

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ИНСТРУМЕНТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ПРИ ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ

Аннотация

В настоящее время вопрос налогового контроля трансфертного ценообразования является одним из наиболее сложных ввиду противоречия между масштабностью глобализации экономики и локальностью налогообложения. Проблема потерь государственных доходов, которые могут возникнуть в результате применения трансфертных цен в международных деловых операциях, безусловно, требует решения. Предметом анализа статьи является вопрос налогового мониторинга трансфертного ценообразования, в ходе которого предлагаются пути улучшения налогового администрирования, призванного увеличить поступления бюджета Республики Казахстан на основе пропорционального совмещения интересов государства и налогоплательщиков. Обзор ключевых положений Закона Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании от 5 июля 2008 г. № 67–IV позволяет сделать вывод о том, что данный вид налогового контроля является особым видом мониторинга, отличающимся от обычной налоговой проверки, требующим специального подхода при проведении контрольных мероприятий за международными деловыми операциями. Несмотря на основную цель закона – предотвращение потерь государственного дохода в международных сделках, связанных с международными деловыми операциями, механизм его правового регулирования не лишен определенных недостатков. Используя эмпирический метод исследования, автором в статье проведен сравнительный анализ налогового контроля трансфертного ценообразования в Казахстане с учетом международной практики. В результате анализа сделан вывод о том, что действующее законодательство и нормативные акты в области трансфертного ценообразования имеют недоработки как в теоретической, так и в практической сферах их применения, которые ограничивают предпринимательские условия для внешнеэкономической деятельности. Автором предложен ряд коррективов, способствующих разрешению конфликта интересов между налоговыми органами и подконтрольными им субъектами.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, налоговый контроль, законодательство, налогообложение, дифференциал, правовое регулирование, анализ, субъекты.

Для современной экономики вопрос налогового контроля трансфертного ценообразования стал актуальным с момента появления транснациональных корпораций и развития международной торговли в конце XX в. Страны Большой двадцатки и Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 2012 г. запустили проект по борьбе с размыванием налоговой базы и уклонением от уплаты налогов (Base Erosion and Profit Shifting, далее – BEPS). Началом развития проекта послужили громкие скандалы в области налогообложения, в центре которых оказались такие международные корпорации, как Starbucks, Amazon и Google [1].

Для Казахстана актуальность трансфертного ценообразования и проблема офшоров стала наиболее острой в 1999–2000 гг. Тогда, несмотря на благоприятную мировую рыночную конъюнктуру сырьевых ресурсов, экспортные цены реализуемой казахстанской продукции оставались на уровне кризисного периода, т.е. 1998 г. По данным Вашингтонского центра по стратегическим и международным исследованиям в тот период, в результате применения трансфертного ценообразования из Казахстана ежегодно «утекало» более миллиарда долларов. Международный валютный фонд показал, что только из-за занижения цен на экспортируемую нефть в 2000 г. Утечка капитала из Казахстана составила 410 миллиардов долларов, или 2,5% к ВВП страны [2].

Таким образом, в 2001 г. Казахстан стал первой страной на территории постсоветского пространства, где появился самостоятельный Закон «О государственном контроле при применении трансфертных цен» от 5 января 2001 г. № 136–II (далее – Закон № 136–II), а примерно с 2003 г. начались масштабные проверки недропользователей.

Закон № 136–II вызвал массу споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. Одной из причин послужило противоречие казахстанской практики самому определению трансфертной цены, принятому в мировой практике. По определению ОЭСР, это цена купли-

продажи товаров, нематериальных активов или услуг между ассоциированными (связанными) компаниями. В Казахстане же трансфертная цена – это цена, отличающаяся от рыночной, и каждая экспортно-импортная операция проверяется на предмет злоупотребления ценами вне зависимости от того, осуществлялась ли такая операция между связанными или независимыми сторонами, то есть априори компания считается нарушителем и должна доказать обратное [3].

Учитывая сложившуюся ситуацию, правительство Республики Казахстан инициировало разработку и принятие нового закона о трансфертном ценообразовании. Новый Закон Республики Казахстан № 67–IV «О трансфертном ценообразовании» был принят 5 июля 2008 г. и введен в действие с 1 января 2009 г. (далее – Закон РК № 67–IV).

Закон РК № 67–IV действует в настоящий момент и в течение десяти лет претерпевает незначительные изменения. Так, к примеру, закон не содержит допустимого 10-процентного отклонения рыночной цены, а в целях ограничения перераспределения прибыли и увода капитала за рубеж усилен контроль в отношении участников сделок, зарегистрированных в государствах со льготным налогообложением. После принятия действующего закона в период 2012–2013 гг. налоговыми совместно с таможенными органами был выявлен сокрытый от налогообложения доход в сумме 3,2 миллиарда долларов, в результате чего до начислено 1,7 миллиарда долларов [4].

Действующий закон, который в настоящее время является основой налогового администрирования трансфертного ценообразования в Республике Казахстан, по состоянию на 1 января 2018 г. имеет ключевые положения, которые приведены в таблице 1 [5].

Таблица 1 – Ключевые положения Закона «О трансфертном ценообразовании»

I Под трансфертной ценой (ценой перерасчета) подразумевается:
1) цена, которая формируется между взаимосвязанными сторонами и/или;
2) отличается от объективно формирующейся рыночной цены с учетом диапазона цен при совершении сделок между независимыми сторонами.
II Область применения Закона «О трансфертном ценообразовании»
Материальная область применения этого закона, а тем самым государственный контроль ценообразования распространяется на так называемые международные деловые операции, а также сделки на территории Республики Казахстан, которые состоят в непосредственной связи с международными сделками
1. Область применения: международные сделки
В соответствии со ст. 2, п 31. Закона о ТЦ следующие сделки являются международными деловыми операциями:
а) экспортные и/или импортные сделки по купле-продаже товаров;
б) сделки по выполнению работ, оказанию услуг, одной из сторон которых является нерезидент, осуществляющий деятельность в Республике Казахстан без образования постоянного учреждения;
в) сделки резидентов Республики Казахстан, совершенные за пределами территории Республики Казахстан, по купле-продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг
2. Область применения: другие случаи
Также контролю подвержены сделки, которые заключаются и исполняются в Казахстане, но при этом находятся в непосредственной связи с международными деловыми операциями. За отсутствием практической вероятности применения эти случаи не будут рассматриваться подробнее в данной статье
III Методы определения рыночной цены
При проведении контроля трансфертного ценообразования, а также при определении рыночной цены налоговыми органами Республики Казахстан используются нижеперечисленные методы трансфертного ценообразования. В первую очередь применяется Метод сопоставимой неконтролируемой цены
1. Метод сопоставимой неконтролируемой цены
Этот метод позволяет вычислить трансфертную цену путем сравнения цены сделки, примененной ее сторонами, с рыночной ценой в сопоставимых экономических условиях с учетом допустимого отклонения/дифференциала
2. Метод затрат-плюс
При использовании метода «затраты-плюс» рыночная цена товаров/работ, услуг определяется как сумма произведенных затрат/расходов и наценки

Продолжение таблицы 1

3. Метод цены последующей реализации
Метод цены последующей реализации предусматривает определение рыночной цены товаров/работ, услуг как разность между последующей ценой и подтверждаемыми затратами/расходами, понесенными покупателем при перепродаже. При этом последующей ценой считается та цена, по которой такие товары/работы, услуги реализованы покупателем при последующей реализации/перепродаже
4. Метод распределения прибыли
При применении метода распределения прибыли трансфертная цена зависит от того, как будет распределена прибыль между сторонами контракта. Прибыль исчисляется так, как если бы стороны были независимы друг от друга
5. Метод чистой прибыли
Метод чистой прибыли основывается на чистой прибыли, которую могли бы получить независимые стороны в схожих экономических условиях
IV Государственный контроль
1) мониторинга сделок;
2) налоговых проверок;
3) других процедур (это может быть, например, камеральная проверка налоговой отчетности, сведения государственных органов, а также другие данные)
Ежегодный мониторинг сделок применяется при сбыте сырья, строительных и монтажных работах, рекламных договорах, а также договорах по перевозке грузов. В иных случаях стороны контракта, как указано выше, несут обязанность по ведению документации, подтверждающей обоснованность применяемой рыночной цены
V Риски в связи с отклонением действительно произведенных выплат от рыночной цены
1. Включение в совокупный годовой доход
В случае отклонения налоговые органы уполномочены произвести так называемую корректировку объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением. В случае, если услуги будут оказаны либо товары поставлены казахстанской дочерней компании по цене ниже рыночной, казахстанские налоговые органы могут включить позитивную разницу между рыночной и применяемой ценой сделки в совокупный годовой доход казахстанской ТОО с целью ретроспективного налогообложения корпоративным подоходным налогом
2. Налогообложение дивидендов согласно пп. 14 п. 1 ст. 12 Налогового кодекса
Согласно пп. 14 п. 1 ст. 12 Налогового кодекса положительная разница между рыночной ценой и ценой, по которой такие услуги реализованы их взаимосвязанной стороне, рассматривается как скрытая выплата прибыли/конструктивные дивиденды по Налоговому кодексу, которая облагается налогом у источника выплаты по ставке 15 процентов.
3. Санкции в соответствии с Законом об административных правонарушениях
В случае отклонения цены налоговые органы могут вследствие ссылки в Законе о ТЦ применять ст. 278 Кодекса РК об административных правонарушениях (занижение сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет), по которой может быть наложен штраф в размере до 50 процентов от суммы начисленного налога
VI Возможность заключения договора по трансфертному ценообразованию
Закон о ТЦ предусматривает возможность заключения договора с налоговыми органами по трансфертному ценообразованию пп. 26 п. 2 Закона о ТЦ. При этом метод ценообразования может быть заранее обусловлен налоговыми органами. Это может уменьшить риск отклонения примененной цены сделки от рыночной и тем самым санкции со стороны налоговых органов. Несмотря на эти преимущества, данное положение Закона о ТЦ редко используется налогоплательщиками
VII Обязанность по ведению документации
Закон о ТЦ предписывает сторонам международной сделки ведение документации, которая подтверждает обоснованность применяемой цены сделки, и представляет такую документацию в течение 90 календарных дней по запросу уполномоченных органов. По этой причине мы настоятельно рекомендуем вести соответствующую документацию, которая подтверждает, что фактически уплаченное вознаграждение отвечает рыночным ценам. Это может производиться путем сравнения вознаграждений за подобные услуги между независимыми предприятиями

Несмотря на то, что Казахстан на сегодняшний день не является членом ОЭСР, проанализировав действующее законодательство о трансфертном ценообразовании, можно заключить,

что государство планомерно движется в направлении внедрения международных принципов и стандартов. Сегодня республика имеет статус наблюдателя по четырем комитетам ОЭСР, а в январе 2015 г. была подписана Страновая программа ОЭСР по сотрудничеству с Казахстаном на 2015–2016 гг. Программа направлена на развитие государственного управления, фискальной политики и других инициатив с целью их приближения к стандартам международной экономической организации.

Тем не менее эффективность казахстанского трансфертного законодательства вызывает определенные сомнения в контексте правоприменительной практики. Количество судебных споров госорганов с инвесторами растет. В 2016 г. суд Астаны и Верховный суд рассмотрели 18 гражданских дел с участием органов госдоходов, где оспариваемая сумма составила 41 миллиард тенге, в 2017 г. – 39 гражданских дел на сумму 70 миллиардов тенге, на 30 мая 2018 г. – 9 гражданских дел на сумму 8,5 миллиарда тенге. В целом за период 2016 г.–май 2018 г. оспариваемая сумма по гражданским делам составила 119,5 миллиарда тенге, где сумма решений в пользу налогоплательщиков составила всего 17,8 миллиарда тенге, или 15% от общей суммы [6].

Больше всего инвесторы оспаривают начисление обязательств по оплате эмиссий в окружающую среду, применение трансфертного контроля, исчисление рентного налога и КПН. В основном инвестиционные споры по трансфертному ценообразованию в судебном порядке происходят не из-за определения цены, а из-за включения в дифференциал различных затрат, которые должны подтверждаться документально или из официально принятых источников.

Учитывая актуальные конфликты между налоговыми органами и налогоплательщиками на почве практического применения норм Закона «О трансфертном ценообразовании», можно сделать однозначные выводы о необходимости разработки целого комплекса рекомендаций по совершенствованию процесса налогообложения при трансфертном ценообразовании.

1. В первую очередь корректировка законодательства должна касаться понимания контролируемых сделок. Международная практика трактует трансфертные цены как цены, по которым предприятие реализует материальные товары и нематериальное имущество или оказывает услуги ассоциированным предприятиям. Рекомендации ОЭСР имеют логичное обоснование по налоговому регулированию трансфертных цен, ведь когда речь идет о связанных сторонах, установление цены может иметь свободный коридор, выгодный для предприятия с точки зрения неуплаты налоговых обязательств. В таком случае налоговые органы правомочны применять рыночную цену и облагать налогом доходы одной из связанных компаний так, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. В то же время действующий Закон РК «О трансфертном ценообразовании» ориентирован не только на сделки между взаимосвязанными сторонами, а заложил право на осуществление контроля всех международных деловых операций, что противоречит принципу «вытянутой руки». В связи с этим на всех налогоплательщиков ложится «бремя доказывания» соответствия цены сделки с рынком.

2. Немаловажен вопрос дифференциала. Согласно закону дифференциал – это размер корректировки, применяемый для приведения в сопоставимые экономические условия цены сделки или цены из источника информации. Составляющие дифференциала должны подтверждаться документально или источниками информации [7]. Налогоплательщики, имея такой инструмент корректировки цены, как дифференциал, не могут применять его в полной степени, поскольку требуемые документы обоснования фактически произведенных затрат, формирующих себестоимость товаров/услуг, не могут быть в полной мере сопоставимы с внешними источниками из-за статуса коммерческой тайны этих затрат. Осложняющий фактор возможно устранить путем пересмотра метода использования дифференциала, например, корректировать сумму дифференциала расчетным способом, без требования предоставить документальное подтверждение этих затрат.

3. Согласно пп. 7 п. 1. ст. 5 действующего закона участники международной группы имеют право заключать с уполномоченными органами соглашения по применению трансфертных цен. Соглашение подписывается между Налоговым, Таможенным комитетами Министерства финансов Республики Казахстан и налогоплательщиком. Однако для его подписания необходимо представить большой перечень документов, которые должны быть нотариально заверены.

Налоговые органы рассматривают представленные документы в течение 60 рабочих дней, т.е. на 59-й день налогоплательщику может быть направлен отказ. В случае выявления нарушений по исполнению положений соглашения налоговые органы могут расторгнуть его в одностороннем порядке. Данные условия, регламентированные положениями настоящего закона, нуждаются в более четких гарантиях со стороны государства: если налогоплательщик заключил такое соглашение, то он должен быть полностью уверен в технологиях применения к нему норм трансфертного законодательства. При этом должна быть исключена возможность налоговых органов в одностороннем порядке расторгнуть данное соглашение по фактам незначительных нарушений со стороны налогоплательщика. Здесь можно и нужно предусмотреть штрафные санкции за допущенные нарушения по данному соглашению, однако также нужно четко прописать эти нарушения.

4. В осуществлении международных деловых операций значимую роль оказывает определение котировального периода, который в соответствии с п. 3 ст. 2 является периодом ценообразования, но не более тридцати одного календарного последовательного дня, за которые опубликованы котировки цен на бирже, установленным в контракте на реализацию товара (работы, услуги), в течение которого в соответствии с условиями сделки сторонами сделки определяется среднеарифметическое значение среднеарифметических ежедневных котировок цен на соответствующие биржевые товары (работы, услуги), а также не биржевые товары, цены на которые привязаны к котировкам на биржевые товары. Данное ограничение служит препятствием для предпринимательской деятельности, поскольку установление котировального периода может не соответствовать условиям проверяемого контракта в том плане, что сроки поставок, условия перехода права собственности, сроки оплаты, виды и схемы взаиморасчетов и т.п. могут не совпадать с шаблонными котировальными сроками. Например, моментом реализации товара является дата перехода права собственности к покупателю, хотя в Налоговом кодексе моментом реализации согласно методу начисления является отгрузка товаров, выполнение работ и предоставление услуг с целью продажи, обмена, безвозмездной передачи, а также передача заложенных товаров залогодержателю. Это говорит о том, что будет иметь место разница между датой перехода собственности и отгрузкой. Очевидно, что это будет влиять на определение рыночной цены, так как, допустим, цена контракта определена на момент отгрузки или заключения контракта и ситуация на рынке будет меняться по мере прохождения товара к покупателю, и теперь рыночная цена будет определяться только при получении товара покупателем [8].

5. Оптимизации налогового контроля требует и положение о сделках с контрагентами, со стороны которых выступает государство с льготным налогообложением. Согласно п. 12 ст. 10 дифференциал не влияет на сделки, участники которых зарегистрированы в государстве с льготным налогообложением. Несмотря на попытку государства препятствовать сделкам с офшорными компаниями, при возникновении у налогоплательщика таких деловых операций необходимо использовать экономические факторы и учитывать все расходы, связанные со сбытом продукции в рамках заключенного контракта между контрагентами.

Таким образом, становится очевидным, что на сегодняшний день казахстанское законодательство в отношении контроля за трансфертными ценами имеет ряд недоработок, провоцирующих возможные разночтения между фискальными органами и предпринимателями. Представляется важным, чтобы механизмы контроля трансфертных цен не только защищали интересы государства в одностороннем порядке, но и не оказывали излишнего давления на казахстанский бизнес. При ограничении возможности налогоплательщиков отстаивать свои рыночные позиции государство может лишиться себя перспектив роста и расширения международной торговли и конкурентоспособности на мировой арене.

Внесение вышеизложенных изменений в систему законодательных норм в области трансфертного ценообразования, а также приближение их к международным стандартам администрирования позволят выявить те бизнес-группы, которые в действительности применяют механизм трансфертного ценообразования с целью минимизации своих налоговых обременений. Более того, корректировки в законодательных документах приведут к мотивации тех предпринимателей, которые стремятся расширить свою внешнеэкономическую торговую деятельность, используя реальные рыночные условия.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Досмурзаева М. Трансфертное ценообразование в рамках BEPS: <https://kapital.kz/gosudarstvo/48702/transfertnoe-cenoobrazovanie-v-ramkah-beps.html> (дата обращения: 10 сентября 2018 г.).
- 2 Иванова К. Деньги делают ноги в офшорные зоны // Казахстанская правда. – 2005. – № 29–11. – С. 4.
- 3 Муқанов А. Спорная цена // Деловой Казахстан. – 2007. – № 40. – С. 7.
- 4 Вареня В. Опыт применения трансфертного ценообразования в Казахстане // Международный Атлантический альянс, 31 августа 2013 г.: http://iaa.net.ua/opyt-primeneniya-transfertnogo-cenoobrazovaniya-v-kazaxstane/#_ftnref1 (дата обращения: 10 сентября 2018 г.).
- 5 Керейбаев Г. Законодательное регулирование трансфертного ценообразования в Казахстане: http://www.roedl.net/ru/uk/publications/newsletters/newsletterarchive/newsletter_russland/newsletter_russland/newsletter_russland_september_oktober_2017_rossiiskii_informacionnyi_obzor_sentjabr_oktjabr_2017_g/novosti_v_evraziiskom_ekonomicheskom_sojuze/z (дата обращения: 10 сентября 2018 г.).
- 6 Сериков Д. Инвесторы идут на спор // Atameken business channel. – 2018. – 11 июня.
- 7 Закон о трансфертном ценообразовании: принят 5 июля 2008 г. № 67–IV // Информационно-правовая система нормативно-правовых актов. – 2018.
- 8 Доскемпирова А. Оптимизация налогового регулирования при трансфертном ценообразовании: <https://articlekz.com/article/13821> (дата обращения: сентябрь 2018).

Андатпа

Қалыптасқан жергілікті салық жүйелерінің трансферттік баға белгілеу процестерін бақылау әрекеттері экономиканың жаһандану кезеңінің талаптарымен қарама-қайшы келіп отыруы қазіргі уақыттағы ең күрделі сұрақтардың қатарына жатады. Халықаралық іскерлік операцияларда трансферттік баға қолдануы егемен елдердің мемлекеттік кіріс табыстарына нұқсан келтіруі мүмкін жағдайлар, сөз жоқ, дұрыс шешім қабылдауды талап етеді. Трансферттік баға белгілеудің салықтық мониторингі мәселесі бойынша мақала талданады, оның барысында мемлекет пен салық төлеушілер мүдделерінің пропорционалды қиыстыру негізінде Қазақстан Республикасының бюджет кірістерін ұлғайтуға арналған салықтық әкімшілендіруді жетілдіру жолдарын қарастырады. Қазақстан Республикасының трансферттік баға белгілеу туралы 2008 жылғы 5-ші шілдедегі № 67–IV Заңына шолу, халықаралық іскерлік операцияларды салықтық бақылаудың бұл тәсілі мониторингінің әдеттегі салықтық бақылаудан тыс арнайы әдістер қолдануды талап ететін ерекше түрі екендігі туралы тұжырымға келуге мүмкіндік береді. Заңның негізгі мақсаты халықаралық іскерлік операциялармен байланысқан халықаралық келісімдер кезінде мемлекеттік кіріс ысырабына тосқауыл болғанымен, оның құқықтық реттеу механизмдерінде орын алған кемшіліктер жоқ емес. Эмпирикалық зерттеу әдісін пайдалану арқасында автор халықаралық тәжірибиені ескере отырып, Қазақстандағы трансферттік баға белгілеудегі салықтық бақылау ісіне салыстырмалы талдау жасады. Талдау нәтижесінде трансферттік баға белгілеу саласында қолданыстағы заңнама мен нормативтік актілер теория және практика жүзінде сыртқы экономикалық қатынастар саласындағы кәсіпкерлікке шектеу кемшіліктері бар екендігі туралы қорытындыға келді. Автор салық органдары мен бақылау астындағы субъектілер арасындағы мүдде қақтығысына алып келуіне ықпал ететін кемшіліктерді түзету жолында бірқатар ұсыныстар енгізді.

Тірек сөздер: трансферттік баға белгілеу, салықтық бақылау, заңнама, салық салу, дифференциал, құқықтық реттеу, талдау, субъектілер.

Abstract

Today the issue of transfer pricing tax control is becoming increasingly complex, as there is a contradiction between the expansive nature of globalization and local capacity of taxation. The problem of state revenue loss from applying transfer prices in international business transactions definitely requires a solution. The subject of the article is tax monitoring of transfer pricing at which ways of amending tax administration are proposed. Those proposed improvements are designed to increase the budget revenue of Republic of Kazakhstan and based on a proportional combination of both – state and taxpayers interests. The review of Kazakhstan's Law «On Transfer pricing» № 67–IV dated from July 5, 2008, allows to conclude that this type of tax control is a special type of monitoring which differs from the usual tax audit and requires a special approach in control activities on international business operations. Despite its main objective to prevent state revenue losses caused by international business transactions, the mechanism of regulations has certain drawbacks. Using the empirical method of research, the author conducted a comparative analysis of transfer pricing tax control in Republic of Kazakhstan under the context of international practice. As a result, it was concluded that current legislation and regulations in the field of transfer pricing have shortcomings both in theoretical and practical spheres of their application, which limit the business conditions for foreign economic activity. The author proposes a number of adjustments that promote disputes settling of interests between tax authorities and entities.

Key words: transfer pricing, tax control, legislation, taxation, differential, legal regulation, analysis, subjects.