

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ФИСКАЛЬНАЯ СЛУЖБА УКРАИНЫ

ПИСЬМО

от 04.01.2017 г. N 27/6/99-99-15-02-02-15

Государственная фискальная служба Украины посмотрела письмо относительно включения в расчет диапазона рентабельности отрицательных показателей и, руководствуясь ст. 52 [Налогового кодекса](#) Украины (далее - Кодекс), сообщает.

Согласно пп. 39.3.2.2 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 Кодекса в редакции, действовавшей до 1 января 2017 года, если при применении методов трансфертного ценообразования сравнение цены или финансового показателя контролируемой операции проводится с ценами или финансовыми показателями нескольких сопоставимых неконтролируемых операций, используется диапазон цен (рентабельности).

При наличии нескольких сопоставимых неконтролируемых операций использование диапазона цен (рентабельности) является обязательным.

Подпунктом 39.3.2.4 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 Кодекса определено, что 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.

Неисключительный перечень финансовых показателей, которые могут быть использованы при определении уровня рентабельности контролируемых операций, приведен в пп. 39.3.2.5 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 Кодекса.

Показатели рентабельности для целей ст. 39 Кодекса определяются на основании данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности, отраженных по национальным положениям (стандартам) бухгалтерского учета или международным стандартам в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности, используемых в Украине, с соответствующей корректировкой для обеспечения сопоставимости показателей (пп. 39.3. 2.6 пп. 39.3.2 п. 39.3 ст. 39 Кодекса).

Кодекс не устанавливает других требований относительно выбора или расчета финансовых показателей, в частности не содержит ограничения относительно включения в диапазон рентабельности отрицательных финансовых показателей (показателей рентабельности).

Более подробно вопросы применения финансовых показателей рассматривается в разделе II "Методы трансфертного ценообразования" Руководства Организации экономического сотрудничества и развития по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых служб (далее - Рекомендации ОЭСР), в том числе для метода чистой прибыли (метод чистой маржи от операций согласно установкам ОЭСР),

рекомендации относительно выбора и использования индикаторов чистой прибыли приводятся в подпунктах 2.76 - 2.99.

В то же время в подпунктах 3.6.3 - 3.6.6 секции А7.3 раздела III "Анализ сопоставимости" Руководства ОЭСР приводятся соображения относительно чрезвычайных результатов потенциальных признаков сопоставимости, которые могут состоять из убытков или необычно большей прибыли. В частности, в пп. 3.6.5 отмечается, что "убыточная неконтролируемая операция должна инициировать дальнейшее расследование с целью установления того, может ли она быть сопоставимой. Обстоятельства, в которых убыточные операции/предприятия должны быть изъяты из перечня признаков сопоставимости, включают случаи, в которых убытки не отражают обычные условия ведения бизнеса. Убыточные признаки сопоставимости, соответствующие требованиям сопоставимости, не должны, вместе с тем, отклоняться только потому, что они являются убыточными".

При этом отмечается, что "независимое предприятие не будет продолжать убыточную деятельность, если только оно не имеет реальных ожиданий получения доходов в будущем. Как ожидается, низкий риск при выполнении функций, в частности, не приводит к убыткам в течение долгого периода" (пп. 3.6.4 Руководства ОЭСР).

Учитывая вышеизложенное, в соответствии с положениями ст. 39 Кодекса, и с учетом рекомендаций Руководства ОЭСР, финансовые показатели, имеющие отрицательное значение, могут использоваться для расчета диапазона рентабельности при условии проведения тщательного исследования соответствия неконтролируемой операции критериям сопоставимости в соответствии с пп. 39.2.2.2 пп. 39.2.2 п. 39.2 ст. 39 Кодекса. При этом решение относительно использования отрицательных финансовых показателей принимается индивидуально в каждом отдельном случае проведения функционального и сравнительного анализа, и должно быть обосновано в документации по трансфертному ценообразованию согласно пп. е) - ж) пп. 39.4.4 п. 39.4 ст. 39 Кодекса.

Одновременно сообщаем, что постановлением Кабинета Министров Украины от 04 июня 2015 года N 381 утвержден Порядок расчета диапазона цен (рентабельности) и медианы такого диапазона для целей трансфертного ценообразования.

Кроме того, отмечаем, что в соответствии с п. 52.2 ст. 52 Кодекса налоговая консультация имеет индивидуальный характер и может использоваться исключительно налогоплательщиком, которому предоставлена такая консультация.