

# Новый закон «О трансфертном ценообразовании»

**Н. Сыдыков, директор группы трансфертного ценообразования ТОО «Olympex Advisors»**

С 1 января 2009 г. вступил в силу Закон Республики Казахстан от 5 июля 2008 г. № 67-IV ЗРК «О трансфертном ценообразовании». Данный закон был принят взамен Закона Республики Казахстан от 5 января 2001 г. № 136-II ЗРК «О государственном контроле при применении трансфертных цен», действие которого прекратилось с 1 января 2009 г.

В целом следует отметить, что положения нового закона, в отличие от норм старого закона, более приближены к международным принципам контроля над трансфертным ценообразованием, основанным на рекомендациях Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), и содержат значительные позитивные изменения, связанные с введением новых методов и понятий, таких, как «диапазон цен», «принцип вытянутой руки» и т.д.

Вместе с тем ряд нововведений закона, на наш взгляд, имеет отрицательный характер, обусловленный значительным усложнением и ужесточением механизмов осуществления контроля над трансфертными ценами.

## Предварительное соглашение по трансфертным ценам

Одним из существенных нововведений является возможность заключения предварительного соглашения с налоговыми органами по применению трансфертных цен. Данное соглашение заранее определяет перечень критериев для установления справедливого уровня трансфертных цен по сделкам в течение определенного периода времени.

Процедуры предварительного согласования по трансфертным ценам позволяют объективно оценивать внешнеэкономические сделки на предмет применения трансфертных цен. На практике используются как двусторонние, так и многосторонние соглашения между налогоплательщиками и налоговыми администрациями нескольких стран.

Необходимо отметить, что процедуры предварительного согласования методики ценообразования широко распространены в странах ОЭСР и их использование позволяет избежать

споров по поводу распределения налоговых доходов налогоплательщиков между налоговыми администрациями стран, в которых налогоплательщики осуществляют деловые операции.

## Введение новых методов определения рыночной цены

В новом законе в соответствии с рекомендациями ОЭСР, наряду с существующими традиционными методами определения рыночных цен, а именно методом сопоставимой неконтролируемой цены, методом «затраты плюс» и методом цены последующей реализации, введены новые методы — распределения прибыли и чистой прибыли.

**Метод распределения прибыли** определяет прибыль от сделки, которая должна быть распределена между участниками сделки.

**Метод чистой прибыли** основывается на определении чистого дохода, который получили бы от этой сделки независимые стороны в сопоставимых экономических условиях.

Как известно, использование традиционных методов предполагает отвлечение значительного объема трудовых ресурсов и времени ввиду того, что по каждой сделке необходимо осуществить сбор документов для приведения условий сделок в сопоставимые экономические условия для последующего сравнения уровня цен.

Методы прибыли позволяют оценивать не каждую сделку в отдельности, а в целом результат осуществления целого ряда сделок между компаниями за определенный период времени и проводить распределение прибыли в зависимости от осуществляемых функций, принимаемых обязательств и рисков.

Положительной характеристикой методов прибыли является возможность анализа результатов сделок в целом за налоговый период — месяц, квартал или год.

## Отчетность по мониторингу сделок

В целях осуществления государственного контроля уполномоченные органы проводят

мониторинг сделок по перечню товаров, по которым могут быть применены трансфертные цены. Для систематизации процесса и усиления таких инструментов мониторинга, как камеральное выявление отклонений цен, для предприятий, подлежащих мониторингу, вводится отчетность, в которой будет раскрываться методология ценообразования и иные данные.

### Описание возможных рисков

Необходимо отметить, что в новом законе большинство рекомендаций ОЭСР было принято в искаженном виде, что, в свою очередь, создает значительные риски и потенциально может существенно осложнить финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков.

Особенно **спорными**, как нам представляется, являются **следующие изменения**.

#### 1. Распространение сферы действия закона на сделки в Республике Казахстан

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 нового закона контроль при трансфертном ценообразовании осуществляется по следующим сделкам:

- 1) международным деловым операциям;
- 2) совершаемым на территории Республики Казахстан в случае их дальнейшей взаимосвязи с международными деловыми операциями: по реализации полезных ископаемых, добытых недропользователем, являющимся одной из сторон; у одной из сторон, которая имеет льготы по налогам; у одной из сторон, которая имеет убыток по данным налоговых деклараций за два последних налоговых периода, предшествующих году совершения сделки.

Из положений нового закона следует, что любой недропользователь при реализации добытых им полезных ископаемых на территории Республики Казахстан подпадает под контроль при применении трансфертных цен в случае непосредственной взаимосвязи данной операции с международными деловыми операциями.

При этом не ясно, что подразумевается под непосредственной взаимосвязью с международными деловыми операциями (МДО). В случае отсутствия однозначного толкования понятия непосредственной взаимосвязи с МДО есть риск того, что практически все сделки при наличии той или иной связи с МДО будут подпадать под сферу действия закона, в то время как взаимосвязь с МДО может быть обусловлена самой природой сделки. Например, недропользователь реализует сырую нефть компании на внутреннем рынке для последующей переработки на нефтеперерабатывающем заводе. В результате переработки компания по-

## События Назначения

Ответственный секретарь является политическим государственным служащим, обладающим особым статусом, назначается на должность и освобождается от должности президентом по согласованию с премьер-министром. Он приравнивается по должности к первому заместителю министра или первому заместителю руководителя государственного агентства.

В своей деятельности ответственный секретарь подотчетен президенту, правительству и руководителю соответствующего государственного органа.

Ответственный секретарь не прекращает своих полномочий в случае отставки правительства, руководителя центрального исполнительного органа.

*Kazakhstan today. 13.03.2009*

### Назначен новый вице-министр экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан

В связи с переходом Пирматова Галымжана Олжаевича на другую работу постановлением Правительства Республики Казахстан от 20 марта 2009 г. № 369 на должность вице-министра экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан назначен Сулейменов Тимур Муратович.

Министром экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан Б. Султановым новый вице-министр был представлен коллективу министерства.

Сулейменов Т.М., 1978 года рождения, в 2000 году окончил экономический факультет Павлодарского государственного университета по специальности «Менеджмент». Затем, продолжив обучение по президентской стипендии «Болашак» в Мерилендском университете Школы бизнеса Р. Смита (США), получил степень магистра бизнеса со специализацией «Финансы».

Имеет второе высшее образование по специальности «Юриспруденция». В настоящее время получает профессиональную сертификацию в Ассоциации присяжных бухгалтеров и аудиторов Великобритании.

Свою трудовую деятельность Т. Сулейменов начал с должности главного консультанта в аудиторской компании «Эрнст энд Янг Казахстан» г. Алматы. В последнее время работал директором Департамента налогового учета и налогового планирования АО «Разведка Добыча «КазМунайГаз».

Принимал активное участие в разработке нового Налогового кодекса и ряда подзаконных актов на уровне министерств, Правительства и Парламента Республики Казахстан, разъясняя специфику нефтегазового сектора и особенности практического применения налогового законодательства в отрасли.



лучает целую корзину нефтепродуктов, в том числе бензин, дизельное топливо, мазут и т.д. В последующем бензин и дизельное топливо реализуются на внутреннем рынке, тогда как мазут ввиду отсутствия достаточного уровня внутреннего потребления частично экспортируется. Можно ли признавать сделку между недропользователем и компанией сделкой, непосредственно взаимосвязанной с МДО, несмотря на то что взаимосвязь наблюдается через продукт переработки, а не по полезному ископаемому?

Исходя из смысла вышеприведенной нормы данная сделка будет признаваться непосредственно взаимосвязанной с МДО. В данном примере риски для недропользователя заключаются в том, что цены сделок на внутреннем рынке значительно ниже экспортных цен, соответственно, разница в ценах, на которые налагаются налоговые санкции, составит значительную сумму.

Учитывая требования нового законодательства о трансфертном ценообразовании, в начале этого года крупные недропользователи практически прекратили поставку сырой нефти на внутренний рынок. Такая ситуация сохранялась вплоть до того момента, когда с покупателями нефти были заключены договора с регрессом налоговых рисков по вопросам трансфертного ценообразования. Тем самым недропользователи переложили свои потенциальные налоговые риски на своих покупателей.

Здесь также целесообразно обратить внимание на рекомендации ОЭСР, согласно которым контроль осуществляется только по сделкам со связанными сторонами и только когда сделки имеют характер МДО.

Думается, что контроль трансфертных цен по внутренним сделкам целесообразен для федеративных государств, в которых каждый субъект федерации имеет свою налоговую систему и, следовательно, есть смысл в манипулировании ценами сделок.

На наш взгляд, для Казахстана, являющегося унитарным государством, на всей территории которого действует единая налоговая система, введение контроля над трансфертными ценами по внутренним операциям нецелесообразно.

## 2. Расширительное толкование понятия взаимосвязанности

Согласно положениям нового закона если участники сделки применяют цену сделки, имеющую отклонение от рыночной цены с уче-

том диапазона цен по данным одного из уполномоченных органов, то они признаются взаимосвязанными сторонами.

Данная норма позволяет контролирующим органам осуществлять контроль над трансфертными ценами в отношении практически всех участников международных операций вне зависимости от наличия взаимосвязанности сторон сделок.

Как уже отмечалось, ОЭСР рекомендует осуществлять контроль только по сделкам между связанными сторонами и только когда сделки имеют характер МДО.

Принятие этой нормы позволит контролировать практически все сделки вне зависимости от наличия связанности сторон, так как новый закон может признать фактически невзаимосвязанные стороны связанными сторонами.

То есть, условно говоря, покупка (продажа) какого-либо товара со скидкой, выходящей за пределы диапазона цен, фактически приводит к тому, что продавец (покупатель) — физическое или юридическое лицо — будет признаваться законом родственником (родственной компанией). Тем самым создается прецедент,

...любой недропользователь при реализации добытых им полезных ископаемых на территории Республики Казахстан подпадает под контроль при применении трансфертных цен в случае непосредственной взаимосвязи данной операции с международными деловыми операциями.

когда практически все люди на земле потенциально могут быть признаны друг другу родственниками, по крайней мере по этому закону. Все бы замечательно, если бы не то обстоятельство,

что в результате признания вас родственником вам могут начислить большие налоги, штрафы и пени.

## 3. Новые определения понятий «сделка» и «момент реализации товара»

В новом законе дается определение понятия сделки как каждой документально подтвержденной поставке товара в рамках договора. Вместе с тем дается новое определение момента реализации товара — дата перехода права собственности к покупателю. При этом при расчете отклонения цены сделки от рыночной цены учитывается информация только на момент реализации товара.

Необходимо отметить, что согласно практике делового оборота при заключении договоров могут быть определены иные условия по определению цены (от даты коносамента, от даты штампа на железнодорожной накладной, среднемесячная цена и т.д.).

Реализация данной нормы может привести к тому, что, если договором определен иной механизм ценообразования, чем цена на момент перехода собственности, налогоплательщик может быть признан злоупотребляющим транс-



фертными ценами с соответствующей корректировкой дохода и доначислением налога.

Например, договор предусматривает, что момент перехода права собственности — момент отгрузки товара с железнодорожной станции, а цена определяется как среднемесячная цена за месяц, следующий за месяцем отгрузки. Согласно положениям данной нормы любые отрицательные отклонения цены за котировальный период (среднемесячная цена) от цены на момент отгрузки приведут к корректировке дохода и доначислению налогов. В то же время по положительным отклонениям цены за котировальный период и цены на момент отгрузки товара с железнодорожной станции каких-либо механизмов по уменьшению налогов не предусмотрено.

В связи с тем что контроль над трансфертными ценами будет осуществляться отдельно по каждой сделке, данные положения закона позволяют в одностороннем порядке производить доначисления налогов в случаях неблагоприятного развития конъюнктуры рынка и не позволят воспользоваться благоприятным развитием ситуации на рынке.

С учетом нестабильности мировых цен налогоплательщикам могут быть доначислены налоги в зависимости от развития конъюнктуры мировых рынков, что, на наш взгляд, неправомерно, поскольку ни один казахстанский налогоплательщик не в силах оказать влияние на цены мирового рынка.

#### **4. Отсутствие допустимого отклонения цены сделки от рыночной цены**

Одним из наиболее спорных является предложение об исключении любого допустимого предела отклонения цены сделки от рыночной цены и введении вместо него диапазона цен.

Так, по старому закону корректировка дохода производилась по сделкам, указанным в подпунктах 1–6 пункта 2 статьи 3, при любом отклонении, в остальных случаях — при отклонении более чем на 10 %.

В новом законе при установлении факта отклонения цены сделки от рыночной цены с учетом диапазона цен в ходе проверок уполномоченные органы производят корректировку объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением. Необходимо обратить внимание на отмену механизма допустимого десятипроцентного отклонения от рыночной цены, за исключением сделок с сельскохозяйственными товарами.

Как было отмечено выше, комментируемый закон вводит новые понятия, одним из которых является «диапазон цен» — две и более рыночные цены, опубликованные в источниках информации.

Установление в законе данного понятия в целом соответствует международным стан-

## **Суды и споры**

### **Выявлены нарушения в регистрации «Толкыннефтегаза»**

Министерство энергетики и минеральных ресурсов Республики Казахстан отменило собственное решение от 20 февраля 2007 г., разрешающее передачу 100 % акций в уставном капитале «Толкыннефтегаза» от компании Gheso в пользу Terra raf trans trading Ltd. по договору купли-продажи от 12 мая 2003 г. Теперь акционеры «Толкыннефтегаза» должны в десятидневный срок снова обратиться за этим разрешением.

По информации источника в министерстве, выяснилось, что владельцы предприятия при подаче в экспертную комиссию документов на регистрацию утаили наличие других документов, что в результате повлияло на экономическую деятельность предприятия и нанесло ущерб интересам государства в области недропользования.

Фактически передача стопроцентной доли участия в компании «Толкыннефтегаз» была осуществлена в пользу Terra raf trans trading limited не в 2007 г., а еще в мае 2005 г. Так, Минюст Казахстана 16 мая 2005 г. произвел регистрацию ТОО «Толкыннефтегаз», и в составе его учредителей уже значилась Terra raf trans tra ding limited.

МЭРТ Казахстана усмотрело в этих действиях нарушение части 3 статьи 71 Закона Республики Казахстан «О недрах и недропользовании», которое ущемляет интересы государства, имеющего согласно этой статье «приоритетное право перед другой стороной контракта или участниками юридического лица, обладающего правом недропользования, и другими лицами на приобретение отчуждаемого права недропользования (его части) и (или) доли участия (пакета акций) в юридическом лице, обладающем правом недропользования, а также в юридическом лице, которое имеет возможность прямо и (или) косвенно определять решения и (или) оказывать влияние на принимаемые недропользователем решения, если у данного юридического лица основная деятельность связана с недропользованием в Республике Казахстан, на условиях не хуже, чем предложенные другими покупателями». Данное положение действует с 1 декабря 2004 г.

ТОО «Толкыннефтегаз» разрабатывает несколько месторождений нефти и газа в прикаспийском бассейне на западе Казахстана и ведет строительство завода по производству сжиженного нефтяного газа. Основной акционер компании — молдавская финансово-промышленная группа «Аском».

*РБК. 22.12.2008*

### **В ВКО частично отменено предписание АРЕМ в отношении ТОО «Шыгысэнерготрейд»**

Специализированный межрайонный экономический суд (СМЭС) по Восточно-Казахстанской области (ВКО) вынес решение о частичной отмене предписания регионального отделения Агентства Республики Казахстан по регулированию естественных монополий (АРЕМ) по ВКО в адрес ТОО «Шыгысэнерготрейд».





дартам, однако, на наш взгляд, диапазон цен не может ограничиваться только публикациями в источниках информации.

К примеру, по отдельным видам товаров источники информации могут отсутствовать (в большинстве стран СНГ отсутствуют источники информации по ценам из-за закрытости и непрозрачности данных рынков). Диапазон цен также может быть обусловлен различием рынков, сроков поставок, условий транспортировки и т.д.

Отметим, что ОЭСР рекомендует учитывать для диапазона цен любые цены сделок между любыми независимыми сторонами.

Потенциально данная норма может привести к свободному толкованию контролирующими органами понятия

диапазона цен, то есть цены на товары, поставляемые, например, в Узбекистан, могут быть сопоставлены с ценами

в портах Балтийского или Черного морей ввиду того, что цены в указанных портах публикуются в источниках информации. При этом любые положительные отклонения цен в экспортных портах от цен при поставках в Узбекистан приведут к корректировке дохода и, соответственно, к доначислению налогов.

Данное обстоятельство, на наш взгляд, противоречит принципу сопоставимости экономических условий сделок, для соблюдения которого необходимо сравнивать сделки в аналогичных экономических и коммерческих условиях.

## 5. Ограничения по использованию дифференциала

Пункт 8 статьи 13 комментируемого закона предусматривает, что для учета дифференциала при определении рыночной цены необходимо своевременное и обоснованное предоставление информации по мониторингу цен.

Далее, в пункте 9 названной статьи говорится, что дифференциал, указанный в пункте 5, не влияет на сделки, участники которых зарегистрированы в государстве с льготным налогообложением, а корректировка объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, производится без учета положений пункта 5 статьи 13.

Пункт 5 статьи 13 гласит, что дифференциал включает в себя обоснованные и документально подтвержденные расходы, необходимые для доставки товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок, условия, влияющие на величину отклонения цены сделки от рыночной цены, указанные в пункте 7 статьи 13, и качество товаров (работ, услуг).

По сути, пункты 8 и 9 статьи 13 предусматривают ограничения использования дифференциала при условии несвоевременного предоставления информации по мониторингу цен и при осуществлении сделок с компаниями, зарегистрированными в странах с льготным режимом налогообложения.

Полагаем, что дополнительные ограничения для учета дифференциала приведут к нарушению основного принципа метода сопоставимой неконтролируемой цены, при применении которого сравнивается цена сделки на товары (работы, услуги) с рыночной ценой по идентичным (при их отсутствии — однородным) товарам в сопоставимых экономических условиях. К примеру, для того чтобы сравнить цены казах-

станских товаров с ценами, сложившимися на мировых рынках, необходимо учитывать транспортные и со-

путствующие расходы по доставке товаров до мировых рынков.

При этом нормы указанных двух пунктов позволяют проводить сравнение без учета сопоставимости экономических условий сделок (например, сравнить цену на зерно на станции Илек, находящейся на границе Казахстана и России, с ценой в черноморских портах без учета транспортных расходов на доставку зерна от Илека до порта).

В таком случае разница в цене, обусловленная объективными причинами (необходимые транспортные расходы), будет признаваться злоупотреблением при определении цены и на эту разницу будут доначислены налоги и штрафы. Принимая во внимание значительные величины транспортных расходов, можно предположить, что размеры налоговых рисков также составят значительные суммы.

Необходимо отметить, что пункт 61 постановления Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 г. № 1318 «Об утверждении перечня государств с льготным налогообложением» включает в названный перечень Швейцарскую Конфедерацию (по данным таможенной статистики, за последние годы Швейцарская Конфедерация является одним из основных покупателей казахстанской продукции).

Между тем, в соответствии с пунктом 4 статьи 224 нового Налогового кодекса Республики Казахстан, вступившего в силу с 1 января 2009 г., названный перечень государств с льготным налогообложением не является исчерпывающим и иностранное государство признается таковым в случае, если оно отвечает одному из следующих условий: в таком государстве ставка подоходного налога составляет



не более 10 %; в таком государстве имеются законы о конфиденциальности финансовой информации или законы, позволяющие сохранять тайну о фактическом владельце имущества, дохода или фактических владельцах, учредителях, акционерах компании.

Налогоплательщики — участники международных деловых операций были вынуждены в соответствии с положениями нового закона о трансфертных ценах приостановить осуществление экспортных операций со Швейцарией, что привело к затовариванию готовой продукцией. Соответственно, не имея возможности продать добытую продукцию, добывающие компании были вынуждены снижать уровень добычи. Думается, что данные факты найдут свое отражение как в статистике внешней торговли и показателях платежного баланса, так и в показателях добывающих компаний.


Необходимо отметить, что действие норм нового закона и указанного постановления Правительства Республики Казахстан о перечне государств со льготным налогообложением привело к сокращению поступления в Казахстан экспортной валютной выручки в период тяжелейшего международного финансово-экономического кризиса. Ситуация усугубляется тем, что в период закрытия мировых рынков капитала и дешевых заемных средств для развивающихся стран, к которым относится Казахстан, экспортная выручка является единственным источником поступления в страну валютных средств.

\* \* \*

Несмотря на то что новый закон о трансфертных ценах действует всего несколько месяцев, события, связанные с приостановкой поставок сырой нефти на перерабатывающие заводы, со снижением объем экспорта готовой продукции и так далее, показали необходимость его реформирования.

Разрабатываемые в настоящее время Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан подзаконные нормативные правовые акты к новому закону о трансфертных ценах не решают проблему, поскольку основные положения контроля над трансфертными ценами заложены в тексте самого закона.

Необходимость скорейшего реформирования законодательства о трансфертном ценообразовании обусловлена также кризисными явлениями как в мировой, так и в казахстанской экономике: идет повсеместная переоценка активов, крупные банки продаются за номинальные 100 тенге.

В заключение хотелось бы отметить, что, как утверждают международные эксперты, период мирового финансово-экономического кризиса является также и периодом больших возможностей. Поэтому хотелось бы пожелать всем казахстанцам побольше позитивных перемен. 

## СОБЫТИЯ Суды и споры

По информации пресс-службы компании, СМЭС по ВКО признал незаконными и отменил требования предписания АРЕМ по ВКО, кроме требования о производстве перерасчета с потребителями на сумму 61 млн тенге.

Напомним, что в апреле 2007 г. антимонопольное управление проводило плановую проверку ТОО «Шыгысэнерготрейд». По результатам этой проверки энергоснабжающей организации вынесено предписание на сумму 548 млн тенге, то есть компания должна была произвести перерасчет с потребителями на 274 млн тенге и перечислить такую же сумму в бюджет. Компания обжаловала данный документ в Специализированном межрайонном экономическом суде по ВКО, результатом которого стало это решение.

Как сообщает пресс-служба, в ходе судебного спора требование о перечислении в бюджет монопольного дохода то отменялось судом, как незаконное, то признавалось правомерным. В частности, решением СМЭС по ВКО от 15 октября 2007 г. оставлено без изменения требование о перерасчете с потребителями на сумму 105,6 млн тенге. 13 декабря 2007 г. постановлением гражданской коллегии Восточно-Казахстанского областного суда вынесено новое решение о взыскании с ТОО «Шыгысэнерготрейд» в доход бюджета 105 млн тенге и о возмещении ущерба потребителям в сумме 105 млн тенге (всего 210 млн тенге).

Затем компания обратилась в Верховный Суд Республики Казахстан, и в августе 2008 г. Верховный Суд принял решение об отмене СМЭС по ВКО от 15 октября 2007 г., дело было направлено на новое судебное рассмотрение в тот же суд в ином составе.

На состоявшемся 26 декабря заседании предписания АРЕМ по ВКО в адрес ТОО «Шыгысэнерготрейд» признаны незаконными и отменены.

Как отметила генеральный директор ТОО «Шыгысэнерготрейд» Ирина Глибина, «в декабре в прессе прошла волна дезинформации, что компания якобы должна 21 млрд тенге. Решение суда полностью опровергает это. Как только мы получим письменное подтверждение суда, мы определимся в дальнейшей стратегии».

*Gazeta.kz. 30.12.2008*

### **АЗК Казахстана: «Верховный Суд Республики Казахстан подтвердил включение АО «ПетроКазахстан Кумколь Ресорсиз» в реестр доминантов»**

Верховный Суд Республики Казахстан подтвердил включение АО «ПетроКазахстан Кумколь Ресорсиз» в государственный реестр субъектов рынка, занимающих доминирующее (монопольное) положение на соответствующем товарном рынке (реестр доминантов), передает Kazakhstan Today со ссылкой на пресс-службу Агентства Республики Казахстан по защите конкуренции (АЗК Казахстана).