

Понятие и сущность трансфертного ценообразования

Самарина Э.С., аспирантка кафедры «Налоговое консультирование»,
Финансовый университет при Правительстве РФ

Аннотация. В статье рассматривается экономическое содержание понятия «трансфертная цена» («трансфертное ценообразование»), которое раскрывается прежде всего через внутрифирменное распределение ресурсов. Особенное место уделено налоговому аспекту трансфертного ценообразования. По итогам изучения теоретических и практических особенностей, автором сформулировано определение понятия «трансфертная цена» для целей налогообложения с учетом особенностей российского законодательства.

Ключевые слова: трансфертная цена, трансфертное ценообразование, налогообложение.

The Concept and Essence of Transfer Pricing

Samarina E.S., graduate student, Department of Tax consulting
Financial University under the government of the Russian Federation

Annotation. The article overviews the economic meaning of the transfer price concept (transfer pricing). Above all, the concept deals with inner resource distribution of a company. Particular attention is paid to the tax aspects of transfer pricing. The author of the article formulates the definition of the transfer price concept for taxation purposes considering the Russian legislation.

Keywords: transfer price, transfer pricing, taxation.

В условиях рыночной экономики цена считается одной из наиболее независимых категорий и является основным ориентиром для всех участников рыночных отношений. При этом экономическая теория описывает

максимизацию прибыли как главную из целей, которую обычно преследуют коммерческие фирмы¹. Именно поэтому, установление окончательной цены является необходимостью, продиктованной рыночными условиями хозяйствования. При этом в формировании и установлении цен заинтересованы не только юридические лица, индивидуальные предприниматели, но и государство, в лице фискальных органов, поскольку «в механизм расчета почти всех значимых налогов заложена цена реализации товаров (работ, услуг и других объектов)²».

Существуют различные виды цен (оптовые, розничные, закупочные и.т.д.), которые вместе образуют единую систему цен. Одним из видов устанавливаемых цен хозяйствующими субъектами, в частности юридическими лицами, являются трансфертные цены.

В зарубежной экономической литературе понятие «трансфертная цена» исследовалось впервые за рубежом в 1956 году и на данный момент существует большое количество научных трудов таких зарубежных авторов как: Eden L., Karl W., Eccles, Robert G., Jens W., Jurcău A.S., Cuzdriorean D.D., Abdallah, W.M., Atkinson., Kaplan and Young, Sikka P., Willmott и др.

Рассмотренные точки зрения авторов по определению данного понятия можно классифицировать в зависимости от тех субъектов, которые могут их устанавливать (рис. 1).

¹ Липсиц И.В. Ценообразование: учеб.-практич. пособие / И.В. Липсиц. – М: Издательство Юрайт, 2011 – 399 с., с. 31.

² Тарасевич В.М. Ценовая политика предприятия: Учебник для вузов. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 320 с.: – (Серия учебник для вузов). С.71-72

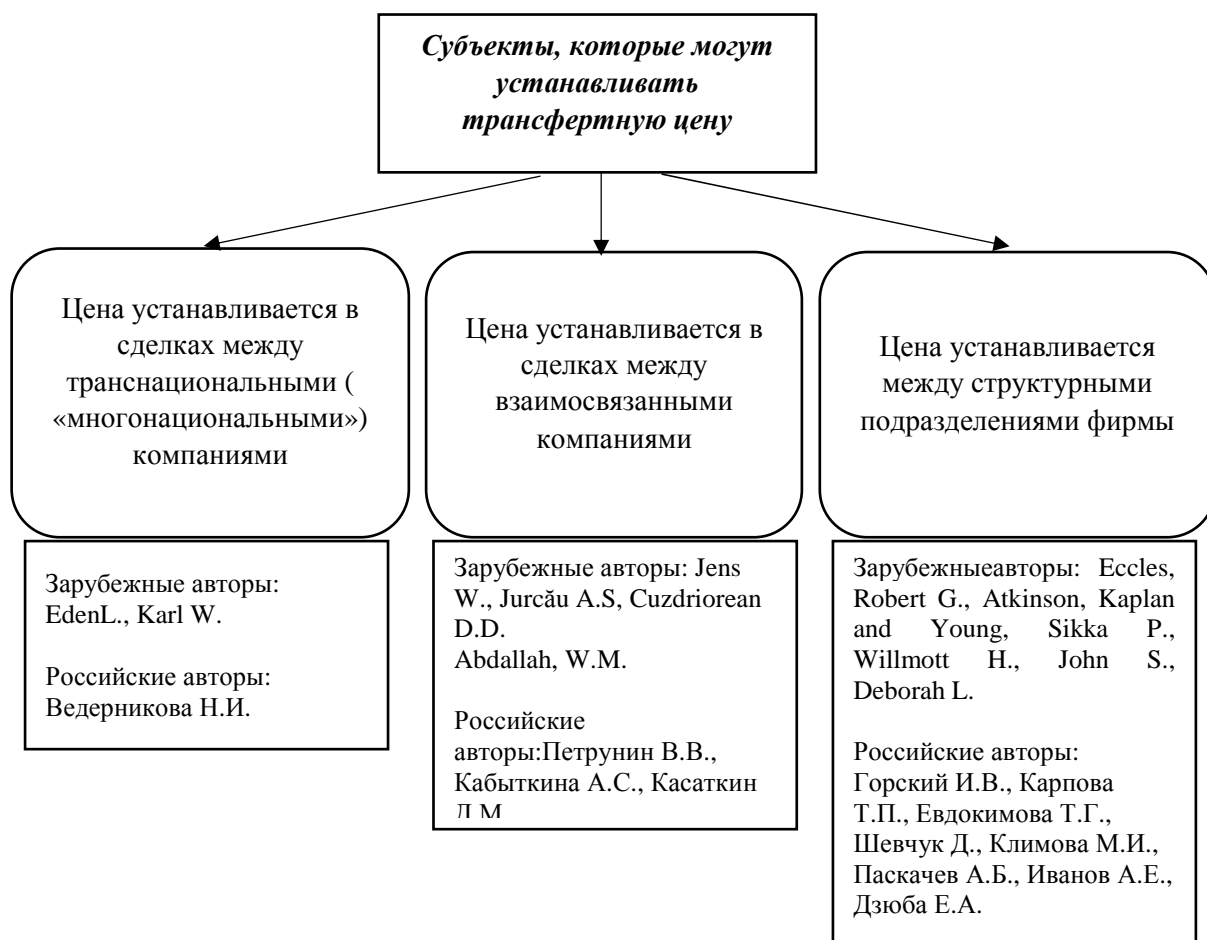


Рис. 1 – Существующие позиции авторов по определению круга лиц, устанавливающих трансфертные цены

Первый подход состоит в том, что трансфертная цена – это цена, которая установлена в сделках между многонациональными компаниями. Рассматривая указанное понятие, следует учесть, что многие авторы используют в качестве синонимов: «транснациональные корпорации», «многонациональные предприятия», «глобальные компании», при этом основной преследуемой ими целью является осуществление хозяйственной деятельности не только на территории страны базирования, но поиск выхода на заграничные рынки.

Второй подход авторов, определяет, что указанная цена устанавливается между ассоциированными (взаимосвязанными) предприятиями. В качестве схожих определений в экономической литературе используются такие термины как «аффилированные», «родственные», «связанные», «входящие в одну

группу», при этом в данном случае авторы подразумевают установление степени контроля одной компанией над другой.

Третья группа авторов рассматривают, что трансфертная цена это прежде всего внутрифирменная цена, которая обусловлена бесперебойным обменом между центрами ответственности товарами (предоставлением работ, оказанием услуг). Такая трактовка понятия трансфертная цена была сформулирована раньше остальных (Роберт Эклс, 1985 г.) и относится в большей степени к исследованиям в области экономической теории и управленческого учета.

Таким образом, исходя из предпосылок возникновения понятия, под трансфертным ценообразованием понимают цену, которая устанавливается при передаче продукции (нематериальных активов, выполнении работ, оказании услуг и.т.д.) как одним подразделением компании в другое подразделение компании, так между отдельными компаниями, входящих в одну сложную вертикально-интегрированную структуру. Процесс по установлению такой цены называется трансфертным ценообразованием.

Исходя из сформулированного определения «трансфертная цена» можно выделить следующие виды трансфертного ценообразования:

- 1) Внутреннее трансфертное ценообразование;
- 2) Внешнее трансфертное ценообразование.

При этом цели, которые преследуются компаниями, при установлении трансфертных цен в указанных формах существенно отличаются друг от друга. Были исследованы и систематизированы различные точки зрения авторов по вопросу преследуемых целей компаниями устанавливающие трансфертные цены, в табл. 1 представлены некоторые из них.

Позиция авторов в отношении цели установления трансфертных цен

Авторы	Позиция авторов
Хомутов В., Шиткина И.С., Ковалев В.В., William G. Ouchi, V. Govindarajan, Joseph Fisher, Brickley J., Smith C., Zimmerman J.L.	Цель установления трансфертных цен - создание эффективного инструмента внутрифирменного планирования и управления
Климова М.И., Юрмашев Р.С., Олинов К.Э., Рюмина Ю.А., Баландина А.С., Баннова К.А., Грундел Л.П. Eden L., Robert J. , Weiner Clausing, Kimberly A., John H. Mutti, Harry Grubert	Цель установления трансфертных цен – снижение налоговой нагрузки, они являются инструментом налогового планирования

Поскольку понятие трансфертных цен возникло и было исследовано экономистами впервые именно с позиции распределения ресурсов внутри фирмы справедливо, что первая точка зрения характерна для внутреннего трансфертного ценообразования. Основная цель их установления (трансфертных цен) состоит в создании системы, с помощью которой можно контролировать доходы, издержки, и, пожалуй, самое главное, определении насколько эффективно или убыточно работают подразделения компании, что в свою очередь, позволит центральному управлению разработать соответствующую политику ценообразования для успешного развития организации в дальнейшем. Второй подход авторов по вопросу основной цели, стоящей перед компанией, состоит в том, что трансфертные цены устанавливаются компаниями с целью минимизации налоговых платежей и перемещения капитала компаний, входящих в сложно-интегрированную структуру, в налоговые юрисдикции с более благоприятным режимом налогообложения. Данная позиция может рассматриваться применительно к внешнему трансфертному ценообразованию. Следует отметить, что помимо снижения налоговой нагрузки, в данной случае, компаниями могут преследоваться и такие цели как: повышение конкурентоспособности

компании, снижение валютных рисков, минимизация пошлин и различных тарифов.

При принятии решений об установлении трансфертных цен, некоторые перечисленные выше цели будут стимулировать компании устанавливать более высокую цену, в то время как другие будут способствовать ее снижению.

Несмотря на преследуемую цель, при установлении трансфертной цены, с точки зрения неоклассической теории, правильно определенные цены снабжают экономических агентов всей необходимой информацией для того, чтобы эффективно использовать имеющиеся ресурсы компании. Следует отметить, что в основе трансфертного ценообразования лежат самые различные экономические теории, одной из таких является теория оптимальных трансфертных цен.

Основоположителем данной теории является американский экономист Джек Хиршлейфер. В 1956 году он исследовал вопрос установления трансфертных в модели с вертикально-интегрированной структурой, и доказал, что существует понятие оптимальной трансфертной цены, при которой компании получают дополнительную прибыль, в результате того, что товары передаются по цене выше предельных издержек, но ниже, чем цена, назначенная на внешнем рынке. Трансфертные цены максимальной себестоимости предоставляют центру, который производит конечный продукт, информацию, необходимую для производства на уровне, оптимальном для компании в целом – уровне, который уравнивает максимальную себестоимость продукции с предельным доходом. Кроме того, позже были изданы ряд работ, которые он посвятил исследованиям с построением модели для многонациональной компании, которая имеет различные предприятия в разных странах с разными таможенными пошлинами и ставками налога. Похожие взгляды на образование трансфертных цен имели Бенке и Эдвардс (1980). Они изучили практики трансфертного ценообразования 19 фирм, чтобы найти принципы, которые другие организации могут использовать для внедрения политики трансфертного ценообразования, которая подходит под их

собственные обстоятельства. Их исследование привело к общему правилу: внутренняя трансфертная цена должна быть равна стандартным переменным затратам на продукт плюс альтернативная стоимость, связанная с внешними продажами, которые были потеряны из-за внутренних продаж. Теория оптимальных трансфертных цен также рассматривалась в трудах Каплана и Аткинсона, Экклса и Уайта, Ковака и Троя.

В России теорию оптимальных трансфертных цен в 1996 году исследовал российский ученый Плещинский А.С., который разработал модель оптимизации трансфертных цен при недостатке оборотных средств. Он рассматривал механизм трансфертного ценообразования как один из факторов повышения эффективности (реализация факторов роста эффективности инвестиций) финансово-промышленных групп. Разработанный механизм, представлял собой технологию, при которой предприятия внутри финансово-промышленной группы рассчитываются между собой не по рыночным ценам, а по внутригрупповым ценам, при этом в теории предполагалось, что после того как компания-потребитель произведет продукцию и реализует ее, с суммы разности между трансфертной ценой и рыночной ценой необходимо будет уплатить соответствующие проценты (которые будут ниже, чем проценты, которые могла бы привлечь по соответствующему кредиту в банке)³.

Изучение теорий, которые лежат в основе трансфертного ценообразования, занимают центральное место в микроэкономике, значение которой, при принятии важнейших управленческих решений внутри фирмы, неопределимо. Таким образом, вопрос назначения оптимальной трансфертной цены, является важнейшим вопросом для вертикально-интегрированных компаний.

На данный момент существует более 889 тыс. различных многонациональных корпораций по всему миру, и насчитывает в них более 75

³ Плещинский А.С. Эффективность финансово-промышленных групп: механизм трансфертных цен. – М.: ЦЭМИ РАН, 1996. С.5-6. [Электронный ресурс] – Режим доступа. URL:<http://www.cemi.rssi.ru/publication/preprint/wp96005a.php>

млн. занятых лиц⁴, следствием такого большого количества взаимосвязанных лиц является наличие развитой внутрикорпоративной торговли, а значит и процесса по установлению трансфертных цен по сделкам с товарами (работами, услугами и др. объектами).

Поскольку основной объем внешнеторговых операций приходится на корпорации с филиалами, дочерними организациями, которые расположены в различных странах, существует особенный, налоговый аспект трансфертного ценообразования. Его сущность раскрывается следующим образом, поскольку в разных странах применяются различные правила и системы налогообложения, это позволяет корпорациям использовать существующие различия (например, в налоговых ставках) и тем самым манипулировать трансфертными ценами, с целью перемещения налогооблагаемой базы, максимизации своей прибыли и минимизации налогов, сборов.

Впервые для решения выявленных проблем, связанных с использованием трансфертных цен, для защиты бюджета государства от преднамеренного перевода налогооблагаемой базы в иностранные государства, в 1968 году Служба Внутренних Доходов США (Internal Revenue Services) издаёт правила применения стандартных и специфических методов ценообразования, при этом центральное место занимает (и по сей день) так называемый принцип «вытянутой руки» («arm's length principle»). Данный стандарт требует перераспределять доходы, расходы и прочие статьи, связанные с корпоративной налоговой отчетностью, среди взаимосвязанных налогоплательщиков так, чтобы при этом их доходы отражали результаты сделок так, как если бы речь шла о сделках, проводимых между отдельными независимыми налогоплательщиками по принципу «вытянутой руки» (т.е. по сути рыночных цен, которые установлены в сделках на конкурентной основе). Однако применение данных правил было затруднительным для многих стран,

⁴ UNCTAD, Доклад о мировых инвестициях, 2015 год: Реформирование управления международными инвестициями, с. 11. [Электронный ресурс] – Режим доступа. URL:[http://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1023&Sitemap_x0020_Taxonomy=World Investment Report;#6#Investment and Enterprise;#20;#UNCTAD Home](http://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1023&Sitemap_x0020_Taxonomy=World%20Investment%20Report;#6#Investment%20and%20Enterprise;#20;#UNCTAD%20Home)

так как законодательство США зачастую существенно отличалось от законодательства других заинтересованных государств.

Ключом к решению «барьера отношений», который возник в урегулировании вопросов трансфертного ценообразования между государствами послужили такие нормативно-правовые документы как декларация участниц ОЭСР «О международных инвестициях и многонациональных предприятиях», руководство для многонациональных предприятий. Последний документ был издан с целью помочь налоговым администрациям и многонациональным предприятиям найти взаимовыгодные решения спорных вопросов. С изданием данных правил принцип «вытянутой руки» стал международным принципом налогообложения, который выбрали для себя многие страны-члены ОЭСР, а также другие страны. Он стал служить таким основным целям как: обеспечение надлежащей налоговой базы в каждой юрисдикции, а также не менее важной избежание двойного налогообложения. Несмотря на то, что изданный документ носит рекомендательный и методологический характер в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, данное руководство послужило фундаментом для создания внутреннего законодательства многих стран мира, включая те, которые не являются участниками ОЭСР. На сегодняшний день указанные нормы в той или иной форме применяются более чем в 80 странах мира⁵.

Помимо ОЭСР, еще одной из организаций, которая достаточно активно разрабатывает правила регулирования трансфертного ценообразования, является Организация Объединенных Наций (далее – ООН). Так, в 2013 году было официально опубликовано на сайте ООН практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран.

В России соответствующие правила, отвечающие большинству требований Руководства ОЭСР вступили в законную силу с 1 января 2012 года на основании федерального закона №227 –ФЗ. Следует отметить, что для целей

⁵ Данные компании Price Cooper Waterhouse (International Transfer Pricing 2013/14) [Электронный ресурс] – Режим доступа. -URL: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>

налогообложения, в российском законодательстве отсутствует понятие «трансфертная цена» («трансфертное ценообразование»).

В рекомендательных документах международных организаций, касающихся вопросов налогообложения, установлены следующие понятия:

Таблица 2

Содержание понятия трансфертная цена (трансфертное ценообразование)

Источник	Содержание понятия трансфертная цена / трансфертное ценообразование
Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых администраций	В соответствии с п.11 Руководства ОЭСР трансфертные цены – это цены, по которым предприятие передает материальные товары и нематериальное имущество или оказывает услуги ассоциированным предприятиям ⁶ .
Практическое руководство ООН по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран	Трансфертное ценообразование – процесс установления цен по сделкам между ассоциированными предприятиями по передаче имущества или услуг ⁷ .

Таким образом, учитывая предпосылки в необходимости налогового регулирования трансфертного ценообразования, международные нормативно-правовые акты определяют, что основными субъектами по установлению трансфертных цен являются связанные компании, т.е. компании, которые способны оказывать влияние на принимаемые ими решения, а, следовательно, и результаты их деятельности. Здесь следует оговориться, несмотря на то, что данные понятия закреплены в указанных документах, это не означает, что указанная трактовка является полной, поскольку в действительности, данное определение может не учитывать особенностей, которые могут быть присущи национальному законодательству страны.

⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [Электронный ресурс] – Режим доступа. - URL: http://www.keepeek.com/Digital-Assets-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1

⁷ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries / United Nations New York, 2013 [Электронный ресурс]. URL: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf

Вторя рассмотренным определениям достаточно большое количество авторов (например, Поздышева О.Ю., Мурзин В.Е., Зеленюк А.Н., Горина, Г.А., Ахмадеев, Р.Г., Бондарева Н.А., Рытиков К.А., Харланович А.С., Васильев Ю.В.) определяют, что трансфертная цена это цена на товар (работу, услугу)

В части формулировки, что для целей налогообложения трансфертная цена формируется только между компаниями, следует отметить следующее. В международной практике налогообложения субъектами, которые устанавливают трансфертные цены и которые подлежат соответствующему налоговому контролю, могут быть не только юридические лица, но и (или) физические лица. (например, в таких странах как Чили, Эквадор, Египет, Германия, Гватемала, Гонконг, Индонезия, Израиль, Италия, Польша, Румыния). В России в соответствии с НК РФ взаимозависимые лица – это такие лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц⁸. При этом под лицами в соответствии со ст.11 НК РФ подразумеваются организации и (или) физические лица. Главный здесь вопрос о масштабах экономической деятельности операций между юридическими и физическими лицами, физическими лицами, поскольку в большинстве случаев, операции физических лиц являются незначительными во внешнеэкономической деятельности и основной их объем осуществляются внутри страны.

В части вопроса осуществления операций между взаимозависимыми компаниями (лицами), следует отметить следующее. Взаимозависимость в большинстве стран «является основным условием для ценового контроля»⁹. В части компаний, она выражается в непосредственном контроле, т.е. управлении компанией (прежде всего его финансовой и хозяйственной политикой), с целью

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.1 ст. 105.1, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>

⁹ Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007 Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

получения выгоды от ее деятельности. При этом понятие «взаимозависимость» может рассматриваться с двух позиций: юридического и фактического контроля.

Юридический контроль является общепринятым и его основы заложены в п.9 Модельной налоговой конвенции на доходы и капитал, а именно под взаимозависимыми предприятиями (*associated enterprises*) понимаются предприятия, если¹⁰:

1) предприятие одного из договаривающихся государств прямо или косвенно участвует в управлении, другого предприятия, контроле над ним или его капитале договаривающегося государства или

2) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении одного из договаривающихся государств и предприятием другого договаривающегося государства, в контроле над ними или в их капитале.

Таким образом, данный вид контроля связан прежде всего с владением лиц долями (акциями) в капитале организации и наличия права голоса на собраниях участников. Валеева А.В. в своей работе отмечает, что «в основном (на примере зарубежного опыта) доля владения составляет более 50%»¹¹. Данная точка зрения, представляется весьма спорной, поскольку из проанализированных 75 стран, лишь в 19 из них установлено пороговое значение прямого и (или) косвенного контроля, выраженного в наличии более чем 50% голосов, либо преимущественной доли участия при принятии решения, в 17 странах указанное значение составляет более 25%, в оставшихся 39 странах установлены различные подходы по определению доли владения. Так, например, в Панаме нет пороговых значений для определения связанности сторон, по факту даже если одна организация владеет 1% акций другой, такие компании будут признаны взаимозависимыми. Следует отметить, что во

¹⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 С.29. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

URL: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/oced-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010tpg-2010-en#pag>

¹¹ Валеева А.В. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук «Совершенствование налогового контроля за трансфертным ценообразованием», Москва, 2011. С.16.

внимание принимаются взаимозависимость не только между юридическими лицами, но и между физическими и юридическими лицами, а также физическими лицами.

Таким образом, в мировой практике не существует единого подхода по определению взаимозависимости, размера соответствующего контроля. Зависимость разных форм между лицами может оказывать разное влияние на результаты хозяйственной деятельности субъектов, а значит, и на размеры налоговых платежей¹². Именно поэтому согласно традиционным правилам трансфертного ценообразования, указанная «связанность» сторон, является основанием для налогового контроля. Проанализированный зарубежный опыт также позволяет сделать вывод о том, что юридический контроль следует рассматривать с учетом особенностей законодательства отдельной страны.

Национальным законодательством различных стран также могут предусматриваться случаи контроля операций между лицами, при которых между ними отсутствует как таковой юридический контроль, однако финансовые и торговые отношения между лицами могут носить особенный характер, в связи с чем, налоговые последствия от таких сделок могут приводить к минимизации налоговых платежей. Таким образом сущность контроля проявляется намного глубже, где важную роль играют хозяйственные отношения между сторонами сделок и реально преследуемой цели осуществления таких операций, таким образом указанный вид контроля может быть назван как фактический контроль.

Например, в Латвии, правила трансфертного ценообразования распространяются на сделки с лицами, которые внесены в так называемый «черный список» территорий, которые считаются международными налоговыми гаванями(в данном списке всего 57 таких территорий, для сравнения в России 40). По своей сути налоговые гавани являются «независимыми государствами, которые, используя свои суверенные права,

¹² Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: Дисс... канд. юрид. наук., М., 2011.С.55.

устанавливают законодательство, привлекательное для определенного типа международной клиентуры»¹³. «Понятие «налоговая гавань» используется с 50-х годов XX века, однако единого мнения относительно его значения нет. Кроме того, применяются и другие термины для описания рассматриваемого явления, например: «офшор», «офшорная зона», «офшорная юрисдикция», «офшорный финансовый центр», «налоговый оазис» и другие»¹⁴. Следует отметить, что практика создания таких списков (black list; tax haven list) стран офшоров и низконалоговых юрисдикций получила свое распространение на территории таких государств как: Латвия, Словения, Аргентина, Россия, Колумбия, Бельгия, Бразилия, Чили, Эквадор, Эстония, Эль Сальвадор, Польша, Уругвай, Венесуэла и др. В настоящее время следует отметить положительную тенденцию расширения возможности обмена информацией с компетентными органами иностранных государств с льготным режимом налогообложения в рамках Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, заключенной в г. Страсбурге 25 января 1988 года (ETS № 127). Так в России из 40 стран, которые включены Министерством Финансов РФ в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), на данный момент с 16 странами существует соответствующая правовая основа для административного взаимодействия. Тем не менее, целесообразность приравнивания сделок с лицами-резидентами офшоров и низконалоговых юрисдикций к сделкам между взаимозависимыми лицами оправдана, поскольку может происходить манипулирование соответствующей ценой в сделке с целью смещения налогооблагаемой базы в страну с более выгодным режимом налогообложения, что в дальнейшем может стать причиной существенной утечки ресурсов и приводить к значительным потерям государственных

¹³ Виноградова А.Феномен налоговых гаваней: история и современность / Виноградова А., Полежарова Л.В. //Финансы. 2014. – № 7. С. 28-30.

¹⁴ Виноградова А.Феномен налоговых гаваней: история и современность / Виноградова А., Полежарова Л.В. //Финансы. 2014. – № 7. С. 28-30.

поступлений в бюджет стран. Так по оценкам, налоговые потери развивающихся стран из-за недобора налогов при применении схем с офшорами составляет около 100 млрд. долл. в год. Помимо классических офшоров, также могут учитываться операции с резидентами так называемых «офшоропроводящих» стран (Люксембург, Нидерланды, Швейцария, Ирландия и, Кипр, Болгария, Лабуан, Великобритания).

В части фактического контроля следует отметить опыт США. Так в соответствии с Разделом 482 IRS могут игнорироваться договорные отношения по сделке, если они несовместимы с ее экономическим содержанием. Кроме этого налоговое законодательство содержит ряд выработанных доктрин, которые помогают раскрыть действительную сущность сделок: доктрина фиктивной сделки, доктрина деловой цели, доктрина существа над формой, доктрина сделки по шагам, доктрина [принцип] передачи прав на доход, доктрина конечного бенефициара и т.д.

Таким образом, взаимозависимость для целей налогообложения это особое юридическое состояние, при котором одно лицо имеет возможность в рамках имущественных, служебных или иных общественных отношений, корректировать, то есть изменять волю другого лица без учета интересов последнего, влекущее возникновение, изменение или прекращение налоговой обязанности.

Если говорить о российском законодательстве, то в НК РФ также были включены положения, касающиеся контроля сделок между лицами, в которых, по мнению законодателя может существовать фактический контроль. Так в соответствии с НК РФ налоговому контролю подлежат сделки, которые совершаются между лицами, не являющимися взаимозависимыми, а именно¹⁵:

– совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми;

¹⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), пп.1 – пп.3 п.1 ст. 105.14, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>

- сделки с товарами мировой биржевой торговли;
- сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации (офшорные зоны).

Вышеперечисленные сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми действительно могут совершаться в рамках особого алгоритма, который может нести достаточно высокие риски манипулирования ценой, именно поэтому «взаимная зависимость презюмируется для сторон таких сделок»¹⁶.

Таким образом, учитывая особенности, которые заложены в нормах раздела V.1 НК РФ трансфертная цена может формироваться как в сделках между взаимозависимыми лицами, так и в сделках между лицами, не являющимися таковыми.

В отношении подхода некоторых учёных к формулировке трансфертной цены как к цене не соответствующей рыночному уровню, следует отметить, что данная точка зрения является достаточно спорной, поскольку данная цена может, как совпадать с «правильной» (рыночной ценой), так и отличаться от нее.

Если говорить об основной цели, которая преследуется при установлении трансфертных цен, то здесь можно сказать следующее. Использование трансфертных всегда является некой зоной риска для государства, поскольку позволяет перераспределить общую прибыль взаимозависимых лиц (и лиц по статусу приравненных к ним), что может привести к налоговым потерям национального бюджета. Именно поэтому распространённым является суждение о том, что установление трансфертных цен всегда связано с уклонением от уплаты налогов, так, по мнению налоговой службы «это наиболее простая и распространённая схема минимизации уплачиваемых

¹⁶ Трунин И.В. Цена трансфертных цен // Экономическая политика. - 2008.- №4. С.140.

налогов»¹⁷. Между тем трансфертное ценообразование само по себе не является чем-то незаконным. Установление цен, отличающихся от рыночных, может быть обусловлено объективными аспектами деятельности¹⁸. Так «причиной трансфертного ценообразования могут быть соображения финансового менеджмента компании как средства повышения эффективности использования финансовых ресурсов и повышения личной ответственности менеджеров¹⁹». Следовательно, позиция, что взаимозависимые лица всегда манипулируют прибылью, является несколько ограниченной. Более правильным можно считать суждение о том, что при формировании цены сделки между определенными лицами может ставиться цель ценового сговора.

Подводя итог проведенному анализу зарубежного опыта, позиции наиболее авторитетных авторов и принимая во внимание особенности норм, заложенных в НК РФ для целей налогообложения под трансфертной ценой следует понимать цену товара (работ, услуг и других объектов), которая устанавливается в сделке между взаимозависимыми лицами, признанных таковыми на основании юридического, или фактического контроля, наличие которого может обуславливать ценовой сговор сторон.

Исходя из сформулированного понятия «трансфертная цена», «трансфертное ценообразование» есть процесс по установлению такой цены.

Одним из наиболее важных аспектов трансфертного ценообразования является налоговый аспект. Он раскрывается в преследуемой лицами цели при формировании трансфертной цены, которая может сводиться к минимизации налоговых обязательств.

Задача государства в этом случае – предотвращение подобной минимизации и обеспечение уплаты налогов исходя из таких цен сделок,

¹⁷ О трансфертном ценообразовании [Электронный ресурс]. Режим доступа. – URL: http://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/

¹⁸ Хаванова И.А. Трансфертные цены в налоговом праве // Экономико-правовой бюллетень. – 2014. – №7. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

¹⁹ Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М., 2007. – С.6.

которые были бы применены независимыми сторонами сделки²⁰. Выполнение указанной задачи достигается путем правового регулирования трансфертного ценообразования на законодательном уровне, с учетом особенностей присущих экономике определенного государства.

Библиографический список

1. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 С.29. [Электронный ресурс]. – Режим доступа. URL: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010tpg-2010-en#pag>
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: http://www.keepeek.com/Digital-Assets-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1
3. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries / United Nations New York, 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа. URL: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), п.1 ст. 105.1, от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/>
5. Валеева А.В. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук «Совершенствование налогового контроля за трансфертным ценообразованием», Москва, 2011.
6. Виноградова А.Феномен налоговых гаваней: история и современность / Виноградова А., Полежарова Л.В. // Финансы. – 2014. – № 7.

²⁰ Трунин И.В. Цена трансфертных цен // Экономическая политика. - 2008. - №4. С.137.

7. Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: Дисс... канд. юрид. наук., М., 2011.
8. Липсиц И.В. Ценообразование: учеб.-практич. пособие / И.В. Липсиц. – М: Издательство Юрайт, 2011 – 399 с.
9. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: ВолтерсКлувер, 2007 Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
10. Плещинский А.С. Эффективность финансово-промышленных групп: механизм трансфертных цен. – М.: ЦЭМИ РАН, 1996. С.5-6. [Электронный ресурс] – Режим доступа. URL:<http://www.cemi.rssi.ru/publication/preprint/wp96005a.php>
11. Тарасевич В.М. Ценовая политика предприятия: Учебник для вузов. 3-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 320 с.
12. Трунин И.В. Цена трансфертных цен // Экономическая политика. - 2008. – №4.
13. Хаванова И.А. Трансфертные цены в налоговом праве // Экономико-правовой бюллетень. – 2014. – №7. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».
14. UNCTAD, Доклад о мировых инвестициях, 2015 год: Реформирование управления международными инвестициями, с. 11. [Электронный ресурс] – Режим доступа. URL:http://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1023&Sitemap_x0020_Taxonomy=World Investment Report;#6#Investment and Enterprise;#20;#UNCTAD Home
15. Данные компании Price Cooper Waterhouse (International Transfer Pricing 2013/14) [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/2013-14/itp-download.jhtml>
16. О трансфертном ценообразовании [Электронный ресурс]. Режим доступа. – URL: http://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/