

С.А. Климова<sup>1\*</sup>, А.М. Нургалиева<sup>2</sup>, Ж.А. Абишева<sup>3</sup>, А.Б. Алибекова<sup>4</sup>

<sup>1,2</sup>Университет Нархоз, Алматы, Казахстан;

<sup>3</sup>Каспийский общественный университет, Алматы, Казахстан;

<sup>4</sup>Кызылординский открытый университет, Казахстан

<sup>1</sup>sabina.klimova@narhoz.kz, <sup>2</sup>aliya\_mn@mail.ru

<sup>4</sup><https://orcid.org/0000-0002-0647-9484>

## Трансфертное ценообразование в странах с разными налоговыми системами: сравнительный анализ

### **Аннотация:**

**Цель:** Трансфертное ценообразование играет главенствующую роль в определении соответствующих цен на товары, услуги и интеллектуальную собственность, передаваемые между связанными компаниями в разных странах. Трансфертное ценообразование жизненно важно для обеспечения справедливого распределения прибыли и предотвращения уклонения от уплаты налогов в международной торговле. Тем не менее, наличие разных налоговых систем в разных странах может создавать проблемы при определении соответствующих цен для трансфертных операций.

**Методы:** Исследование использует метод сравнительного анализа для изучения налоговых систем и трансфертного ценообразования в разных странах. Основной акцент сделан на практику трансфертного ценообразования, которая предоставляет информацию для компаний и налоговых органов с целью разработки эффективной политики.

**Результаты:** Выявлены расхождения в трансфертном ценообразовании между странами с разными налоговыми системами. Исследование предоставляет базу для разработки эффективных стратегий в этой области.

**Выводы:** В настоящей статье проведен сравнительный анализ трансфертного ценообразования в странах с разными налоговыми системами и изучены различные подходы к решению возникающих проблем.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, эффективное управление, метод результирующей прибыли, бизнес-среда.

### **Введение**

Трансфертное ценообразование стало особенно актуальным в условиях глобализации и увеличения международной торговли. Оно помогает предотвращать перенос прибыли в страны с более низкими налоговыми ставками или избегать налогообложения в целом. Правительства разных стран строго контролируют трансфертные цены, с целью гарантии честного и справедливого налогообложения и предотвращения злоупотребления представленными льготами.

Трансфертное ценообразование является сложной и технически ориентированной областью, требующей соответствия законодательству и регуляторным требованиям разных стран. Общая цель данного процесса состоит в том, чтобы обеспечить справедливое распределение прибыли и налогообложения между связанными юридическими структурами, учитывая экономическую реальность и действующие на рынке условия. Это способствует предотвращению налоговых споров и создает условия для стабильной и прозрачной международной торговли.

Практика установления цен для сделок между связанными сторонами внутри единого предприятия приобретает все большее значение в контексте международной торговли и налогообложения. Когда такие операции происходят в странах с разными налоговыми системами, становится крайне важным изучить влияние этих различий на практику трансфертного ценообразования. В данной статье ставится задача — провести сравнительный анализ трансфертного ценообразования в странах с разными налоговыми системами, акцентируя внимание на цели, методах, объекте и предмете исследования.

Целью данного исследования является анализ и сравнение практики трансфертного ценообразования в странах с различными налоговыми системами. Изучая различия в налоговых режимах и их влияние на трансфертное ценообразование, мы стремимся дать представление о проблемах, с которыми сталкиваются многонациональные предприятия, и подходах, используемых для обеспечения законности и справедливости.

\* Автор-корреспондент. E-mail: [sabina.klimova@narhoz.kz](mailto:sabina.klimova@narhoz.kz)

Трансфертное ценообразование относится к ценообразованию товаров, услуг и интеллектуальной собственности, передаваемых между связанными сторонами в рамках единого предприятия. Это важнейший аспект международного налогообложения, поскольку он определяет распределение прибыли и налоговых обязательств между различными юрисдикциями. Страны всего мира признали важность регулирования трансфертного ценообразования для предотвращения уклонения от уплаты налогов и обеспечения справедливого налогообложения. За прошедшие годы были предприняты значительные международные усилия по разработке руководящих принципов ТЦО и созданию общей основы для оценки операций со связанными сторонами. Ниже на рисунке 1 дана схема ТЦО.

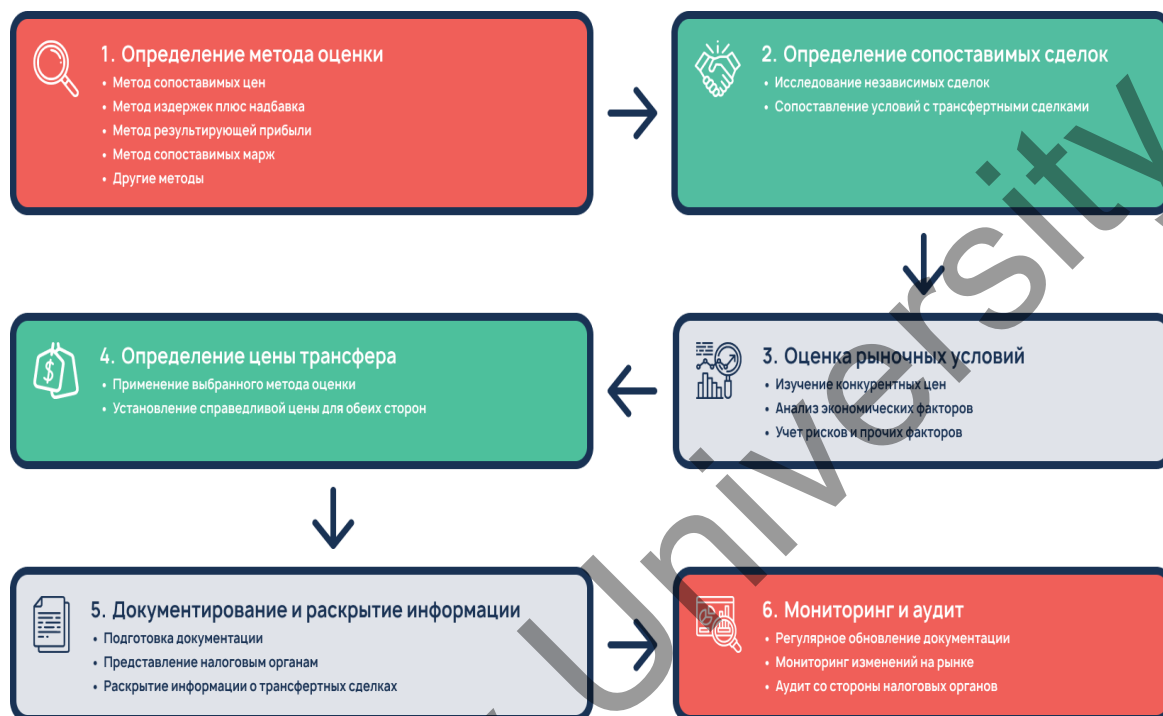


Рисунок 1. Схема ТЦО\*

\*Примечание. Составлен автором на основе Официального сайта ОЭСР.

Цель ТЦО заключается в обеспечении справедливости и соблюдении налоговых правил в различных странах, учитывая, что связанные компании могут иметь различные налоговые обязательства. Правила трансфертного ценообразования не позволяют компаниям манипулировать ценами с целью перевода прибыли в юрисдикции с низким налогообложением и уклонения от уплаты справедливой доли налогов. Они также помогают обеспечить надлежащее распределение прибыли между различными налоговыми юрисдикциями на основе стоимости, созданной в каждой юрисдикции.

Одной из самых влиятельных организаций в этом отношении является Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). ОЭСР разработала Руководство по трансфертному ценообразованию для многонациональных предприятий и налоговых органов, которое служит широко признанным справочником по практике трансфертного ценообразования. Руководящие принципы содержат рекомендации по определению коммерческих цен для внутригрупповых сделок. Многие страны приняли руководящие принципы ОЭСР или включили их принципы в свои внутренние правила трансфертного ценообразования. Однако в каждой стране действуют свои особые правила и механизмы правоприменения. Некоторые страны ввели более строгие правила трансфертного ценообразования и более полные требования к документации, чем другие.

Обеспечение соблюдения правил трансфертного ценообразования в основном осуществляется налоговыми органами посредством проверок и расследований. Налоговые органы могут оценивать целесообразность трансфертных цен, сравнивая их с ценами, взимаемыми при аналогичных сделках между несвязанными сторонами, или, используя различные методы трансфертного ценообразования, описанные в руководящих принципах ОЭСР. Споры между налогоплательщиками и налоговыми органами в отношении трансфертного ценообразования возникают часто, что приводит к значительному количеству дел о трансфертном ценообразовании и налоговых споров по всему миру. Для разрешения этих споров страны внедрили такие механизмы, как процедуры взаимного согласования

(МАР) и соглашения о предварительном ценообразовании (АРА), которые обеспечивают основу для достижения налогоплательщиками и налоговыми органами консенсуса по вопросам трансфертного ценообразования. Результаты закрытия сделок МАР и АРА по ТЦО (2021 г.) представлены на рисунке 2.

Доступность и использование АРА и МАР различаются в зависимости от нормативно-правовой базы той или иной страны. США, Великобритания и Германия активно продвигают использование АРА для обеспечения определенности и уменьшения числа споров, в то время как Китай и Казахстан имеют ограниченный опыт использования данного вида сделок.

### *Литературный обзор*

В современном мире международные компании сталкиваются с необходимостью адаптации своих стратегий трансфертного ценообразования к разнообразным налоговым системам различных стран. Широкий круг научных исследований посвящен вопросам, связанным с трансфертным ценообразованием в странах, где действуют различные налоговые политики. Сравнительный анализ этих систем и их воздействия на стратегии компаний в сфере международных бизнес-операций представляет собой актуальное направление исследований, о чем свидетельствует обширный литературный обзор в данной области.

Современные исследования акцентируют внимание на разносторонней значимости трансфертного ценообразования, рассматривая его в контексте стратегического инструмента, модели коммерческих операций и средства управления корпоративными финансами. Исследуя методологию статьи Д. Сыромятникова, М. Долгова, С. Демин предлагает комплексный подход к анализу корпоративных бизнес-операций, включая улучшенный структурно-функциональный подход и количественные аналитические методы (Syromyatnikov D. et al., 2022). Полученные результаты, основанные на практике ведущих консалтинговых компаний, представляют собой ценный вклад в научные исследования по трансфертному ценообразованию и практике налоговой отчетности активов в странах с развивающейся экономикой.

В работе С.А. Климовой, Идена Маркса рассматриваются вопросы относительно проблематики индекса агрессивности трансфертного ценообразования на предприятиях Казахстана, в ходе которой было протестировано шесть переменных, ожидалось, что все переменные положительно связаны с агрессивностью трансфертного ценообразования, но при проведении результатов исследования стало известно, что только 3 переменные влияют на данную проблему (Klimova S.A., & Eden M., 2021). Также исследователи подтверждают, что тематика недостаточно изучена и рассмотрена в экономике Казахстана.

Исследование, проведенное учеными Владимиром Белым и Татьяной Стадник, подчеркивает необходимость сравнительного анализа процедур заключения соглашений о трансфертном ценообразовании в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Российской Федерации и Республике Казахстан (Belykh V., & Stadnik T., 2021). В ходе исследования рассматриваются вопросы определения сторон соглашения, внесения в них изменений, сроков окончательного принятия решения по заявлению предпринимателей, а также перечня документов, необходимых для его подписания. Анализ научных дискуссий касательно трактовки характера соглашений по ценообразованию, включая их отнесение к формам налогового контроля или к контрактной регуляции в области налогообложения, обогащает представленное исследование. В статье выявлены положительные и отрицательные аспекты таких соглашений для государства и бизнеса, с учетом их потенциала для балансировки интересов общества и частного сектора. Предложены изменения в законодательство о трансфертном ценообразовании в России и Казахстане с целью улучшения процедуры заключения соглашений с налоговыми целями.

Исследование автора Н.Т. Мамбеталиева фокусируется на основных аспектах контроля за трансфертным ценообразованием и его развитии в государствах-членах ЕврАзЭС, включая Киргизию, Казахстан, Таджикистан, Беларусь и Российскую Федерацию (Mambetaliev N. T., 2010). В тексте проведен сравнительный правовой анализ национальных законодательств в сфере трансфертного ценообразования, выявляя ключевые различия и сходства. Рассматриваются вопросы контроля за ценообразованием, внесения изменений, сроков принятия решений и перечня необходимых документов, предлагая практический взгляд на эффективность данных мер в контексте регулирования трансграничных бизнес-операций в рассматриваемых странах.

Статья З.Г. Заурбековой посвящена проблемам государственного регулирования и контроля за использованием механизмов трансфертного ценообразования субъектами внешнеэкономической деятельности в Казахстане. В тексте рассматривается сущность трансфертного ценообразования, проводится анализ базовых подходов к его регулированию как в мировой практике, так и в Республике Казахстан (Zaurbekova Z.G., 2020). Осуществляется детальный анализ специфики нормативно-правового регулирования данной сферы экономических отношений в Казахстане. На основе проведенного анализа разрабатываются рекомендации по оптимизации государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования в Казахстане.

Г.Ж. Акина в своей статье поднимает одну из насущных проблем — трансфертное ценообразование. Выбор данной темы обусловлен зависимостью Казахстана от экспорта сырья, что делает страну уязвимой перед угрозой потерь бюджета, связанных с использованием субъектами экспорта трансфертного ценообразования (Akina G.Zh., 2011). Вопросы трансфертного ценообразования становятся реальным препятствием в отношениях между налогоплательщиками и государственными органами. Эффективный государственный контроль над трансфертным ценообразованием является одним из ключевых инструментов обеспечения экономической безопасности.

Т.С. Парсаданян исследует трансфертное ценообразование, включая определение понятия, уточнение списка взаимосвязанных налогоплательщиков и разделение списков контролируемых сделок (Parsadanyan T.S., 2018). Анализ иностранных законов о трансфертном ценообразовании, особенно в странах Евразийского экономического союза, позволяет сделать выводы: законы вступили в силу в разные годы, в том числе в Республике Казахстан. В Армении закон принят в 2018 году, однако эффективность его применения на практике остается под вопросом.

Исходя из анализа статей ученых из различных стран, приходим к выводу о недостаточной глубине изучения данной темы и выявляем существующие пробелы в существующих исследованиях. Это указывает на потребность в дополнительных исследованиях и расширении знаний в области трансфертного ценообразования, что может способствовать более эффективному регулированию и контролю в этой сфере.

#### **Методы**

В исследовании будет использована методология сравнительного анализа. Она включает в себя изучение налоговых систем и правил трансфертного ценообразования в отдельных странах и выявление основных областей расхождений. Путем анализа соответствующих законов, нормативных актов и международных руководств будет оцениваться влияние различных налоговых режимов на методы трансфертного ценообразования, требования соответствия и механизмы разрешения споров.

Основным объектом исследования является практика трансфертного ценообразования в странах с различными налоговыми системами.

Предметом исследования является сравнительный анализ практики трансфертного ценообразования.

Данное исследование вносит свой вклад в понимание трансфертного ценообразования в странах с различными налоговыми системами. Выводы предоставят ценную информацию многонациональным предприятиям, налоговым органам и политикам, способствуя принятию обоснованных решений и разработке эффективной политики трансфертного ценообразования. В конечном счете, это исследование направлено на обеспечение справедливости, прозрачности и соблюдения правил трансфертного ценообразования в юрисдикциях с различными налоговыми системами.

#### **Результаты**

Одним из главных проблем налоговой политики любой страны является развитие механизмов трансфертного ценообразования, имеющие приоритетное значение при минимизации налогообложения и определении соответствующих цен для трансфертных операций (Antipina D.P., 2022).

Международный опыт трансфертного ценообразования предполагает применение принципов и рекомендаций. Одним из главных проблем налоговой политики любой страны является развитие механизмов трансфертного ценообразования, имеющих приоритетное значение при минимизации налогообложения и определении соответствующих цен для трансфертных операций, установленных различными странами и международными организациями.



Рисунок 2. Результаты закрытия сделок MAP и APA по ТЦО (2021 г.)\*

\*Примечание. Составлен автором на основе Официального сайта ОЭСР.

В международной практике трансфертная цена трактуется как цена «определяемая при ведении торговли между структурными подразделениями единой организации и его находящимися в различных странах аффилированными лицами» (McCarten William J., 1995).

Трансфертное ценообразование, согласно Тоно и другим, определяется как специальная цена продажи или стоимость, используемая при обмене между подразделениями для учета доходов подразделения продаж и затрат подразделения закупок (Barnes Khris, Messina Whiteside, 2020).

Следует отметить, что основой ТЦО является «принцип вытянутой руки». Сущность данного принципа заключается в том, что условия по заключенным сделкам между взаимозависимыми сторонами были такими же, как заключаемые сделки между независимыми (Suvorina D.V., 2020).

В Руководящих принципах ОЭСР по трансфертному ценообразованию подчеркивается принцип «вытянутой руки», или «соразмерности», который является ключевой концепцией ТЦО и гласит, что связанные лица должны оценивать свои сделки так, как если бы они были несвязанными субъектами, работающими по рыночным ценам. Это международно-признанный стандарт для определения цен сделок между связанными сторонами в рамках многонациональных предприятий (МНП).

Правило «вытянутой руки» гарантирует, что прибыль, полученная от трансграничных операций, распределяется справедливо и в соответствии с экономической ценностью, вносимой каждым участвующим субъектом. Это не позволяет связанным сторонам манипулировать ценами для перемещения прибыли в юрисдикции с более низкими налоговыми ставками, тем самым избегая или сводя к минимуму свои общие налоговые обязательства. В целом, международный опыт трансфертного ценообразования включает в себя сложное взаимодействие внутренних правил, международных руководств, правоприменительной практики и механизмов разрешения споров. Цель состоит в том, чтобы обеспечить надлежащее распределение прибыли между связанными сторонами и уплату налогов в соответствии с принципом рыночных отношений.

Элемент налогообложения влияет на определение трансфертных цен с участием компаний, работающих в нескольких юрисдикциях (Hikmatin R., & Suryarini T., 2019). Это стало возможным бла-

годаря экономической глобализации, позволяющей компании работать в нескольких странах, отсюда и растущее число ТНК.

В связи с отсутствием четких правил трансфертного ценообразования возникают некоторые серьезные проблемы, нельзя не согласиться с мнениями Роджерса и Оутса, специалистам по трансфертному ценообразованию требуются значительные практические знания и опыт, накопленные с течением времени, включая не только теоретическое применение ALP (принцип «вытянутой руки»), но и достигнутые соглашения на практике (Rogers H., Oats L., 2022).

На результативность работы государства, связанной со сбором налогов, влияют качество законодательных актов в области налогообложения и практика правильной оценки и определения трансфертных цен, которые отрицательно сказываются на притоке прямых иностранных инвестиций.

Согласно Де Муджи и Лю, одностороннее принятие правил трансфертного ценообразования может оказать негативное влияние на фактические инвестиции транснациональных корпораций (De Mooji R., Liu L., 2018).

Учитывая важность трансфертного ценообразования для международной бизнес-среды, правила трансфертного ценообразования пересматриваются и дополняются ежегодно.

Принципы ТЦО в Соединенных Штатах Америки базируются на основе руководящих принципов ОЭСР и изложены в Налоговом кодексе страны. Все налогоплательщики, в том числе нерезиденты, находящиеся и функционирующие на территории США, а также применяющие ТЦО в своей финансовой деятельности, имеют возможность не предоставлять отчетную документацию до момента поступления запроса от налоговых служб. Отчетная документация подготавливается на добровольной основе с целью минимизации риска получения штрафных санкций и необходима для дальнейшего учета операций между связанными компаниями. Что касается методов, то законодательство США не предусматривает наличие определенного порядка применения того или иного концепта, однако обязывает юридических лиц использовать методологию расчета трансфертной цены в соответствии со сферой деятельности предприятия. Принцип «вытянутой руки» играет важную роль в ценообразовании и включает в себя такие методы, как «метод сопоставимой неконтролируемой цены», «стоимость плюс», «затраты плюс», а также методы «цены перепродажи» и «сопоставимой прибыли». Однако применение иных методов расчета трансфертной стоимости возможно, в случае отсутствия компромисса между компаниями.

В США действует хорошо зарекомендовавшая себя программа АРА, управляемая Службой внутренних доходов (IRS). Заключение соглашений о предварительном ценообразовании (АРА) в Соединенных Штатах рассматривается с целью своевременного документирования всех фактов, методик и действий, предпринимаемых юридическим лицом по отношению к ТЦО в последующие пять лет. Налоговое управление США разрешает налогоплательщикам заключать односторонние, двусторонние или многосторонние соглашения об ассоциации. Односторонние АРА предполагают соглашения между налогоплательщиком и Налоговым управлением США, в то время как двусторонние/многосторонние АРА предполагают соглашения между налогоплательщиком, Налоговым управлением США и одним или несколькими иностранными налоговыми органами. Программа АРА в США направлена на обеспечение предсказуемости и снижение риска двойного налогообложения.

Начиная с 1991 года, на территории США было заключено более 2 200 сделок АРА, стоимость которых на сегодняшний день составляет 113 500 долл. США. Цена сделок варьируется в зависимости от случая и может составлять 54 000 долл. США при заключении краткосрочного соглашения на мелкий случай. Стоит отметить, что процедуры взаимного согласования (МАР) также имеют место быть при наличии риска двойного налогообложения. Данные сделки являются бесплатными и применимы в случае отсутствия соглашений между странами. Налогоплательщики могут инициировать процедуру МАР, если они считают, что действия налоговых органов в одной или обеих странах-участницах договора приводят к налогообложению не в соответствии с договором. Налоговое управление США совместно с компетентными органами другой страны-участницы договора работает над решением проблемы двойного налогообложения по взаимному согласию. Правительство США также рассматривает наличие арбитражных сделок при решении конфликтов между связующими сторонами, в том числе включая договора с такими странами, как Канада, Франция, Япония и Швейцария.

Данные по сделкам МАР в период с 2018 по 2021 год даны в таблице 1.

Таблица 1. Статистика по сделкам MAP в период с 2018 по 2021 год, США\*

Наименование/год	2018	2019	2020	2021
Заклученные сделки MAP	157	188	179	130
Закрытые сделки MAP	181	142	209	308
Среднее время закрытия сделки MAP	35,0	35,2	47,1	48,5
Коэффициент закрытия	23%	20%	28%	46%

\*Примечание. Составлена авторами на основе официального сайта Grant Thornton International.

Сделки MAP в Соединенных Штатах являются одной из доступных практик документирования трансфертного ценообразования между связанными экономическими отношениями сторонами одной компании. С каждым годом количество заключенных сделок увеличивалось вплоть до 2021 года. Среднее время закрытия сделки увеличилось с 35 месяцев до 48,5 месяцев за 4 года. В связи с этим коэффициент закрытия также возрос и составил 46 % в 2021 году.

В Великобритании трансфертное ценообразование регулируется налоговым положением страны и основано на принципе «вытянутой руки» в соответствии с ключевыми принципами ОЭСР. Правила ТЦО затрагивают всех юридических лиц, осуществляющих свою деятельность на территории страны. Правительство Великобритании обязывает предприятия своевременно предоставлять отчетную документацию, содержащую полную информацию касательно ценообразования между связующими компаниями, указанную в первых двух приложениях к V-ой главе Руководства ОЭСР по ТЦО. Отчетность предоставляется до момента подачи налоговой декларации и предусматривает внесение всех необходимых корректировок. Корректировки вносятся только в сторону увеличения, что исключает возможность отображения взаимозачетов между сторонами. Данный принцип имеет название «улица с односторонним движением». Вся документация должна храниться налогоплательщиком в течение последующих 6-ти лет с даты ее предоставления в налоговые органы.

Как и в Соединенных Штатах, в Великобритании возможно применение различных методов ТЦО, в зависимости от направления деятельности предприятия без определенной иерархии. Все методы должны соответствовать основному принципу, и ответственность за корректность применения той или иной методики расчета, а также за своевременное и правильное предоставление отчетной документации ложится исключительно на плечи налогоплательщика.

В Великобритании действует программа АРА, управляемая Министерством доходов и таможен Ее Величества (HMRC). Как и в США, Великобритания предлагает односторонние, двусторонние и многосторонние АРА. Налогоплательщики могут подать заявку на получение АРА для получения соглашения о методологиях трансфертного ценообразования и сделках со связанными сторонами с HMRC и, если применимо, с иностранными налоговыми органами.

Также на территории Соединенного Королевства действует процедура MAP, доступная в соответствии с ее налоговыми соглашениями. Налогоплательщики могут обратиться за помощью в MAP для разрешения споров о трансфертном ценообразовании, возникающих в связи с применением налоговых соглашений Великобритании с другими странами.

Статистика ТЦО в Великобритании с 2018 по 2021 год представлена в таблице 2.

Таблица 2. Статистика ТЦО в Великобритании с 2018 по 2021 год\*

Наименование/год	2018	2019	2020	2021
Доходность по ТЦО, млн фунт.стерл.	1169	1454	2162	1482
Поданные заявки АРА	24	29	24	40
Согласованные сделки АРА	30	26	24	20
Среднее время достижения соглашения АРА, мес.	33,6	47,9	55,5	58,3
Согласованные сделки АТСА	59	45	23	7
Среднее время достижения соглашения АТСА, мес.	26,3	24,4	28,1	44
Согласованные сделки MAP	91	80	128	96
Среднее время достижения соглашения MAP, мес.	27	22,86	34,4	21,1

\*Примечание. Составлена авторами на основе официального сайта Grant Thornton International.

Сделки АРА в Великобритании, более известные как АТСА, имеют место быть в случае недостаточной капитализации предприятия, а также являются абсолютно бесплатными для всех налогоплательщиков страны.

Управление по налоговым и таможенным сборам Великобритании (англ. HMRC) ведет тщательную проверку каждой поданной заявки на сделку и имеет право отказать в случае отсутствия долж-

ной необходимости. Сделки MAP также не предусматривают взимание платы и могут быть отклонены HMRC. Стандартные сделки APA не являются распространенным вариантом соглашения, что подтверждается снижением количества заявок в 2021 году до 24 сделок. Жесткие условия подачи заявки и ограничения, предусмотренные Управлением по налоговым и таможенным сборам Великобритании, являются причиной увеличения числа отказов в заключении той или иной сделки.

Законодательство Соединенного Королевства предусматривает наличие исключений для малого и среднего бизнеса в вопросе предоставления отчетной документации по трансфертному ценообразованию. К числу исключений относятся также благотворительные и страховые организации, соответствующие рекомендациям 2003/361 / ЕС. Также стоит отметить, что для компаний, осуществляющих деятельность в сфере цифровых услуг (маркетплейсы, поисковые системы и социальные сети) предусмотрена новая ставка налога в размере 2 % от общего дохода, размер которого должен составлять не менее 500 млн фунтов стерлингов.

Что касается других стран Европы, то стоит обратить внимание на опыт регулирования трансфертного ценообразования Германии, который основывается на принципе независимости сторон. Принцип «вытянутой руки» применим немецкими компаниями в случае полной осведомленности двух связующих сторон обо всех возможных обстоятельствах. Несмотря на членство Германии в ОЭСР, ключевые принципы организации не являются обязательным законом для немецких компаний. Однако налоговое законодательство страны в отношении ТЦО определяет основные правила и методики оценки справедливой стоимости, опираясь на принципы налоговой конвенции ОЭСР.

Наиболее приемлемым методом, применяемым в целях трансфертного ценообразования на территории Германии, является анализ сопоставимости и наличия сопоставимых значений. В случае если такие значения не могут быть определены, то необходимо проведение сравнения рыночных цен с точки зрения двух зависящих друг от друга сторон посредством применения общеэкономических методов оценки. Таким образом, правительство Германии поощряет применение различных методов ТЦО, акцентируя внимание на выборе подходящего метода, исходя из направления деятельности компаний.

Говоря о документации, стоит отметить, что существует обязательство по предоставлению основного и локального файлов по операциям ТЦО, которое распространяется только на трансграничные сделки. Все требования по оформлению и предоставлению отчетности включены в налоговое законодательство Германии и должны быть учтены всеми налогоплательщиками в случае поступления запроса от налоговых органов. Все сделки, совершаемые внутри целой фирмы, должны быть обоснованы и логичны, а также подвержены предварительному экономическому анализу.

Соглашения о предварительном ценообразовании APA являются весьма распространенной практикой в Германии и предусматривают заключение сделки в случае отсутствия соглашения между связующими сторонами. Данные сделки предусматривают плату в 30 000 евро, а также 15 000 евро — в случае ее продления. Также предусмотрено снижение первоначального сбора до 10 000 евро и последующего до 7 500 евро при критических объемах транзакций, не достигших минимального порогового значения. Заключение сделки MAP возможно в случае возникновения риска двойного налогообложения и не предусматривает взимание платы. Данные соглашения подлежат рассмотрению при наличии правовых оснований на осуществление процедуры взаимного согласия в соответствии с Арбитражной конвенцией ЕС, имплементацией Директивы ЕС о механизмах разрешения налоговых споров или соглашением об избежании двойного налогообложения.

Налоговые соглашения Германии также включают положения о MAP. Налогоплательщики могут добиваться разрешения споров о трансфертном ценообразовании в рамках процесса MAP, привлекая компетентные органы соответствующих стран-участниц договора. В Германии процедуры взаимного согласования ТЦО пользуются особой популярностью за счет наличия четко обозначенных условий заключения сделок в соответствии с Руководящими принципами ОЭСР. С каждым годом количество заключенных сделок увеличивалось вплоть до 2021 года, когда оно составило 273 сделки за год (табл. 3).

Таблица 3. Статистика по сделкам MAP в период с 2018 по 2021 гг., Германия\*

Наименование/год	2018	2019	2020	2021
Заключенные сделки MAP	178	241	323	273
Закрытые сделки MAP	227	218	204	284
Среднее время закрытия сделки MAP	39,1	36,5	28,6	23,1
Коэффициент закрытия	36%	36%	30%	37%

\*Примечание. Составлена авторами на основе официального сайта European Unio.

Также возросло количество закрытых сделок за отчетный год. Среднее время закрытия сделки снизилось с 39,1 месяцев до 23,1 месяцев за 4 года, а коэффициент закрытия увеличился с 36 % до 37 % за анализируемый период.

Рассматривая опыт стран Азии на примере Китайской Народной Республики, стоит отметить, что в законодательстве страны предусмотрено применение принципа, во многом схожего с принципом «вытянутой руки», однако без ссылок на конвенцию ОЭСР. Данный режим можно рассматривать как «улицу с односторонним движением», поскольку допустимыми корректировками будут являться только изменения в сторону увеличения. Однако не стоит сравнивать с изменениями в рамках АРА и МАР, где учитывается возможность корректировки как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Данные сделки не предусматривают взимание платы и охватывают период в 3–5 лет. В КНР разрешены АРА в одно-, дву- и многостороннем порядке. Рассмотрение данной заявки будет производиться на условиях, когда ежегодная сумма операций организаций Китайской Народной Республики будет превышать 40 млн юаней суммарно за последние три года. Китай активно развивает свою программу АРА, чтобы обеспечить определенность и уменьшить количество споров о трансфертном ценообразовании. Государственное налоговое управление (в настоящее время Государственная налоговая администрация, STA) отвечает за администрирование процесса АРА. Китай предлагает односторонние, двусторонние и многосторонние соглашения АРА, и этот процесс включает переговоры с соответствующими налоговыми органами. Налоговые соглашения Китая, как правило, включают положения МАР. Налогоплательщики могут добиваться разрешения споров о трансфертном ценообразовании в рамках процесса МАР, привлекая сотрудников и компетентные органы другой страны-участницы договора.

За рассматриваемый период в Китае также наблюдается рост заключенных сделок, исключение составляет 2019 год, то есть по сравнению с 2018 годом количество заключенных сделок снизилось до трех (табл. 4).

Таблица 4. Статистика по сделкам МАР в период с 2018 по 2021 год, Китай\*

Наименование/год	2018	2019	2020	2021
Заключенные сделки МАР	13	10	18	19
Закрытые сделки МАР	39	15	5	23
Среднее время закрытия сделки МАР	32	47,4	46,7	48,1
Коэффициент закрытия	43%	23%	8%	30%

*\*Примечание.* Составлена авторами на основе официального сайта Grant Thornton International.

Режим самооценки также имеет место быть среди китайских компаний, однако он не гарантирует устранение риска будущей официальной проверки в отношении ТЦО. Законодательство Китая также не предусматривает наличие определенной иерархии методов трансфертного ценообразования, что демонстрирует свободу выбора подходящего метода в соответствии со сферой деятельности связанных предприятий.

Подготовка документации по трансфертному ценообразованию является обязательным условием для китайских компаний, даже в случае убыточного положения. В зависимости от уровня дохода, организации формируют локальный и мастер-файл, которые должны быть составлены исключительно на китайском языке и предоставлены в налоговые органы в случае их официального запроса. Однако в случае, если доля иностранного капитала в китайской компании не превышает 51%, а трансфертные операции имеют исключительно внутренний характер, предусмотрено полное освобождение от предоставления документации.

В Казахстане регулирования процесса ТЦО осуществляется на основании Закона Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» от 5 июля 2008 года. Данный Закон действует на основании принципов, отмеченных Конвенцией ОЭСР, и распространяется на все трансграничные и внутрестрановые операции.

Руководящие принципы ОЭСР не являются обязательным законом и носят исключительно рекомендательный характер. По этой причине существует иерархия пяти доступных методов ТЦО, во главе которой находится метод сопоставимой неконтролируемой цены, применение которого в расчете трансфертной цены является приоритетным. Остальные методы могут быть использованы только в случае, если предыдущий в иерархии метод является неподходящим.

Отчетная документация предоставляется казахстанскими компаниями в налоговые органы в соответствии с общеустановленными правилами ОЭСР, а также является обязательной и сопровождает

ся уведомлением. Документация включает в себя отчет по странам, локальный и мастер файлы, подготовка которых напрямую зависит от связующей стороны и уровня ее дохода. Однако часть компаний и учреждений, попадающая под действие международного соглашения, освобождается от предоставления документации и регулирования трансфертного ценообразования в целом.

Данные по сделкам МАР Казахстана за 2018–2021 гг. даны в таблице 5.

Таблица 5. Статистика по сделкам МАР в период с 2018 по 2021 год, Казахстан\*

Наименование/год	2018	2019	2020	2021
Заклученные сделки МАР	2	0	0	0
Заклученные сделки МАР	2	0	0	0
Среднее время закрытия сделки МАР	22,13	Дела не закрыты	Дела не закрыты	Дела не закрыты
Кoeffициент закрытия, %	29	0	0	0

\*Примечание. Составлена авторами на основе официального сайта Grant Thornton International.

Что касается сделок по АРА и МАР, то стоит отметить, что соглашения о предварительном ценообразовании являются редкостью на территории Республики Казахстан и заключаются на срок не более 3 лет.

Процедуры взаимного согласования (МАР) также не являются распространенным видом сделок из-за минимального риска двойного налогообложения за счет заключения конвенций между Казахстаном и другими странами. Именно поэтому сделки МАР не заключались с 2019 по 2021 год.

### **Выводы**

Сравнительный анализ подчеркивает проблемы и последствия внедрения трансфертного ценообразования в странах с различными налоговыми системами. Понимание этих различий имеет решающее значение для многонациональных компаний и налоговых органов, чтобы эффективно ориентироваться в сложных правилах трансфертного ценообразования. Принимая соответствующие подходы и международные стандарты, страны могут повысить последовательность и справедливость практики трансфертного ценообразования, создавая благоприятную среду для трансграничных деловых операций.

Все страны, которые были изучены в данном исследовании, придерживаются принципа «вытянутой руки», который гласит, что сделки между связанными сторонами должны проводиться так, как если бы они были несвязанными сторонами, заключающими сделки по справедливой рыночной стоимости. Этот принцип является основой регулирования трансфертного ценообразования во всем мире. Хотя принцип «вытянутой руки» общепризнан, в каждой стране существуют свои предпочтительные методы определения цен. Например, в Казахстане в основном используется метод сопоставимых неконтролируемых цен (CUP), в то время как Китай больше полагается на метод транзакционной чистой маржи (TNMM).

Нормативно-правовая база, регулирующая трансфертное ценообразование, существенно различается во всех странах. В США, Великобритании и Германии действуют хорошо зарекомендовавшие себя и всеобъемлющие правила трансфертного ценообразования, в то время как Китай и Казахстан все еще разрабатывают и совершенствуют свои системы трансфертного ценообразования. В каждой стране также применяются различные подходы к налоговым проверкам, связанным с трансфертным ценообразованием. Частота, объем и интенсивность этих проверок могут существенно различаться, что приводит к различным уровням соблюдения требований и правоприменения.

В заключение сравнительный анализ практики трансфертного ценообразования в странах с различными налоговыми системами подчеркивает важность понимания специфики нормативно-правовой базы каждой страны при осуществлении международных сделок. Многонациональные предприятия, работающие в этих юрисдикциях, должны ориентироваться во всех возможных нюансах правил трансфертного ценообразования, чтобы обеспечить их соблюдение, снизить риски и избежать потенциальных споров с налоговыми органами. Поскольку большинство стран продолжают совершенствовать свои системы трансфертного ценообразования, предприятия должны сохранять бдительность и соответствующим образом адаптировать свои стратегии трансфертного ценообразования для поддержания налоговой эффективности и соответствия меняющимся нормативно-правовым актам.

**Список литературы**

- Barnes Khris. Transfer Pricing: Purpose of Determination and Factors Affecting Transfer Pricing Determination / Khris Barnes, Whiteside Messina // Journal Dimensie managemet and Public. — 2020. — Volume 1. — Issue 1. — P. 27-34
- Belykh V. Improving the Procedures for Concluding Transfer Pricing Agreements in Russia and Kazakhstan: a Comparative-Legal Analysis / V. Belykh, T. Stadnik // In Investments and Public Finance. Svetlana Moroz, Urszula K. Zawadzka-Pak (Ed.). — 2022. — P. 13-22. Temida 2, przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.
- Burgess R. Taxation and development / R. Burgess, N. Stern // *Journal of economic literature*. — 1993. — N 31(2). — P. 762-830.
- De Mooji R. At A Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations [Electronic resource] / R. De Mooji, L. Liu // IMF Working Paper WP/18/69. Access mode: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/03/23/At-A-Cost-the-Real-Effects-of-Transfer-Pricing-Regulations-45734>.
- Hikmatin R. Transfer pricing of manufacturing companies in Indonesia / R. Hikmatin, T. Suryarini // *Accounting Analysis Journal*. — 2019. — N 8(3). — P. 165–171.
- Klimova S.A. To be or not to be: transfer pricing aggressiveness in the enterprises of Kazakhstan / S.A. Klimova, M. Eden. — 2021.
- Mccarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J. Mccarten. — FAD IMF. — Washington, D.C., 1995. — 391 p.
- Official website of European Union. — [Electronic resource]. — Access mode: <https://commission.europa.eu/>
- Official website of Grant Thornton International. — [Electronic resource]. — Access mode: <https://www.grantthornton.com/>
- Official website of the OECD. — [Electronic resource]. — Access mode: <https://www.oecd.org/>
- Rogers H. Transfer pricing: changing views in changing times / H. Rogers, L. Oats // *Accounting Forum*. — 2022. — Vol. 46. — N 1. — P. 83-107.
- Syromyatnikov D. Transfer pricing in emerging markets / D. Syromyatnikov, M. Dolgova, S. Demin // *Montenegrin Journal of Economics*. — 2020. — N 16(2). — P. 203-218.
- Акина Г.Ж. Реалии трансфертного ценообразования / Г.Ж. Акина // Материалы VII Междунар. науч. конф. молодых ученых «Наука и образование–2011» 25–26 апреля 2011 г. — Ч. IV. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://dspace.enu.kz/bitstream/handle/data/5737/Realii-senoobrazovania.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Заурбекова З.Г. Трансфертное ценообразование в Республике Казахстан: основные проблемы государственного регулирования и контроля [Текст] / З.Г. Заурбекова // *Central Asian Economic Review*. — 2020. — № 1. — С. 21–32.
- Мамбеталиев Н.Т. Трансфертное ценообразование в странах ЕВРАЗЭС / Н.Т. Мамбеталиев // *Налоговая политика и практика*. — 2010. — № 7. — С. 38–42.
- Парсаданян Т.С. Процесс зарубежных механизмов трансфертного ценообразования / Т.С. Парсаданян // *Достижения науки и образования*. — 2018. — №2 (24). — С. 26–29.
- Суворина Д.В. Принцип «выянутой руки» как основополагающий принцип трансфертного ценообразования / Д.В. Суворина // *Современные гуманитарные исследования*. — 2020. — № 6(97). — С. 46–49.

**С.А. Климова, А.М. Нургалиева, Ж.А. Абишева, А.Б. Әлібекова**

**Түрлі салық жүйесі бар елдердегі трансферттік бағабелгілеу: салыстырмалы талдау**

**Аңдатпа:**

**Мақсаты:** Трансферттік баға әртүрлі елдердегі байланысты компаниялар арасында берілетін тауарлардың, қызметтердің және зияткерлік меншіктің тиісті бағаларын анықтауда басым рөл атқарады. Трансферттік баға пайданың әділ бөлінуін қамтамасыз ету және халықаралық саудада салық төлеуден жалтарудың алдын алу үшін өте маңызды. Дегенмен, әртүрлі елдерде түрлі салық жүйелерінің болуы трансферттік операциялардың тиісті бағаларын анықтауда қиындықтар тудыруы мүмкін.

**Әдісі:** Зерттеуде әртүрлі елдердегі салық жүйелерін және трансферттік бағаларды анықтау үшін салыстырмалы талдау әдісі пайдаланылды. Негізгі назар трансферттік бағабелгілеу тәжірибесіне, тиімді саясатты әзірлеу үшін компаниялар мен салық органдарына ақпарат беруге бағытталған.

**Қорытынды:** Әртүрлі салық жүйесі бар елдер арасындағы трансферттік бағабелгілеудегі сәйкессіздіктер анықталды. Зерттеу осы саладағы тиімді стратегияларды әзірлеуге негіз береді.

**Тұжырымдама:** Мақалада әртүрлі салық жүйесі бар елдердегі трансферттік бағабелгілеудің салыстырмалы талдауы жүргізілген және туындайтын мәселелерді шешудің әртүрлі тәсілдері зерттелген.

**Кілт сөздер:** трансферттік баға, тиімді менеджмент, нәтижелік пайда әдісі, бизнес ортасы.

S.A. Klimova, A.M. Nurgaliyeva, Z.A. Abisheva, A.B. Alibekova

### Transfer pricing in countries with different tax systems: comparative analysis

#### Annotation:

**Object:** Transfer pricing plays a central role in determining the appropriate prices for goods, services and intellectual property transferred between related companies in different countries. Transfer pricing is vital to ensure fair distribution of profits and prevent tax evasion in international trade. However, the presence of different tax systems in different countries can create problems in determining appropriate prices for transfer transactions.

**Methods:** The study uses a comparative analysis method to examine tax systems and transfer pricing in different countries. The main focus is on transfer pricing practice, providing information to companies and tax authorities to develop effective policies.

**Findings:** Discrepancies in transfer pricing between countries with different tax systems were identified. The study provides a basis for developing effective strategies in this area.

**Conclusions:** In this article we will conduct a comparative analysis of transfer pricing in countries with different tax systems and study different approaches to solving emerging problems.

**Keywords:** transfer pricing, effective management, resultant profit method, business environment.

#### References

- Akina, G.Zh. (2011). Realii transfertnogo tsenoobrazovaniia [Realities of transfer pricing]. *Materialy VII Mezhdunarodnoi nauchnoi konferentsii molodykh uchenykh «Nauka i obrazovaniia–2011» — Proceedings of the VII International Scientific Conference of Young Scientists “Science and Education – 2011”. Part IV (April 25–26)*. Retrieved from <https://dspace.enu.kz/bitstream/handle/data/5737/Realii-senoobrazovania.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [in Russian].
- Barnes Khris, & Messina Whiteside (2020). Transfer Pricing: Purpose of Determination and Factors Affecting Transfer Pricing Determination. *Journal Dimensie managemet and Public, Vol. 1, Issue 1, 27-34*.
- Belykh, V. & Stadnik, T. (2022). Improving the Procedures for Concluding Transfer Pricing Agreements in Russia and Kazakhstan: a Comparative-Legal Analysis. In *Investments and Public Finance*. Editors Svetlana Moroz, Urszula K. Zawadzka-Pak (pp. 13-22). Temida 2, przy współpracy i wsparciu finansowym Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.
- Burgess, R. & Stern, N. (1993). Taxation and development. *Journal of economic literature*, 31(2), 762-830.
- De Mooji, R. & Liu, L. At A Cost: the Real Effects of Transfer Pricing Regulations. *IMF Working Paper WP/18/69*. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/03/23/At-A-Cost-the-Real-Effects-of-Transfer-Pricing-Regulations-45734>.
- Hikmatin, R. & Suryarini, T. (2019). Transfer pricing of manufacturing companies in Indonesia. *Accounting Analysis Journal*, 8(3), 165–171.
- Klimova, S.A. & Eden, M. (2021). To be or not to be: transfer pricing aggressiveness in the enterprises of Kazakhstan.
- Mambetaliev, N.T. (2010). Transfertnoe tsenoobrazovanie v stranakh EVRAZES [Transfer pricing in the EURASEC countries]. *Nalogoivaia politika i praktika — Tax policy and practice*, (7), 38–42 [in Russian].
- Mccarten William J. (1995). International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division. FAD IMF. Washington D.C., 391 p.
- Official website of European Union. Retrieved from <https://commission.europa.eu/>
- Official website of Grant Thornton International. Retrieved from <https://www.grantthornton.com/>
- Official website of the OECD. Retrieved from <https://www.oecd.org/>
- Parsadanyan, T.S. (2018). Protsess zarubezhnykh mekhanizmov transfertnogo tsenoobrazovaniia [The process of foreign transfer pricing mechanisms]. *Dostizheniia nauki i obrazovaniia — Achievements of science and education*, 2 (24), 26–29 [in Russian].
- Rogers, H. & Oats, L. (2022). Transfer pricing: changing views in changing times. *Accounting Forum, Vol. 46, 1, 83-107*.
- Suvorina, D.V. (2020). Printsip «vytianutoi ruki» kak osnovopolagaiushchii printsip transfertnogo tsenoobrazovaniia [The “outstretched arm” principle as the fundamental principle of transfer pricing]. *Sovremennye gumanitarnye issledovaniia — Modern humanitarian studies*, 6(97), 46–49 [in Russian].
- Syromyatnikov, D., Dolgova, M., & Demin, S. (2020). Transfer pricing in emerging markets. *Montenegrin Journal of Economics*, 16(2), 203-218.
- Zaurbekova, Z.G. (2020). Transfertnoe tsenoobrazovanie v Respublike Kazakhstan: osnovnye problemy gosudarstvennogo regulirovaniia i kontroliia [Transfer pricing in the Republic of Kazakhstan: the main problems of state regulation and control]. *Central Asian Economic Review*, (1), 21–32 [in Russian].