Мазуркевич М.К.
**Роль рекомендаций ОЭСР в регулировании трансфертного
ценообразования в России**

*МГУ им. М.В. Ломоносова
России имени В.В. Лукьянова
(Россия, Москва)*

doi: 10.18411/lj-04-2019-122

idsp: ljjournal-04-2019-122

Аннотация

В условиях глобализации экономики обобщение лучших международных практик международными организациями, некая их гармонизация, и последующая имплементация в правовые системы государств играет значительную роль для эффективного ведения бизнеса и создает благоприятные условия для ведения бизнеса, а значит и повышает инвестиционную привлекательность государств. Одной из организаций, осуществляющих разработки правового регулирования ТЦО, является ОЭСР, чьи рекомендации выполняются Российской Федерацией.

Ключевые слова: ОЭСР, трансфертное ценообразование, методы трансфертного ценообразования.

Abstract

In the context of globalization of the economy, the compilation of best international practices by international organizations, some of their harmonization, and subsequent implementation in the legal systems of states plays a significant role for efficient business and creates favorable conditions for doing business, and therefore increases the investment attractiveness of states. One of the organizations involved in the development of the legal regulation of transfer pricing is the OECD, whose recommendations are implemented by the Russian Federation.

Keywords: OECD, transfer pricing, transfer pricing methods.

Рекомендации и Руководства ОЭСР являются постоянно изменяемыми документами, это не нормативные акты, но многие разработанные этой организацией положения имплементируются в налоговые законодательства стран-участниц, в том числе посвященные трансфертному ценообразованию. Российская Федерация не является исключением, она сотрудничает с ОЭСР, а также старается использовать её разработки, формально не являясь её участницей.

В Руководстве ОЭСР в нескольких разделах описаны различные методики ценообразования, с примерами их применения, идеи которых были восприняты при разработке соответствующих положений НК РФ. В редакциях Руководства ОЭСР, выпущенных до 2010 года, предпочтение отдавалось использованию «традиционных методов проведения сделок» как наиболее прямому ценовому сравнению в отличие от косвенных методов на основе прибыли.

В действующей на данный момент редакции Руководства ОЭСР содержится четкое требование выбора наиболее подходящего метода, с учетом сильных и слабых сторон методов, признаваемых ОЭСР. При выборе метода необходимо обращать внимание на некоторые факторы, включая наличие достоверных данных, необходимых для применения выбранного метода. Хотя в конечном итоге важен именно выбор наиболее подходящего метода, в Руководстве ОЭСР указано, что в тех случаях, когда с одинаковой достоверностью может применяться метод сопоставимой неконтролируемой цены и другой метод трансфертного ценообразования, предпочтительным является метод сопоставимой неконтролируемой цены.

В Налоговом кодексе методам, используемым при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, посвящена глава 14.3 НК РФ с одноименным названием. В ней

определяются общие положения, а также описываются условия и способы применения каждого из пяти методов, закрепленных к настоящему моменту:

- Метод сопоставимых рыночных цен;
- Метод цены последующей реализации;
- Затратный метод;
- Метод сопоставимой рентабельности;
- Метод распределения прибыли.

Метод, выбираемый налогоплательщиком должен максимально точно определять цену контролируемой сделки в целях сопоставления её с рыночной. В отличие от налогового органа, налогоплательщик имеет право использовать любые методы определения цены, даже те, что не поименованы в законе. Тем не менее, метод сопоставимых рыночных цен перед иными методами имеет приоритетное значение: в случае, если на рынке осуществляется хотя одна сделка с подобными товарами, работами или услугами, применение данного метода будет обязательно. Рассмотрим особенности и проблемы в применении этого метода.

Как уже было отмечено, метод сопоставимых рыночных цен законодатель определил как приоритетный по отношению к иным методам, это означает, что использование иных методов возможно лишь в случае, когда его применение невозможно или не позволяет в полной мере оценить соответствие цен в сделке рыночной. При выборе сопоставимой сделки можно выделить два критерия: 1) ни одна из сторон сделки не должна занимать доминирующее положение на рынке; 2) стороны сделки не должны быть взаимозависимыми по отношению к лицу, применяющему данный метод.

В случае, если сопоставимая сделка на рынке не одна, необходимо определить интервал рыночных цен на основе имеющейся информации о ценах, которые применялись на протяжении анализируемого периода или на ближайшую дату к контролируемой сделке. Очевидно, что данные, получаемые при таком анализе, на выходе могут быть достаточно противоречивыми, причем остается неурегулированным понятие некоего анализируемого периода, а именно каким образом определить его во временных рамках.

Попробуем выделить некий алгоритм действий, осуществляемых при использовании метода сопоставимых рыночных цен для случаев, когда определяется интервал рыночных цен.

Во-первых, необходимо произвести выборку цен для интервала. С этой целью все цены выбранных сделок налогоплательщика с лицами, не являющимися взаимозависимыми, выстраиваются по шкале «от меньшего к большему», даже если цены в двух и более сделках повторяющиеся, то есть одинаковые. Естественно, цена самой анализируемой сделки в подборку не входит.

Во-вторых, определяются минимальное и максимальное значения интервала. Если цена анализируемой сделки окажется меньше минимального значения, для целей налогообложения будет использоваться цена, которая соответствует минимальному значению интервала рыночных цен. Если же наоборот, цена будет больше максимального значения, тогда для целей налогообложения будет использоваться цена, соответствующая максимальному значению.

Мы рассмотрели основной метод ценообразования в качестве примера, что касается регулирования применения остальных. Так называемое «мягкое право» позволяет обогатить практику применения методов на основе международного глобального опыта, на наш взгляд, создает слишком неопределенную ситуацию для налогоплательщика, ведь применение подобного правила налогоплательщиком, а не налоговым органом судами признается необоснованным, создавая двойные стандарты. В этом случае происходит очередной конфликт частных и государственных интересов, однако государственный все же перевешивает.

Интересно посмотреть на внимание российских судов к Руководству ОЭСР при разрешении дел в области трансфертного ценообразования. Можно найти не один десяток

судебных споров, в которых суд при принятии решения берет во внимание положения Руководства в качестве дополнительного аргумента.

Например, разрешая спор в деле по заявлению Межрегиональной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам №3 к ПАО «Тольяттиазот», суд называет Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов «основным рекомендательно-методическим документом... положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, в том числе тех, которые не являются участниками ОЭСР».

Министерство финансов Российской Федерации в своём письме от 18.03.2015 устанавливает следующее правило: «Использование положений ОЭСР возможно в отношении трансграничных сделок, но исключительно при условии, если это не противоречит положениям законодательства Российской Федерации о налогах и сборах». Было бы справедливо добавить, что неприменение положений ОЭСР происходит лишь для тех сделок, в которых нарушается принцип равенства налогообложения, а не для каждой сделки, в результате совершения которой возникают налоговые последствия в двух и более юрисдикциях.

Прослеживая роль ОЭСР в формировании налогового законодательства в области ТЦО, мы находим упоминания об этой организации и признании заслуг ее деятельности в различных стратегических документах. Например, в основных направлениях налоговой политики РФ на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов отмечается необходимость совершенствования правил трансфертного ценообразования, а именно «пересмотр требований к раскрытию информации о контролируемых сделках, содержащейся в документации о ценообразовании в целях налогового контроля и в уведомлениях о контролируемых сделках с учетом предложений, опубликованных ОЭСР».

Все эти примеры показывают насколько велико влияние международной организации ОЭСР при осуществлении правового регулирования трансфертного ценообразования в Российской Федерации. И на законодательном уровне, и судебной властью признается руководящая роль рекомендаций ОЭСР, что в целом позволяет более эффективно, а главное оперативно защитить фискальные интересы государства, но в таком случае не происходит ли передача законодательной властью своих полномочий на международный уровень? Ведь уровень нашей правовой техники в идеале должен сам обеспечивать действенные способы регулирования интересующей нас сферы.

Действительно, восприятие международного опыта в области регулирования трансфертного ценообразования крайне важно, особенно в условиях глобализации коммерческого присутствия организаций на территории нескольких налоговых юрисдикций, но мы должны стремиться создавать такие нормативно-правовые акты, применение норм которых не потребует обращаться к стороннему законодательству. Кроме того, в части использования методов трансфертного ценообразования, правило их применения касаются только налоговых органов, но не налогоплательщиков, создавая при этом двойные стандарты баланса частных и публичных интересов.

1. Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations OECD Committee on Fiscal Affairs) // (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en)
2. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2018 № 11АП-18709/2018 по делу № А55-1622/2018 // Правовая система Консультант Плюс
3. "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов" // Правовая система Консультант Плюс.