

Плюсы и минусы нового законодательства о трансфертном ценообразовании

А. Мендыбаев, руководитель департамента «Трансфертное ценообразование» юридической фирмы «GRATA»

В свете усиления государственного контроля предпринимательской сферы Казахстана особо пристальное внимание государство уделяет контролю за трансфертным ценообразованием, который является особым видом контроля, отличающимся от обычной налоговой проверки и требующим специального подхода при проведении контрольных мероприятий в отношении международных деловых операций.

С 2001 г. действует Закон Республики Казахстан «О государственном контроле при применении трансфертных цен».

Основным предметом регулирования данного закона являются отношения в процессе осуществления государственного контроля при применении трансфертных цен. При этом в рамках международных соглашений осуществляется обмен информацией в части взаимозависимости и взаимосвязанности сторон, в подтверждении регистрации налогоплательщика в данной стране, контроль операций с офшорными компаниями, с юридическими лицами, имеющими льготы по налогам, бартерных операций и систем взаимозачета с 10-процентным отклонением в ту или иную сторону от рыночной цены и т.д.

При выявлении фактов применения трансфертных цен, то есть реализации (экспорт) по заниженным ценам и приобретения (импорт) по завышенным ценам, налоговые органы корректируют доход и соответственно доначисляют налоги и платежи.

В соответствии с законом контроль осуществляется посредством проведения мониторинга сделок и при проведении проверок по соблюдению налоговых и таможенных обязательств.

Мониторинг сделок проводится на основе сравнительного анализа цен приобретения и реализации налогоплательщика с рыночными ценами.

1. Цена налогоплательщика формируется на основе:
 - грузовых таможенных деклараций, представляемых таможенными органами в налоговые органы;
 - данных республиканского и регионального электронных мониторингов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы.
2. Рыночные цены формируются на основе данных:
 - информационных агентств;
 - государственных органов Республики Казахстан, а также стран ближнего и дальнего зарубежья;
 - международных организаций;
 - налогоплательщиков.

В случае выявления у налогоплательщиков по результатам **мониторинга сделок** фактов применения трансфертных цен налоговые органы **назначают проверку по вопросам трансфертного ценообразования.**

Проверки по вопросам трансфертного ценообразования **назначаются в случае проведения проверок по соблюдению налоговых и таможенных обязательств.** Проверка по трансфертному ценообразованию относится к документальной тематической проверке и может назначаться не чаще одного раза в год.

При осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием налогоплательщики сталкиваются с определенными трудностями.

Немаловажной проблемой при проведении проверок по трансфертному ценообразованию является доказательство применяемой цены сделки.

Доказать расходы, понесенные покупателем, на практике достаточно сложно, так как



документы находятся у покупателя и во многих случаях покупатель отказывается их предоставлять ввиду их конфиденциальности.

В связи с отсутствием у налогоплательщиков данных документов налоговыми органами производится корректировка дохода без учета данных документов, что в дальнейшем приводит к большим доначислениям.

Как показала практика, все доначисленные суммы по трансфертному ценообразованию налогоплательщиками оспаривались в вышестоящих налоговых органах и далее — в судебных инстанциях.

Основными спорными вопросами являются применение источников информации, дифференциал (статьи и ставки расходов, связанных с доставкой товара до соответствующих рынков), а также применение метода определения рыночной цены.

Как известно, с 1 января 2009 г. вступит в силу новый Закон Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании», который отличается от действующего закона.

Данный закон направлен на регулирование общественных отношений, а не на установление меры.

При этом в новом законе есть не только положительные моменты, но и определенные трудности, с которыми столкнутся на практике налогоплательщики.

ПЛЮСЫ

Понятие «диапазон цен»

На мировых рынках не может существовать только одна цена, она варьируется в зависимости от места проведения торгов, цены доставки и многих других факторов.

Казахстанские предприятия не реализуют свою продукцию на мировых биржах, а осуществляют поставки на условиях FOB, DAF и т.д., и она впоследствии поставляется покупателем на мировые рынки.

К примеру, казахстанский экспортер реализует нефть на условиях FOB (Актау), далее риски по товарам переходят к покупателю, который может реализовать продукцию в любом направлении, то есть в Иран, Баку и Махачкалу, при этом у каждого направления существует своя методика определения рыночной цены в зависимости от рынка поставки.

Для иранского направления используются мировые цены нефти DUBAI, для европейского направления используются мировые цены нефти BRENT.

В связи с вводом диапазона цен при расчете рыночной цены на условиях FOB (Актау)

События Нефтяная отрасль

С вводом в эксплуатацию комплекса глубокой переработки сырья АНПЗ значительно увеличит отбор светлых фракций из нефти, сократив количество неэксплуатированного мазута. Если сегодня производится 600 тыс. тонн бензина, то со временем будет производиться 1 млн 300 тыс. тонн. С миллиона до полутора миллионов тонн возрастет выпуск дизельного топлива.

«Повышение глубины переработки нефти является приоритетом не только в программе развития нефтеперерабатывающей отрасли, но и всего нефтегазового комплекса Казахстана», — отметил Р. Зайцев.

О том, насколько комплекс повлияет на окружающую среду региона, также говорили на обсуждении. Заказчиком предОВОС выступил АО «Торговый дом «КазМунай-Газ». ПредОВОС разработана ТОО «Консалтинговый центр «Недра» по договору с ТОО «Инжиниринговая компания «Казгипрнефтьтранс». ПредОВОС выполнена на основе «Технико-экономического обоснования комплекса глубокой переработки нефти на базе Атырауского НПЗ», разработанного ТОО «ИК «Казгипрнефтьтранс» и компанией «Axens» (Франция).

«Общее воздействие на окружающую среду планируемых изыскательских, строительно-монтажных, пусконаладочных и эксплуатационных работ будет осуществляться в соответствии с Экологическим кодексом Республики Казахстан и другими законодательными требованиями в области охраны окружающей среды», сообщила начальник департамента экологии ТОО «Консалтинговый центр «Недра» Ольга Уварова.

Присутствовавшие на слушаниях экологи, представители общественности высказали целый ряд замечаний по проекту.

По итогам слушаний был подписан протокол.

«Казинформ». 11.07.2008.

К 2015 г. планируется добыча нефти на уровне 100 млн тонн

К 2015 г. планируется добыча нефти на уровне 100 млн тонн. Об этом в ходе III Евразийского энергетического форума «KazEnergy» заявил министр энергетики и минеральных ресурсов Республики Казахстан Сауат Мынбаев. От также отметил, что в 2007 г. добыча нефти и газового конденсата в Казахстане составила 67 млн тонн, что на 4 % больше, чем в предыдущем году.

В 2008 г. ожидается добыча на уровне 70 млн тонн, что составляет 1,8 % от мирового показателя. И при таком соотношении запасов и объемов добычи имеются хорошие перспективы роста, подчеркнул глава МЭМР.



можно будет использовать мировые цены DUBAI и BRENT.

Налоговыми органами при определении рыночной цены будет учитываться существующий диапазон цен, то есть рыночная цена на условиях FOB (Актау) будет определяться в диапазоне цен между рыночной ценой DUBAI и BRENT.

Понятие «дифференциал»

В статье 8 действующего закона определены условия, влияющие на величину отклонения цены, применяемой при совершении сделки, от рыночной цены, которое не полностью покрывает расходы, возникающие при последующей реализации или приобретении товара, а также статьи расходов, которые могут принять налоговые органы.

В новом законе расширено определение дифференциала, то есть размера корректировки, используемого для приведения цены сделки или цены из источников информации в сопоставимые экономические условия. К ним относятся:

- обоснованные и подтвержденные документально расходы, необходимые для доставки товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок;
- условия, влияющие на величину отклонения цены сделки от рыночной цены;
- качество товаров (работ, услуг).

Конечно, бремя доказывания опять будет возложено на налогоплательщика, при этом решение о том, являются ли эти расходы обоснованными и подтвержденными, будут принимать налоговые органы. Но даже это является большим сдвигом в части возможности налогоплательщиков доказать свою цену, приведя ее в сопоставимые экономические условия.

Понятие «долгосрочная цена»

По долгосрочным контрактам с небиржевыми товарами (работами, услугами), в которых указана долгосрочная цена, моментом реализации товара (работ, услуг) для определения рыночной цены является момент заключения договора при соблюдении следующих условий:

- совершение сделок по договору осуществляется в течение месяца с даты заключения договора;
- рыночная цена определяется как цена, опубликованная официально признанными источниками информации для долгосрочных контрактов на последнюю дату, предшествующую дате заключения договора;

- долгосрочная цена применяется не более одного года и подтверждается конечным контрактом между участниками сделок или последующим контрактом между трейдером, аффилированным с участником сделки — резидентом Республики Казахстан, и конечным потребителем, который является независимой стороной. Доказательством исполнения контракта являются документы, представленные по запросу уполномоченных органов.

В данном определении плюс заключается в том, что можно заключать долгосрочные контракты по внебиржевым товарам хотя бы на год.

Понятие «соглашение по применению трансфертного ценообразования»

Теперь у налогоплательщиков появится возможность заключать договор с налоговыми органами в части применения методов определения рыночной цены и источников информации, что поможет избежать разногласий в ходе проведения проверок по трансфертному ценообразованию.

Понятие «трансфертная цена»

Под трансфертной ценой понимается цена, которая формируется между взаимосвязанными сторонами и отличается от цен, установленных независимыми сторонами.

Определение нового принципа «вытянутой руки»

Данный принцип состоит в сравнении сделок, в которых участвуют взаимосвязанные и независимые стороны. Он очень распространен в мировой практике контроля за трансфертным ценообразованием.

Введение новых методов определения рыночной цены — метода распределения прибыли и метода чистой прибыли

Метод распределения прибыли определяет прибыль от сделки, которая должна быть распределена между участниками сделки. Такая прибыль распределяется между участниками сделки в соответствии с экономическим обоснованием, функциональным анализом, соглашениями, принятыми в соответствии с принципом «вытянутой руки» и на основе прибыли, которую получили бы эти компании, если бы они были независимыми.

Метод чистой прибыли основывается на определении чистого дохода, который получили



бы от этой сделки независимые стороны в сопоставимых экономических условиях. Чистый доход определяется с учетом одного из следующих показателей, которые сформировались по данным бухгалтерского учета: 1) остаточная стоимость активов; 2) объем реализации; 3) затраты.

МИНУСЫ

В новом законе даны новые определения следующих понятий.

Понятие «взаимосвязанные стороны»

Определению взаимосвязанности сторон в новом законе посвящена целая статья. Практически взаимосвязанность сторон точно определена и в действующем законе, за исключением одного пункта: участниками сделок применяется цена сделки, по которой имеется отклонение от рыночной цены с учетом диапазона цен, по данным одного из уполномоченных органов.

Практически во всех ваших сделках налоговые органы будут находить отклонения, что связано с принятием дифференциала и других составляющих определения рыночной цены.

90 % сделок, осуществляемых налогоплательщиками в международных деловых операциях, будут определены как сделки между взаимосвязанными сторонами, то есть вне зависимости от того, есть у вас отношения с покупателем или нет.

Понятие «государство с льготным режимом налогообложения» (оффшорная страна)

При определении страны с льготным режимом налогообложения в новом законе идет ссылка на налоговое законодательство Республики Казахстан.

В налоговом законодательстве Республики Казахстан понятие «государство с льготным режимом налогообложения» определяется по следующим признакам:

- иностранное государство рассматривается как государство с льготным налогообложением, если в этом государстве ставка налога составляет не более 1/3 ставки, определяемой в соответствии с Налоговым кодексом, или имеются законы о конфиденциальности финансовой информации или информации о компаниях, которые позволяют сохранять тайну о фактическом владельце имущества или фактическом владельце дохода;
- к государствам с льготным налогообложением также относятся **административно-территориальные части государств**, в которых ставка налога, фактически применяемая го-

«Что касается внутреннего рынка, то в 2007 г. поставлено и переработано на отечественных НПЗ более 12 млн тонн нефти, рост составил 3,2 %. При этом 6,2 млн тонн мы импортируем из России. Экспорт нефти в 2007 г. составил 60 млн тонн, некоторый рост показателей мы ожидаем в 2008 г., а к 2015 г. планируем добывать порядка 100 млн тонн нефти, большая ее часть будет идти на экспорт», — отметил С. Мынбаев.

С. Мынбаев также проинформировал, что к 2012 г. планируется завершить расширение возможностей Каспийского трубопроводного консорциума (КТК). «Вопрос расширения возможностей КТК с нынешних 32,9 млн тонн нефти, в том числе 25 млн тонн для казахстанской нефти, до 67 млн тонн нефти в год обсуждался долго и сейчас, по сути, он решен. В частности, 7 мая 2008 г. между Республикой Казахстан и Российской Федерацией подписан соответствующий меморандум, и такие ключевые участники, как «Транснефть», «КазМунай-Газ», «Шеврон», «Эксон» и другие, согласовали данное соглашение. В настоящее время остаются только процедурные вопросы», — пояснил С. Мынбаев.

Прогнозные объемы добычи сырого газа к 2010 г. составят 42 млрд кубометров, к 2015 г. — 62 млрд кубометров.

«Для Казахстана все более перспективным энергоносителем становится природный газ, разведанные и оценочные запасы которого с учетом новых месторождений составляют около 3,3 трлн кубометров, а потенциальные ресурсы оцениваются в 6–8 трлн кубометров (это 1,7 % мирового запаса). Основная часть запасов сосредоточена на крупных разрабатываемых или подготовленных к разработке месторождениях, таких как «Тенгиз», «Кашаган», «Королевское», нефтегазоконденсатных месторождениях «Карачаганак», «Жанажол» и других», — проинформировал С. Мынбаев.

«В 2007 г. в Казахстане добыто 29,6 млрд кубометров газа, при этом прогнозные объемы к 2010 г. составят 42 млрд кубометров, к 2015 г. — 62 млрд кубометров», — уточнил глава МЭМР.

Приоритетной задачей является стабильное обеспечение газом внутреннего рынка Казахстана, при этом основные ресурсы сосредоточены на западе, соответственно, уровень газификации в этих областях выше.

«В настоящее время северные области обеспечивают газом, поставляемым из России, и прорабатываются вопросы обеспечения центра Казахстана путем угольной газификации. Одной из актуальных проблем на текущий момент является обеспечение стабильного газоснабжения южных областей, где поставки природного газа традиционно осуществляются из Узбекистана, и в осенне-зимние периоды в этом регионе мы ощущаем острейшую нехватку газа», — пояснил глава МЭМР.



сударством к юридическому лицу — нерезиденту, составляет не более 1/3 ставки, определяемой в соответствии с Налоговым кодексом, или имеются законы о конфиденциальности финансовой информации или информации о компаниях, которые позволяют сохранять тайну о фактическом владельце имущества или фактическом владельце дохода.

Если использовать данные определения при контроле за трансфертным ценообразованием, то Казахстан попадает под них как офшорная страна, то есть в некоторых административно-территориальных частях Казахстана применяются льготные ставки налогов.

Контроль внутренних сделок

В случае если ваша сделка осуществлена на территории Казахстана и впоследствии будет связана с международной деловой операцией, то данная сделка будет подлежать контролю. К таким сделкам относятся сделки:

- 1) по реализуемым полезным ископаемым, добытым недропользователем, являющимся одной из сторон;
- 2) одна из сторон которых имеет льготы по налогам;
- 3) одна из сторон которых имеет убыток по данным налоговых деклараций за два последних налоговых периода, предшествующих году совершения сделки.

Например, вы являетесь недропользователем и реализовали свою продукцию казахстанскому предприятию, которое впоследствии реализовало ее на экспорт по трансфертной цене. При выявлении данных фактов налоговые органы корректируют доход и соответственно начисляют корпоративный подоходный налог.

На основе корректировки дохода вам будут начислены роялти и сверхприбыль (если, конечно, вы на нее вышли) вне зависимости от того, связаны вы с экспортером или нет, так как согласно новому определению ваша сделка будет подпадать по определению сделки между взаимосвязанными сторонами.

Мониторинг сделок

В новом законе целая статья посвящена определению мониторинга сделок, а также документам, которые необходимо представлять в налоговые органы для его осуществления.

Теперь в случае непредставлении подтверждающих документов по дифференциалу в ходе мониторинга сделок данные статьи расходов не будут учитываться в ходе проведения налоговой проверки.

Корректировка объекта налогообложения

Согласно новому закону корректировка объекта налогообложения будет осуществляться при любом отклонении цены от рыночной, за исключением сельскохозяйственной продукции.

Как известно, в действующем законе существовал люфт в 10 %, который позволял налогоплательщикам отходить от рыночных цен.

Существует много фактов, которые трудно доказать налоговым органам (маржа трейдера, экспедиторские услуги, потери, хеджирование, демередж), и если эти расходы можно было определять в 10-процентном люфте, то их, конечно, можно было и не подтверждать.

Теперь люфт отсутствует, налоговые органы не будут также принимать во внимание косвенные затраты, что приведет к многочисленным спорам при определении рыночной цены.

Метод сопоставимой неконтролируемой цены

В данный метод были введены новые определения.

Моментом реализации товара является **дата перехода права собственности** к покупателю, хотя в Налоговом кодексе моментом реализации является **отгрузка** товаров, выполнение работ и предоставление услуг с целью продажи, обмена, безвозмездной передачи товара, а также передача заложенных товаров залогодержателю.

Разница между датой перехода собственности и отгрузкой может составлять месяц и более, а это влияет на определение рыночной цены, то есть если вы определили цену на момент отгрузки и товар начинает двигаться к покупателю, то теперь рыночная цена будет определяться только при получении товара покупателем. При этом рыночная цена будет определяться только соответствующим рынком поставки товара, независимо от места регистрации покупателя.

Допустим, вы реализуете продукцию европейской компании, которая обязала вас поставить товар в любую страну. Рыночная цена будет определяться по месту поставки товара, то есть в случае поставки товара в Китай рыночная цена будет определяться на основе китайского рынка, в случае поставки товара в США — на основе американского рынка.

Теперь налогоплательщик должен будет осуществлять сбор информации о продвижении своего товара для определения рыночной цены. В случае отказа покупателя предоставить информацию, налогоплательщику необходимо будет строить доказательства на основе возможного передвижения своего товара, то есть у вас будет несколько рыночных цен.



Дифференциал

Согласно новому закону дифференциал будет учитываться при определении рыночной цены в случае своевременного и обоснованного предоставления информации по мониторингу сделок.

Могут возникнуть такие сложности, как невозможность предоставления дифференциала в ходе проведения мониторинга сделок в связи с отсутствием у казахстанских предприятий документов, для сбора которых нужно будет определенное количество времени.

Теперь в случае непредоставления в ходе мониторинга сделок дифференциал не будет учитываться при проведении налоговой проверки. Это приведет к тому, что контроль за трансфертным ценообразованием будет в основном оспариваться в судебных инстанциях.

Немаловажным фактором является также исключение дифференциала при сделках с государствами с льготным налогообложением.

Мы понимаем, что политика государства направлена на исключение сделок с офшорными компаниями, но вне зависимости от поставки товара должны учитываться прямые затраты. К таким затратам относятся транспортные, таможенные и другие расходы, которые можно подтверждать не только официальными источниками информации, но и документами транспортных, портовых и других компаний, осуществляющих перевозку.

Соглашения по применению трансфертного ценообразования

Теперь у налогоплательщиков появится возможность заключить договор с налоговыми органами в части применения методов определения рыночной цены и источников информации, за рамки которого нельзя выходить.

Как указывалось ранее, основным спорным вопросом всегда являлось применение дифференциала. Налоговые органы будут согласовывать методы определения рыночной цены и источники информации, но основным спорным вопросом остается применение прямых и косвенных затрат. Будут ли налоговые органы согласовывать их или нет, пока неизвестно.

Вывод

Новый закон разрабатывался в целях совершенствования контроля за трансфертным ценообразованием и направлен на устранение разногласий между налогоплательщиками и контролирующими органами.

Согласно новому закону все сделки по внешнеэкономической деятельности будут подпадать под трансфертное ценообразование, при этом будет ограничена возможность налогоплательщиков доказать соответствие своей цены рыночной. ❧

С целью обеспечения энергетической безопасности и уменьшения зависимости от внешних поставок прорабатывается проект строительства магистрального газопровода Бейнеу – Бозой – Акбулак, которое планируется завершить к 2014 г. «Это позволит беспрепятственно подавать газ из западных в южные регионы страны с последующим выходом к восточной границе Республики Казахстан. Пока речь идет об объеме порядка 5 млрд кубометров», – резюмировал С. Мынбаев.

В 2010 г. Казахстан может выйти на первое место в мире по добыче урана с планируемыми объемами на уровне 15 400 тонн в год. Об этом в ходе III Евразийского энергетического форума «KazEnergy» заявил министр энергетики и минеральных ресурсов Республики Казахстан Сауат Мынбаев. «Сегодня Казахстан занимает второе место в мире по выявленным запасам урана после Австралии. В 2008 г. из всех звеньев ядерно-топливного цикла республика присутствует лишь в нескольких – это добыча урана (19 % от общемирового объема), реконверсия гексовторида в двуокись оксида урана (6 %), изготовление топливных таблеток (4 %)», – проинформировал глава МЭМР.

Сегодня НАК «Казатомпром» реализует проект создания вертикально интегрированной компании с участием во всех звеньях ядерно-топливного цикла. «Согласно проведенному анализу Казахстан в 2015 г. может занять следующие позиции: добыча урана возрастет с 19 % до 32 % от общемирового объема, доля Казахстана в секторе конверсионных мощностей составит 7 %, обогащения – 4 %, конверсии – от 6 % до 17 %. Мы существенно увеличим показатели и по изготовлению топливных таблеток – с 4 % до 17 % и, ранее не присутствуя в изготовлении тепловыделяющих элементов и сборов, в этой сфере к 2015 г. достигнем 15 % мирового рынка. Также «Казатомпром» с учетом долевого участия косвенно может принять участие в строительстве атомных электростанций», – резюмировал С. Мынбаев.

В этом году национальная компания «КазМунайГаз» планирует добыть порядка 17 млн тонн нефти и газоконденсата, сообщил на III Евразийском энергетическом форуме президент компании Кайыргельды Кабылдин. По его словам, за период с 2002 по 2007 г. среднегодовой темп роста объемов добычи нефти на КМГ составил в среднем 10 % в год. «В этом году мы планируем добыть порядка 17 млн тонн нефти и газоконденсата, ставим целью довести собственную добычу нефти до 30 млн тонн в год», – сказал он.

В долгосрочной перспективе объемы наращивания добычи и рост запасов компания связывает в первую очередь с освоением блоков на шельфе казахстанского сектора Каспийского моря.

«Если в 2002 г. объем извлекаемых запасов составил 480 млн тонн, то сегодня этот показатель вырос до 612 млн тонн, и в перспективе мы предполагаем довести этот показатель до 800 млн тонн. Этот рост произошел за счет совершения операций по приобретению и слиянию», – добавил К. Кабылдин.

«Казинформ». 04.09.2008