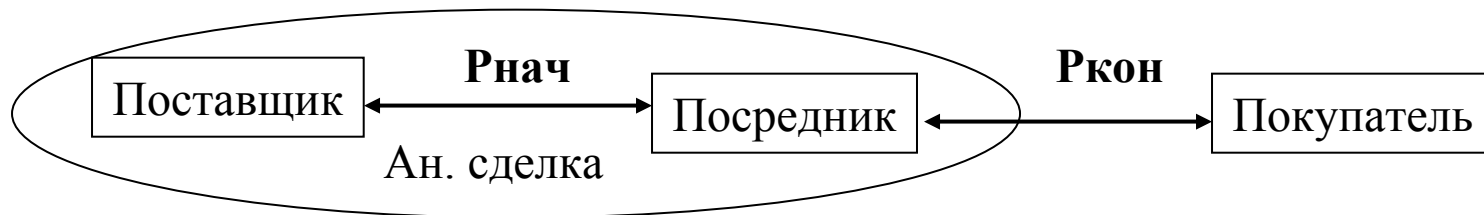
В) если цена, примененная в анализируемой сделке, превышает максимальное значение интервала рыночных цен, определенного в соответствии с положениями настоящей статьи, для целей налогообложения принимается цена, которая соответствует максимальному значению интервала рыночных цен.

Применение для целей налогообложения минимального или максимального значения интервала рыночных цен в соответствии с настоящим пунктом производится при условии, что это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

2. Метод цены последующей реализации ст. 105.10 НК

Суть метода:

метод определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности (*отношение валовой прибыли к выручке от продаж*), полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности, определенным в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК.



Метод цены последующей реализации

Условие множественности цен

По сути, метод определения валовой рентабельности состоит в сопоставлении цены последующей реализации и закупочной цены товара посредником в контролируемой сделке

п.3 ст. 105.10. В случае, если последующая реализация товара в сделках, совершенных в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях между лицом, осуществляющим перепродажу, и лицами (лицом), не являющимися (не являющимся) его взаимозависимыми лицами, осуществляется по разным ценам, при определении интервала рентабельности в качестве цены последующей реализации товара используется средневзвешенная цена этого товара по всем таким сделкам.

Метод цены последующей реализации

Приоритет метода:

Использование метода цены последующей реализации является приоритетным по сравнению с другими методами для определения соответствия рыночным ценам цен, по которым товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми.

Метод цены последующей реализации

В целях применения метода цены последующей реализации **допускается использование данных информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) и определение интервала рыночной цены на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) в целях применения указанного метода в порядке, предусмотренном при определении цены методом сопоставимых рыночных цен**

Метод цены последующей реализации

Ограничения при использовании метода:

- А) Лицо, осуществляющее перепродажу, **не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень его валовой рентабельности (например франшизой).**
- Б) Метод может быть использован также в случаях, когда при перепродаже товара осуществляются следующие операции:
 - 1) подготовка товара к перепродаже и транспортировке (деление товаров на партии, формирование отправок, сортировка, переупаковка);
 - 2) смешивание товаров, если характеристики конечной продукции (полуфабрикатов) существенно не отличаются от характеристик смешиваемых товаров.

Признание необходимости корректировок

В случае, если валовая рентабельность лица, осуществляющего перепродажу, меньше минимального значения интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном [статьей 105.8](#) НК, для целей налогообложения принимается цена, примененная в контролируемой сделке, **определяемая исходя из фактической цены последующей реализации товара и валовой рентабельности, которая соответствует минимальному значению интервала рентабельности.**

Если валовая рентабельность лица, осуществляющего перепродажу, превышает максимальное значение интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном [статьей 105.8](#) НК, для целей налогообложения принимается цена, примененная в контролируемой сделке, **определяемая исходя из фактической цены последующей реализации товара и валовой рентабельности, которая соответствует максимальному значению интервала рентабельности.**

При этом не должно быть снижения налогооблагаемой базы

Признание необходимости корректировок Пример

Интервал валовой рентабельности по сопоставимым сделкам: 12-18%

Цена последующей продажи в контролируемой сделке – 24 руб/шт

Цена покупки в контролируемой сделке – 22 руб./шт

Рассчитываем валовую рентабельность контролируемой сделки:

$$((24-22)/24)=8,3\%$$

Рентабельность контролируемой сделки ниже минимального значения интервала рентабельности.

Цена для целей налогообложения =24 (факт. цена перепродажи) X (1-0,12) (база цены исходя из минимального значения интервала рентабельности)=21,12 руб/шт

Пример 2 При наличии разных цен реализации

Цена последующей продажи в контролируемой сделке – 24 руб./шт

Цена покупки в контролируемой сделке – 22 руб./шт

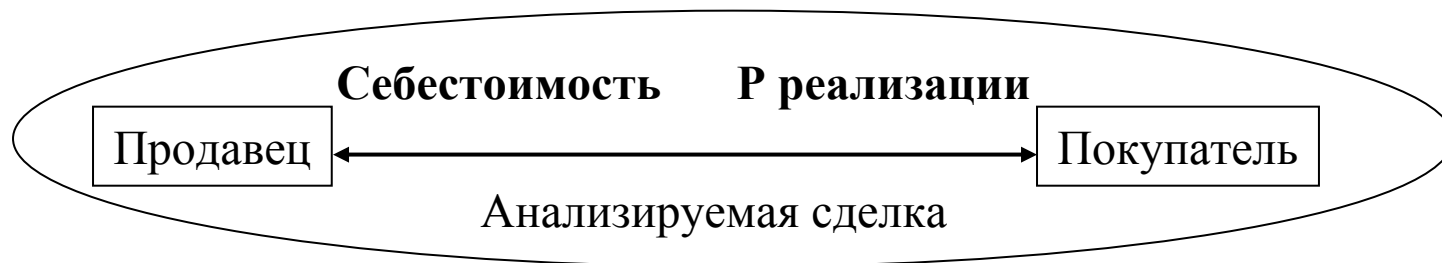
Задача: определить интервал рентабельности и необходимость корректировки цены для целей налогообложения

| № фирмы | Цена закупки | Покупатель 1 | | Покупатель 2 | | Покупатель 3 | |
|---------|--------------|--------------|-----------|--------------|-----------|--------------|-----------|
| | | Цена | Объем, шт | Цена | Объем, шт | Цена | Объем, шт |
| 1 | 21 | 25 | 100 | 26 | 150 | 23 | 40 |
| 2 | 23 | 24 | 80 | 25 | 120 | 26 | 40 |
| 3 | 22 | 24 | 140 | 25 | 120 | 26 | 50 |

3. Затратный метод

Регулируется Ст. 105.11 НК

Затратный метод является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании **сопоставления валовой рентабельности затрат** (*отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров*) лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с **рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках**, определенным в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК.



Затратный метод: случаи применения

Затратный метод может применяться, в частности, в следующих случаях:

- 1) при **выполнении работ (оказании услуг)** лицами, являющимися взаимозависимыми с продавцом (за исключением случаев, когда при выполнении работ (оказании услуг) используются нематериальные активы, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности затрат продавца);
- 2) при оказании услуг по управлению денежными средствами, включая осуществление торговых операций на рынке ценных бумаг и (или) валютном рынке;
- 3) при оказании услуг по исполнению функций единоличного исполнительного органа организации;
- 4) при продаже сырья или полуфабрикатов лицам, являющимся взаимозависимыми с продавцом;
- 5) при реализации товаров (работ, услуг) **по долгосрочным договорам** между взаимозависимыми лицами.

Затратный метод: случаи корректировки цены

В случае, если валовая рентабельность затрат продавца меньше минимального значения интервала рентабельности, для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует минимальному значению интервала рентабельности.

Если валовая рентабельность затрат продавца превышает максимальное значение интервала рентабельности для целей налогообложения принимается цена, примененная в анализируемой сделке, определяемая исходя из фактической себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) и валовой рентабельности затрат, которая соответствует максимальному значению интервала рентабельности.

Т.о. база для расчета цены является фактическая себестоимость.

Затратный метод: пример расчета

Интервал рентабельности затрат по сопоставимым сделкам: 15-22%

Цена оказанной услуги – 33 руб.

Себестоимость оказанной услуги – 30 руб.

Рассчитываем рентабельность затрат контролируемой сделки:

$$((33-30)/30)=10\%$$

Рентабельность контролируемой сделки ниже минимального значения интервала рентабельности.

Цена для целей налогообложения = 30 (факт. себестоимость услуги) X (1,15) (индекс минимального значения интервала рентабельности) = 34,5 руб

Затратный метод: пример расчета

**Интервал рентабельности затрат по сопоставимым
сделкам: 12-24%**

Цена оказанной услуги – 40 руб.

Себестоимость оказанной услуги – 26 руб.

**Валовая рентабельность затрат
контролируемой сделки: ???**

Цена для целей налогообложения = ???

4. Метод сопоставимой рентабельности

Регламентируется ст. 105.12 НК РФ

Суть метода:

Метод сопоставимой рентабельности заключается в **сопоставлении операционной рентабельности**, сложившейся у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках, определенным в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК

Метод сопоставимой рентабельности: случаи использования

Метод сопоставимой рентабельности может использоваться, в частности, **в случае отсутствия или недостаточности информации**, на основании которой можно обоснованно сделать вывод **о наличии необходимой степени сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок** и использовать методы цены последующей реализации и затратного метода

Метод сопоставимой рентабельности: виды рентабельности

Для целей метода могут использоваться следующие показатели операционной рентабельности, определяемые в соответствии с пунктом 1 статьи 105.8 НК:

- 1) рентабельность продаж;
- 2) рентабельность затрат;
- 3) рентабельность коммерческих и управленческих расходов;
- 4) рентабельность активов;
- 5) иной показатель рентабельности, отражающий взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и уровнем вознаграждения.

Метод сопоставимой рентабельности: выбор вида рентабельности

При выборе конкретного показателя рентабельности учитываются:

вид деятельности, осуществляемый лицом, являющимся стороной анализируемой сделки,

осуществляемые им функции,

используемые активы,

принимаемые экономические (коммерческие) риски,

полнота, достоверность и сопоставимость данных,

используемых для расчета соответствующей рентабельности,

экономическая обоснованность выбранного показателя рентабельности.

Метод сопоставимой рентабельности: выбор вида рентабельности (продолжение)

Для целей применения метода показатели рентабельности используются с учетом следующих особенностей:

1) рентабельность продаж (*отношение прибыли от продаж к выручке от продаж*) используется:

при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые не являются взаимозависимыми с ним,

при последующей перепродаже товаров, приобретенных у лиц, не являющихся взаимозависимыми с лицом, осуществляющим перепродажу, лицам, которые являются взаимозависимыми с ним;

Метод сопоставимой рентабельности: выбор вида рентабельности (продолжение)

2) **валовая рентабельность коммерческих и управленческих расходов** (*отношение валовой прибыли к коммерческим и управленческим расходам*) используется в случаях, указанных в подпункте 1, если лицо, осуществляющее перепродажу, одновременно:

несет незначительные экономические (коммерческие) риски при приобретении и последующей перепродаже товаров в непродолжительный период

имеет прямую взаимосвязь между своей величиной валовой прибыли от продаж и величиной осуществленных им коммерческих и управленческих расходов;

Метод сопоставимой рентабельности: выбор вида рентабельности (продолжение)

- 3) рентабельность затрат (*отношение прибыли от продаж к сумме себестоимости проданных товаров (работ, услуг), коммерческих и управленческих расходов, связанных с продажей товаров*) используется при выполнении работ, оказании услуг, а также при производстве товаров;
- 4) рентабельность активов (*отношение прибыли от продаж к текущей рыночной стоимости активов (внеоборотных и оборотных), прямо или косвенно используемых в анализируемой сделке*) используется при производстве товаров (в частности, если анализируемые сделки совершаются лицами, которые осуществляют капиталоемкую деятельность).

Метод сопоставимой рентабельности: выбор стороны сделки для сопоставления рентабельности

С рыночным интервалом рентабельности сопоставляется рентабельность той стороны анализируемой сделки, которая отвечает следующим требованиям:

- 1) сторона анализируемой сделки **осуществляет функции, вклад которых в полученную прибыль по сделкам, последовательно совершенным с одним и тем же товаром, меньше, чем вклад другой стороны анализируемой сделки;**
- 2) сторона анализируемой сделки принимает меньшие экономические (коммерческие) риски, чем другая сторона анализируемой сделки;
- 3) сторона анализируемой сделки не владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности.

Т.е. выбирается сторона без «усложняющих» обстоятельств для максимального упрощения сопоставления рентабельностей и сторона, в отношении которой выше шансы обнаружения противоправных действий.

Метод сопоставимой рентабельности: выбор стороны сделки для сопоставления рентабельности

В случае, если сторона анализируемой сделки не отвечает требованиям, предусмотренным подпунктами 1 - 3 предыдущего слайда, для сопоставления с рыночным интервалом рентабельности выбирается та сторона анализируемой сделки, которая в наибольшей степени отвечает указанным требованиям.

Метод сопоставимой рентабельности: корректировка налоговой базы

В случае, если рентабельность по контролируемой сделке находится в пределах интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 настоящего Кодекса, для целей налогообложения признается, что цена, примененная в этой сделке, соответствует рыночным ценам.

В случае, *если рентабельность по контролируемой сделке меньше минимального значения интервала рентабельности*, для целей налогообложения *учитывается минимальное значение интервала рентабельности*.

Если рентабельность превышает максимальное значение интервала рентабельности, для целей налогообложения *учитывается максимальное значение интервала рентабельности*.

На основании учитываемого в соответствии с настоящим пунктом минимального или максимального значения интервала рентабельности осуществляется корректировка прибыли (дохода, выручки) по контролируемой сделке в целях налогообложения.

Требование о недопущении уменьшения налоговой базы остается

5. Метод распределения прибыли

Регламентируется ст. 105.13 НК РФ

Суть метода:

Метод распределения прибыли заключается в **сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок или расчетным распределением на базе различных критериев.**

Метод распределения прибыли

В случае, если стороны анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок) одновременно являются сторонами однородных сделок с участием их взаимозависимых лиц и оценка цен по указанным однородным сделкам в целях налогообложения осуществляется в совокупности с анализируемой сделкой, для целей налогообложения совокупная прибыль по анализируемой сделке и указанным однородным сделкам подлежит распределению в порядке, аналогичном порядку распределения прибыли по анализируемой сделке.

Метод распределения прибыли: унификация требований к учету

Если организации, совокупная прибыль которых подлежит распределению с учетом положений ст. 105.13, ведут бухгалтерский учет на основе различных требований к бухгалтерскому учету, для целей применения метода распределения прибыли такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть приведена к единым требованиям к бухгалтерскому учету.

Метод распределения прибыли: случаи применения

Метод распределения прибыли может использоваться, в частности, в следующих случаях:

- 1) при невозможности использования предыдущих методов, и при наличии существенной взаимосвязи деятельности, осуществляемой сторонами анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок);
- 2) при наличии в собственности (пользовании) сторон анализируемой сделки прав на объекты нематериальных активов, оказывающие существенное влияние на уровень рентабельности (при отсутствии однородных сделок, предметом которых являются объекты нематериальных активов, совершенных с лицами, не являющимися взаимозависимыми).

Метод распределения прибыли: принципы распределения прибыли

Распределение между сторонами анализируемой сделки суммы прибыли (убытка) по анализируемой сделке осуществляется в целях обеспечения применения п. 1 ст. 105.3 НК (о принципах корректировки налоговой базы при трансфертном ценообразовании).

Выбор принципов распределения прибыли зависит от обстоятельств анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок) и должен приводить к распределению прибыли по анализируемой сделке, соответствующему распределению прибыли между лицами, осуществляющими аналогичную деятельность в сопоставимых коммерческих и (или) финансовых условиях.

Метод распределения прибыли: принципы распределения прибыли

Распределение прибыли между сторонами анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок) производится на основании оценки вклада сторон анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок) в совокупную прибыль по анализируемой сделке (группе однородных анализируемых сделок) в соответствии со следующими критериями или их комбинациями:

- 1) пропорционально вкладу в совокупную прибыль по анализируемой сделке функций, осуществляемых сторонами анализируемой сделки, используемых ими активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков;**
- 2) пропорционально распределению между сторонами анализируемой сделки доходности, полученной на вложенный капитал, используемый в анализируемой сделке;**
- 3) пропорционально распределению прибыли между сторонами сопоставимой сделки.**

Метод распределения прибыли: принципы распределения прибыли

Распределение прибыли между сторонами анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок) в соответствии с критерием, пункта 3 предыдущего слайда, осуществляется при наличии информации о распределении суммы прибыли (убытка) от продаж по однородным сделкам, совершенным между лицами, не являющимися взаимозависимыми при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) *данные бухгалтерского учета сторон анализируемой сделки должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского учета сторон сопоставимых сделок либо приведены к сопоставимому виду путем осуществления необходимых корректировок;***
- 2) *совокупная рентабельность активов сторон анализируемой сделки не должна существенно отличаться от совокупной рентабельности активов сторон сопоставимых сделок либо должна быть приведена к сопоставимому виду путем осуществления необходимых корректировок.***

Метод распределения прибыли: принципы распределения прибыли

При применении метода распределения прибыли между сторонами анализируемой сделки распределяется

А) совокупная прибыль

Б) либо остаточная прибыль всех сторон такой сделки.

При использовании метода, совокупной прибылью всех сторон анализируемой сделки признается сумма операционной прибыли всех сторон анализируемой сделки за анализируемый период.

Метод распределения прибыли: расчет остаточной прибыли

В целях использования метода **остаточная прибыль** (убыток) **определяется** в следующем порядке:

- 1) **на основе 4-х предыдущих методов для каждого лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок), на основании рыночного интервала цены для этой стороны определяется расчетная прибыль (убыток), которая (который) рассчитывается с учетом осуществляемых этим лицом функций, используемых им активов, принимаемых экономических и коммерческих рисков;**
- 2) **остаточная прибыль (убыток) по анализируемой сделке определяется как разница между совокупной прибылью (убытком), полученной (полученным) по анализируемой сделке, и суммой расчетной прибыли (убытка) от продаж для всех сторон анализируемой сделки.**

Метод распределения прибыли: принципы распределения прибыли

При распределении между сторонами анализируемой сделки остаточной прибыли (убытка) всех сторон такой сделки итоговая величина прибыли (убытка) каждого лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы однородных анализируемых сделок), определяется путем суммирования соответствующих расчетной прибыли (убытка) и остаточной прибыли (убытка).

Метод распределения прибыли: принципы распределения прибыли

Для распределения между лицами, являющимися сторонами анализируемой сделки, **совокупной либо остаточной прибыли** (убытка) всех сторон такой сделки учитываются следующие показатели:

- 1) **размер затрат**, понесенных лицом, являющимся стороной анализируемой сделки, **на создание нематериальных активов**, использование которых оказывает влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) по анализируемой сделке;
- 2) **характеристики персонала**, занятого у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, включая его численность и квалификацию (*затраченное персоналом время, величина расходов на оплату труда*), оказывающие влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;
- 3) **рыночная стоимость активов**, находящихся в пользовании (распоряжении) лица, являющегося стороной анализируемой сделки, использование которых влияет на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;
- 4) **другие показатели**, отражающие взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке.

Метод распределения прибыли: принципы

распределения прибыли

Для распределения между лицами, являющимися сторонами анализируемой сделки, **совокупной либо остаточной прибыли** (убытка) всех сторон такой сделки учитываются следующие показатели:

- 1) **размер затрат**, понесенных лицом, являющимся стороной анализируемой сделки, **на создание нематериальных активов**, использование которых оказывает влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) по анализируемой сделке;
- 2) **характеристики персонала**, занятого у лица, являющегося стороной анализируемой сделки, включая его численность и квалификацию (*затраченное персоналом время, величина расходов на оплату труда*), оказывающие влияние на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;
- 3) **рыночная стоимость активов**, находящихся в пользовании (распоряжении) лица, являющегося стороной анализируемой сделки, использование которых влияет на величину фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке;
- 4) **другие показатели**, отражающие взаимосвязь между осуществляемыми функциями, используемыми активами и принимаемыми экономическими (коммерческими) рисками и величиной фактически полученной прибыли (убытка) от продаж по анализируемой сделке.

Метод распределения прибыли: корректировка налога

В случае, если прибыль, полученная стороной анализируемой сделки, равна прибыли, рассчитанной для этой стороны в соответствии с методом распределения прибыли, или превышает ее либо если убыток, понесенный указанной стороной, равен убытку, рассчитанному для этой стороны в соответствии с методом распределения прибыли, или меньше его, для целей налогообложения принимается соответственно фактически полученная прибыль либо фактически понесенный убыток.

В случае, если прибыль, полученная налогоплательщиком, являющимся стороной анализируемой сделки, меньше прибыли, рассчитанной для этой стороны в соответствии с методом распределения прибыли, для целей налогообложения принимается прибыль, рассчитанная для него в соответствии с методом распределения прибыли.

Метод распределения прибыли: корректировка налога

В случае, если убыток, понесенный налогоплательщиком, являющимся стороной анализируемой сделки, превышает убыток, рассчитанный для этой стороны в соответствии с методом распределения прибыли, для целей налогообложения принимается убыток, рассчитанный для него в соответствии с методом распределения прибыли.

На основании сопоставления прибыли или убытка, учтенных в целях налогообложения в соответствии с настоящим пунктом, с фактически полученной налогоплательщиком прибылью или фактически понесенным убытком осуществляется корректировка прибыли налогоплательщика в целях налогообложения налогом на прибыль организаций.

Метод распределения прибыли: недостатки

Недостатками метода распределения прибыли являются:

- высокая вероятность субъективного подхода к определению доли вклада участников сделки;
- трудности в получении экономической и коммерческой информации, которая по закону может быть отнесена к конфиденциальной, тех участников сделки, между которыми следует распределить прибыль;
- сложность в расчетах для приведения бухгалтерской отчетности разных юридических лиц в сопоставимый вид, а также выделения операционной прибыли по конкретной сделки из совокупности других сделок.

<http://audinter.ru/2012/10/metod-raspredeleniya-pribyli-v-transfertnom-cenoobrazovanii/>

СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Чекмарев Олег Петрович

**Информационно-консалтинговый сайт «Мотивация труда
и личные издержки»: <http://motivtrud.ru>**

Кафедра экономической теории
Консалтинговый центр СПбГАУ
spbgauekt@mail.ru