

Основные принципы трансфертного ценообразования и государственный контроль в Республике Казахстан

Скала Владимир Ильич
Исполнительный директор
Аудиторской компании «АСИКО»

1. Регулирование трансфертного ценообразования.

Нормативная база.

- Установление государственного контроля, за ценообразованием в международных деловых операциях, продиктовано необходимостью предотвращения потерь государственного дохода страны т.к. практика показывает, что потери бюджета страны в значительных размерах возникают в результате умышленного применения в международных деловых операциях их участниками **трансфертных цен с целью уменьшения своих налоговых, финансовых и иных имущественных обязательств.**

Государственный контроль, за трансфертным ценообразованием, возложен на уполномоченные органы РК, т.е. включены в компетенцию налоговых и таможенных органов РК.

Трансфертная цена - цена, которая формируется между взаимосвязанными сторонами **и (или)** отличается от объективно формирующейся рыночной цены **с учетом диапазона цен** при совершении сделок между независимыми сторонами, подлежащая контролю в соответствии с Законом РК от 5.07.08г. №67-IV «О трансфертном ценообразовании».

Взаимосвязанные стороны – стороны, отвечающие критериям, указанным в ст. 11 Закона РК «О трансфертном ценообразовании».

В связи с этим, с 01.01.2001 г. в Республике Казахстан (РК) был принят отдельный Закон РК от 5.01.01г. «О государственном контроле при применении трансфертных цен». Одновременно в НК РК от 12.06.01г. №209 была введена новая редакция ст. 138, в соответствии с которой при отклонении цены, применяемой при совершении сделок, от рыночной цены органы налоговой службы имеют право корректировать объекты налогообложения в соответствии с законодательством о государственном контроле при применении трансфертных цен.

- С 1.01.2009г. введен в действие новый Закон РК от 5.07.08г. №67-IV «О трансфертном ценообразовании» (далее Закон), который является одним из нормативных правовых актов, включенных в налоговое законодательство РК т.к. согласно ст. 654 НК РК от 10.12.08г. №99 в отдельный вид контроля и отчетности выделены проверки трансфертного ценообразования т.е.:

Статья 654. Контроль при трансфертном ценообразовании

Органы налоговой службы осуществляют контроль при трансфертном ценообразовании по сделкам в порядке и случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании.

• Кроме этого, уполномоченными органами применяется международный документ стран ЕврАзЭС, регулирующий порядок взаимодействия таможенных и налоговых органов по этому вопросу – Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств-членов Евразийского экономического сообщества (г. Москва, 6 июня 2006 года), который позволяет контролирующим органам сторон в любой момент иметь информацию о проведении сделок, включаемых в сферу этого Закона.

Объекты мониторинга.

• Объектами контроля со стороны уполномоченных органов РК осуществляется по следующим сделкам в **международных деловых операциях**, к которым относятся:

- экспортные и (или) импортные сделки по купле-продаже товаров, работ и услуг с государствами ТС и третьими странами;

- сделки по выполнению работ, оказанию услуг, одной из сторон которых является **нерезидент**, осуществляющий деятельность в РК **без образования постоянного учреждения**;

- сделки резидентов РК, **совершенные за пределами республики**, по купле-продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг;

- сделки, **совершаемые на территории РК, непосредственно взаимосвязанные с международной деловой операцией** – сделки по купле - продаже товаров, работ, услуг, которые в последующем явились предметом международной деловой операции.

Следует отметить, что с 2009г. согласно постановление Правительства РК от 12 марта 2009 года № 293 в Перечень услуг, подлежащих обязательному мониторингу дополнительно включены следующие виды работ и услуг:

- *строительные работы*;

- *монтаж оборудования*;

- *маркетинговые услуги*;

- *экспедиторские услуги*.

• Кроме этого, объектами, включаемые в сферу Закона могут быть сделки с участниками:

- зарегистрированными в государстве с льготным налогообложением (оффшоры);

- осуществляющими товарообменные (бартерные) операции;

- имеющими убыток по данным налоговых деклараций за два последних налоговых периода, предшествующих году совершения сделки;

- имеющими льготы по налогам;

- осуществляющими исполнение обязательств по сделкам, производимым путем зачета встречного однородного требования (включая зачет при уступке требования).

Корректировке подлежат договорные цены, по которым выявлены отклонения от рыночных цен, рассчитанных одним из методов или от средних цен источников информации.

Способы мониторинга.

- Мониторинг осуществляется путем наблюдения уполномоченными органами в т.ч. в процессе любого вида контроля, установленного ст. 556, 627-643 и 654 НК РК за операциями с товарами, работами, услугами, указанными в Постановлении Правительства РК от 12.03.2009 г. № 293, в порядке, предусмотренном приказом МФ РК от 12.02.2009 г. № 62.

- Уполномоченные органы проводят проверки по вопросам трансфертного ценообразования в следующих случаях:

- при установлении отклонения цены сделки от рыночной цены;
- на основании информации о фактах применения трансфертных цен, полученных от государственных органов;
- при проведении проверок, осуществляемых уполномоченными органами по вопросам соблюдения налогового законодательства РК и таможенного законодательства таможенного союза и (или) РК, в случае отсутствия источников информации по рыночным ценам.

- Уполномоченные органы вправе запросить информацию, необходимую для определения правильности применения цены сделки, у следующих субъектов:

- государственных органов;
- банков, организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций;
- страховых (перестраховочных) организаций, страховых брокеров;
- профессиональных участников рынка ценных бумаг;
- аудиторов, аудиторских организаций;
- иных организаций, имеющих отношение к международным деловым операциям.

При этом, запросы о предоставлении информации обязательны для исполнения в течение тридцати календарных дней.

Отчетность по объектам мониторинга.

- Налогоплательщик, осуществляемый сделки с товаром, работами и услугами, указанными в Постановлении Правительства РК от 12.03.2009 г. № 293, обязан предоставлять отчетность по мониторингу в срок до 15 марта, года следующего за отчетным, в порядке, предусмотренном приказом МФ РК от 12 февраля 2009 года № 62.

Кроме этого, участники, осуществляющие любые внешнеэкономические сделки с товарами, работами, услугами, **которые не подлежат обязательному мониторингу** и не имеющие обязательств по представлению отчетности в соответствии с указанными постановлениями, **обязаны вести документацию, подтверждающую обоснованность применяемой цены, и по письменному запросу представлять ее в уполномоченные органы.**

- Перечень документов, необходимых для представления отчетности или подтверждения договорных цен определен в ст. 7 Закона РК от 5.07.08г. №67-IV в т.ч.:

1) документация, подтверждающая обоснованность применения цен, включая:

- данные о взаимосвязанности сторон, с учетом требований ст. 11 Закона;
- описание предпринимательской деятельности участника сделки, отрасли, в которой осуществляет свою деятельность участник сделки, и условий рынка;
- прогнозы, стратегию бизнеса, методологию трансфертного ценообразования, включая информацию, касающуюся факторов, которые влияют на установление цены;
- функциональный анализ, анализ рисков, материальных и нематериальных активов;
- финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО;

2) метод, применяемый для определения рыночной цены, выбранный из перечня ст. 12 Закона;

3) источник информации, применяемый при определении согласно ст. 18 Закона;

4) информация по сделкам, указанным в ст. 3 Закона (объекты контроля), содержащая сведения из договоров (контрактов), счетов-фактур (инвойсов), грузовых таможенных деклараций, а также сведения, необходимые для определения дифференциала;

5) **описание** товаров (работ, услуг), включая физические характеристики, качество и репутацию на рынке, страну происхождения и производителя, наличие товарного знака и другую информацию, связанную с качественными характеристиками товара (работы, услуги);

6) **договорные условия, заключенного контракта;**

7) **стратегию** ведения деловых операций;

8) **комиссионное вознаграждение** (маржу) торгового брокера (компенсацию за выполнение торгово-посреднических функций).

При этом участник сделки представляет информацию, раскрывающую составляющие маржи трейдера и в случае если маржа трейдера включает в себя комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера, трейдера и (или) агента, а также компенсации, уполномоченными органами эти составляющие не учитываются при осуществлении контроля;

9) **другие данные**, которые обосновывают правильность применения цены сделки и влияют на величину отклонения цены сделки от рыночной цены.

Информация, указанная в п.1), 5), 6), 7), 8) и 9), предоставляется в органы налоговой службы в случае наличия таких условий и данных, влияющих на величину отклонения цены сделки от рыночной цены при совершении сделок.

Случаи и условия корректировки трансфертных цен.

- **По биржевым товарам**, включенным в Перечень утвержденный постановлением Правительства РК от 6.05.2009 г. № 638 «Об утверждении перечня биржевых товаров» корректировка производится, в случае если цены сделки отклоняются от рыночной цене с учетом диапазона цен, указанной в официально признанном источнике информации.

- Корректировка объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, **производится при отклонении цены сделки от рыночной цены**, определенной как **среднее значение**, указанное в источнике информации, **по сделкам с участниками:**

- зарегистрированными в государстве с льготным налогообложением;
- осуществляющими товарообменные (бартерные) операции;
- имеющими убыток по данным налоговых деклараций за два последних налоговых периода, предшествующих году совершения сделки;
- имеющими льготы по налогам;
- осуществляющими исполнение обязательств по сделкам, производимым путем зачета встречного однородного требования (включая зачет при уступке требования).

- **По сделкам с сельскохозяйственной продукцией** корректировка производится при отклонении цены сделки от рыночной цены более чем на 10%, кроме п.4 ст. 10 Закона.

- В случае несоответствия цены сделки диапазону рыночных цен в целях корректировки, **принимается верхний (при экспорте) либо нижний (при импорте) предел диапазона цен, указанного в источнике информации.**

- Корректировке подлежат все вышеуказанные операции, **если такая корректировка приводит или может в дальнейшем привести к увеличению сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет РК.**

Следует учитывать, что при определении объекта налогообложения доход участника сделки, полученный от применения цен сделок, превышающих рыночные цены, засчитывается в счет уменьшения объекта налогообложения, при применении участниками сделки цен сделок (международных деловых операций) размер которых ниже рыночных.

Расчет отклонений.

- Расчет отклонений цен для корректировки производится по каждому виду товара, по каждому покупателю и продавцу товара, по всем сделкам, включаемым в систему контроля, за контролируемый период т.е. за год. Корректировка проводится по любой величине отклонений т.к. диапазон допустимых значений новым Законом не предусмотрен.

- Объем корректируемого дохода рассчитывается посредством умножения физического объема товара в натуральном выражении на величину отклонения цены сделки от рыночной цены.

$D = (P_{\text{ц}} - P_{\text{с}}) \times V$, где:

$P_{\text{ц}}$ – рыночная цена;

$P_{\text{с}}$ – цена сделки;

V – объем товара;

D – доход, подлежащий корректировке.

Пояснение.

Компания-резидент РК реализовало товар весом 10 000.0 кг, компании зарегистрированной в государстве с льготным налогообложением, по цене 450.0 USD за 1кг на рынок А.

Известно, что рыночная цена на аналогичный товар согласно **данным официально признанного источника информации и данным уполномоченного органа другого государства** на дату перехода права собственности варьировалась в диапазоне 440-530 USD/ кг.

Следовательно, среднерыночная цена товара без учета дифференциала определяется как среднее значение и составит $(440+530): 2 = 485.0$ USD/кг.

Доход, подлежащий корректировке будет равен:

$D = (485.0 - 450.0) \times 10\,000.0 = 350\,000.0$ USD.

При этом, дифференциал к данной сделке не применяется т.к. Покупатель зарегистрирован в оффшорной зоне.

- Для сделок, по которым Законом установлен порог превышения в процентах, Расчет отклонения цены сделки от рыночной цены производится по следующей формуле:

Процент отклонения = $(P_{\text{ц}} - P_{\text{с}}) / P_{\text{ц}} \times 100\%$,

где:

$P_{\text{ц}}$ – рыночная цена;

$P_{\text{с}}$ – цена, применяемая при совершении сделки.

Результат корректировок.

- На основании корректировки производится уплата налогов и других обязательных платежей в бюджет, рассчитанных таким образом, как если бы доходы или расходы от этих сделок и другие объекты налогообложения за отчетный период были определены исходя из рыночной цены с учетом диапазона цен (ретроспективно), с применением штрафов и пени в соответствии с законодательством РК.

- В случае корректировки, произведенной участником сделки самостоятельно, согласно пп.5 п.1 ст. 5 Закона, с одновременным переводом части общей прибыли между связанными сторонами, полученная прибыль рассматривается как доход от реализации за отчетный налоговый период, а переданная прибыль рассматривается как уменьшение дохода от реализации за отчетный налоговый период.

- При самостоятельной корректировке налогоплательщиком, до начала проведения комплексной налоговой проверки и тематической проверки по вопросам трансфертного ценообразования, суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет подлежат внесению **без начисления штрафов** путем представления дополнительной налоговой отчетности в соответствии с нормами ст. 70 НК РК.

- Корректировка объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, подлежит отражению в соответствующей налоговой отчетности, представляемой в налоговые органы с приложением расчетов по каждой сделке в отдельности.

Освобождения от корректировки.

Корректировка объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, **не производится** при отклонении цены сделки от рыночной с учетом диапазона цен в следующих случаях:

- при установлении или определении цены сделки в международном договоре, ратифицированном Республикой Казахстан;

- при установлении цены сделки в соглашениях между Правительством Республики Казахстан и правительствами других государств. Например, Соглашение между Правительством РК и Правительством РФ о сотрудничестве в газовой отрасли от 28.11.2001 г.;

- при установлении по решению Правительства РК цены сделки и (или) порядка (методики ценообразования). Например, постановление Правительства РК от 12.01.2011 г. № 4 «Об установлении цены сделок по реализации газа на экспорт» и постановление Правительства РК от 3.02.2011 г. № 74 «Об утверждении Правил (методики) ценообразования на концентрат природного урана (U_3O_8)»;

- в случае заключения с уполномоченными органами Соглашения о ценах, в порядке, предусмотренном приказом МФ РК от 12.02.2009 г. № 63.

Ответственность.

- Непредставление отчетности в налоговые органы РК по мониторингу сделок в целях контроля при трансфертном ценообразовании, а также документов, необходимых для проведения проверок влечет ответственность, предусмотренную ст. 206-1 КоАП РК от 30.01.01г. № 155.

- Отсутствие учетной документации и нарушение ведения налогового учета в части касающейся трансфертного ценообразования влечет ответственность согласно ст. 208 КоАП РК.

- Занижение сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет т.е. недоначисление в случае отклонения цены сделки от рыночных цен при совершении международных деловых операциях, влечет ответственность согласно ст. 209 КоАП РК.

- Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов с нерезидентов, в случае занижения дохода нерезидента при трансфертных сделках влечет ответственность согласно ст. 210 КоАП РК.

2. Методология расчета трансфертных цен.

2.1. Основные принципы и понятия для основного метода.

2.1.1. Принципы обоснования договорной цены.

Для доказательства правильности применения цен в этих сделках, участнику сделки требуется экономически обосновать и документально подтвердить соответствие **цены сделки, указанной в договоре, рыночным ценам рынка, на который поставляются** товары, работы, услуги **в сопоставимых экономических условиях, определяемых согласно принципа «вытянутой руки»** т.е. необходимо определить:

- **рыночную цену** товара, работ, услуг на рынке (торговой площадке) Покупателя;

Рыночная цена - цена товара (работы, услуги), сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях, определяемых в соответствии с принципом «вытянутой руки».

- **сопоставимость экономических условий, в которых совершается сделка** (средние цены конкретного рынка сбыта или ближайшей торговой площадки для идентичных или однородных товаров, работ, услуг).

Сопоставимые экономические условия - условия сделок, заключенных по принципу «вытянутой руки», на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг), если:

- различие между такими условиями не влияет на цену; или
- она может быть скорректирована в целях приведения условий сделок к сопоставимым экономическим условиям путем применения **дифференциала**.

Пояснение.

Например, сопоставимость экономических условий будет достигнута при условиях:

- если товар (работа, услуги) реализуются на рынки стран ЕС независимому Покупателю на условиях любого режима Инкотермс 2010 и сравниваются рыночные цены Лондонской биржи или ближайшей торговой площадки к региону реализации или публикуемые в каком-либо источнике информации для этих рынков;

- если товар (работы, услуги) реализуются в страны юго-восточной Азии независимому Покупателю на условиях любого режима Инкотермс 2010 и для сравнения рассматриваются рыночные цены Шанхайской биржи или публикуемые в любом источнике информации цены для этого региона или ближайшей торговой площадки.

Если цены на товары, работы и услуги Шанхайской биржи будут применяться для сравнения с договорными ценами товаров реализуемых на рынках ЕС или наоборот при одинаковых режимах Инкотермс 2010, **то сделки не признаются, как совершенные в экономически сопоставимых условиях** и не будут приниматься как доказательства правильности определения договорной цены.

2.1.2. Принцип «вытянутой руки».

Принцип «вытянутой руки» - принцип, применяемый для определения рыночной цены с учетом диапазона цен, на основе **сравнения условий сделок между взаимосвязанными сторонами с условиями сделок между независимыми сторонами.**

При отсутствии рыночных цен в официальных источниках информации рыночная цена **по сделкам с взаимосвязанной стороной**, определяется с применением принципа **«вытянутой руки»**, если такая сделка сопоставима со **сделкой между независимыми сторонами**, осуществленной в таких же условиях и при тех же обстоятельствах т.е. **в экономически сопоставимых условиях.**

Сделки между взаимосвязанной и независимой стороной не обязательно должны быть идентичными, но должны быть достаточно схожими для сравнения, в связи с чем оценивается возможность сопоставимости операций и обстоятельств при применении соответствующего метода в т.ч. с помощью:

- **функционального анализа**, который устанавливает - каким образом обязанности, риски и активы распределены между сторонами, которые участвуют в сделке как по условиям договора, так и соответствии с выбранным режимом Инкотермс 2010;

- **анализа договорных условий**, которые влияют на определение степени сравнимости между связанными и независимыми сторонами. К таким условиям могут относиться условия оплаты, сроки договора, количество (объем) поставляемых товаров, режимы поставки, выполняемых работ, предоставляемых услуг, и другие условия;

- **анализа прочих рисков**, который включает возможность возникновения рыночных, финансовых, репутационных и других рисков;

- **анализ экономических условий**, который включает рассмотрение схожести географических рынков, доли рынка, конкуренцию, альтернативные рынки, условия расходов и распределения и другие;

- **анализ материальных и нематериальных активов**, который включает рассмотрение нематериальных активов, которые могут относиться к передаваемому материальному имуществу и оказанным услугам.

2.1.3. Источники информации.

--

Цена из источников информации - цена, полученная из официально признанных источников информации, данных о биржевых котировках, от уполномоченных органов, а также из других источников информации.

Для определения рыночной цены товара, работы, услуги и иных данных в т.ч. дифференциала, необходимых для применения методов определения рыночной цены, используются следующие источники информации в последовательности:

- источники информации о биржевых котировках;
- данные государственных органов, уполномоченных органов других государств и организаций о ценах, дифференциале, расходах и об условиях, влияющих на отклонение цены сделки от рыночной цены в т.ч. на веб-сайте НК МФ РК по адресу: **www.salyk.kz**;
- Перечень, утвержденный Постановлением Правительства РК от 12.03.2009 г. № 292;
- информационные программы, используемые в целях трансфертного ценообразования, информация, предоставляемая участниками сделок, и иные источники информации в т.ч. данные ценовых агентств, информацией которых можно использовать, если ее не имеется в источниках, указанных в Перечне, Так, например, ценовое агентство Argus Media, которое предоставляет не только информацию о ценах биржевых товаров на основных мировых рынках и регионах, но и цены на сопутствующие расходы, связанные с доставкой товара до рынков, а также рыночные цены на некоторые виды услуг и работ.

Ценовой информацией этого агентства в последнее время пользуются многие страны в т.ч. США, Иран, Саудовская Аравия, страны СНГ и Европы, однако в Перечень источников информации это агентство почему-то не включено.

По сделке, участник которой зарегистрирован в государстве с льготным налогообложением (оффшор), при определении рыночной цены используются только источники информации о биржевых котировках и данные государственных органов РК и уполномоченных органов других государств.

2.1.4. Момент перехода прав собственности на товары, работы и услуги.

Моментом реализации товара является дата перехода права собственности покупателю,

Датой перехода права собственности, а соответственно и датой реализации товара, работы и услуги признается:

- **по международным деловым операциям с участниками:**
 - зарегистрированными в государстве с льготным налогообложением;
 - осуществляющими товарообменные (бартерные) операции;
 - имеющими убыток по данным налоговых деклараций за два последних налоговых периода, предшествующих году совершения сделки;
 - имеющими льготы по налогам;
 - осуществляющими исполнение обязательств по сделкам, производимым путем зачета встречного однородного требования (включая зачет при уступке требования);

- являющимися взаимозависимыми согласно ст. 11 Закона - датой перехода права собственности покупателю по всем товарам является дата поставки товара покупателю в соответствии с условиями поставки, определенными Инкотермс 2010;

• **по долгосрочным контрактам с небиржевыми товарами (работами, услугами)**, в которых указана долгосрочная цена, моментом реализации товара (работ, услуг) **является момент заключения договора** при одновременном соблюдении следующих условий:

- совершение сделок по договору начинается в течение месяца с даты заключения договора;

- рыночная цена определяется из официально признанных источников информации 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 РК, и конечным потребителем, который является независимой стороной;

• по услугам по предоставлению кредитов, займов - дата заключения кредитного соглашения, договора о займе.

• по всем иным работам и услугам - дата заключения соглашения (договора) при применении основных условий соглашения (договора) не более одного года;

Определение даты перехода прав собственности на товары, работы и услуги необходимо для установления котировального периода.

При этом следует учитывать, что дата реализации в целях налогообложения определяется согласно ст. 237 НК РК, которая не всегда совпадает с датой передачи прав собственности на товар, работы и услуги.

2.1.5. Котировальный период.

Котировальный период – период ценообразования, но не более 30 последовательных дней на которые опубликованы котировки цен на бирже, установленный в контракте на реализацию товара, в течение которого в соответствии с условиями сделки сторонами сделки определяется **среднеарифметическое значение среднеарифметических ежедневных котировок цен на соответствующие биржевые товары т.е. среднее значение максимальных и среднее значение минимальных цен на товары (работы, услуги)**, необходимых для определения рыночной цены.

Котировальный период должен быть определен согласно условиям контракта в определенном временном промежутке, указанном для различных видов товаров согласно п.2 ст. 13 Закона.

- **по нефти** - не более пяти календарных дней до даты перехода права собственности покупателю на товар (работу, услугу) и не более пяти календарных дней после даты перехода права собственности покупателю на товар (работу, услугу);

- **по биржевым товарам**, за исключением нефти, - не более 30-ти календарных дней до даты перехода права собственности покупателю на товар (работу, услугу) и не более 30-ти календарных дней после даты перехода права собственности покупателю на товар (работу, услугу);

- **по небиржевым товарам, цены на которые привязаны к котировкам на биржевые товары**, - не более 30-ти календарных дней до даты перехода права собственности покупателю на товар (работу, услугу) и не более 60-ти календарных дней после даты перехода права собственности покупателю на товар (работу, услугу).

При несоответствии котировального периода, установленного в контракте на реализацию товаров (работ, услуг), вышеуказанным условиям определения котировального периода, рыночные цены на товары (работы, услуги) **принимаются на момент реализации этого товара (работы, услуги)**.

В случае отсутствия максимальных и минимальных цен на товары (работы, услуги) в источнике информации, среднее значение определяется исходя из фактически приведенных цен источника информации.

Котировальный период, установленный в контракте на реализацию товаров (работ, услуг), не подлежит изменению в течение двенадцатимесячного периода с даты его установления.

2.5. Диапазон цен.

Диапазон цен - ряд значений рыночных цен, ограниченный минимальным и максимальным значениями рыночных цен, определенных в результате применения одного из методов определения рыночных цен или источников информации.

Очевидно, что на мировых рынках не может существовать только одна цена на идентичные или однородные товары, работы и услуги, она вирирует в зависимости от места положения торговых площадок, видов и расходов по доставке и других факторов.

Основная масса казахстанских компаний не реализуют свои товары, работы и услуги на мировых биржах, т.е. осуществляют поставки на условиях различных режимов Инкотермс 2010, которые в дальнейшем поставляются на мировые рынки.

Пояснение.

Компания-экспортер РК реализует нефть на условиях FOB морской порт Актау, далее риски по товару переходят покупателю, который может ее реализовать в любом направлении, т.е. в Иран, Азербайджан, Россию, страны ЕС, 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 введением понятия **«диапазон цен»**, при расчете рыночной цены на условиях FOB морской порт Актау, можно будет использовать мировые цены источников информации DUBAI и BRENT т.е. существующий диапазон цен, т.е. рыночная цена нефти будет определяться в диапазоне цен между рыночной ценой от DUBAI и BRENT.

Если же нефть будет реализована экспортером непосредственно в режиме DDP т.е. до места разгрузки, то в таком случае будет рассматриваться диапазон цен только этого региона.

2.6. Дифференциал.

Дифференциал - размер корректировки, применяемый для приведения в сопоставимые экономические условия:

- цены сделки к рыночной цене; или
- цены из источника информации к рыночной цене.

Дифференциал включает в себя:

- обоснованные и подтвержденные документально и (или) источниками информации расходы, необходимые для доставки товаров (работ, услуг) на соответствующий рынок;
- условия, влияющие на величину отклонения цены сделки от рыночной цены и указанные в п.7 ст. 13 Закона в т.ч.:
 - количество (объем) поставляемых товаров, выполняемых работ, предоставляемых услуг;
 - условия платежей, применяемые в сделках данного вида, а также иные условия, которые могут оказывать влияние на цены;
 - применяемые при совершении сделок скидки с цены или надбавки к цене;
 - репутация на рынке, страна происхождения и наличие товарного знака;
 - маржа, комиссионное (агентское) вознаграждение торгового брокера, трейдера или агента либо компенсация за выполнение ими торгово-посреднических функций.
 - качество товаров (работ, услуг).

Размер и обоснование составляющих дифференциала должны подтверждаться документально или источниками информации.

2.7. Краткое содержание методов.

В целях определения рыночной цены товаров, работ и услуг уполномоченные органы и налогоплательщики могут использовать следующие методы:

- метод сопоставимой неконтролируемой цены (основной);
- метод «затраты плюс»;
- метод цены последующей реализации;
- метод распределения прибыли;
- метод чистой прибыли.

Как правило, в большинстве случаев используют метод сопоставимой неконтролируемой цены, однако, при невозможности применения этого метода, необходимо последовательно применять каждый из перечисленных методов.

Другие методы налогоплательщики смогут использовать только при отсутствии информации по сопоставимым ценам.

При этом каждый последующий метод применяется в случае, если невозможно применение предыдущего метода, что должно быть обоснованно объяснено.

2.7.1. Метод сопоставимой неконтролируемой цены.

Метод **сопоставимой неконтролируемой цены**, применяется к товарам (работам, услугам), по которым ведутся котировки и(или) имеются источники информации по этим ценам, путем:

сравнения цены сделки на товары, установленной договором, с рыночной ценой конкретной торговой площадки, с учетом диапазона цен, с применением или без применения дифференциала по идентичным или однородным товарам, **в сопоставимых экономических условиях.**

При определении рыночной цены товара (работы, услуги) учитывается информация о ценах на товары (работы, услуги) на момент реализации этого товара (работы, услуги).

Сделкой признается каждая документально подтвержденная поставка товара (выполненная работа, оказанная услуга) в рамках договора, а сравнение цены реализации с рыночной ценой осуществляется только с соответствующим рынком товаров (работ, услуг) вне зависимости от страны регистрации покупателя

Основными условиями применения метода сопоставимой неконтролируемой цены является:

- наличие источника информации по рыночным ценам товара (работы, услуги);
- либо их приведения в сопоставимые экономические условия.

Способы применения метода.

• Метод сопоставимой неконтролируемой цены применяется для определения рыночной цены **путем внешнего и (или) внутреннего сопоставления.**

При этом:

- **при внешнем сопоставлении** сравниваются сделки между участником сделки и взаимосвязанной стороной и между двумя независимыми сторонами в сопоставимых условиях;

Пояснение.

Компания «А» реализовала сталь взаимосвязанной Компании «АА» в Китай на условиях ДАФ станция Дружба (Инкотермс 2010). Согласно договору цена меди устанавливалась исходя из официального источника информации **на Лондонской бирже.**

Компания «В» при реализации стали марки «ХМ» в сопоставимых экономических условиях независимой Компании «С» применила **цены Шанхайской биржи для рынка Китая.**

В данном случае сделка компании «А» и компании «АА» и сделка независимой Компании «В» с независимой компанией «С» несопоставимы, в связи с неверным определением официального источника информации Компанией «А».

- **при внутреннем сопоставлении** сравниваются сопоставимые сделки между участником сделки и взаимосвязанной стороной и между тем же участником сделки и независимой стороной.

Пояснение.

--

Компания «А» реализовала зерно взаимосвязанной Компании «АА» на условиях ДАФ станция Дружба (Инкотермс 2010). Согласно договору цена зерна привязывалась к официальному источнику информации на рынке Китая т.е. к котировкам Шанхайской биржи.

Этот же источник информации применялся Компанией «А» при реализации идентичного товара с учетом условий влияющих на величину отклонения цены сделки от рыночной цены и в сопоставимых экономических условиях независимой Компании «Б».

В данном случае сделка компании «А» между связанными стороной и независимой стороной сопоставимы.

При внешнем сопоставлении сравниваются сопоставимые сделки между участником сделки и взаимосвязанной стороной и между двумя независимыми сторонами.

Расчет рыночных цен и определение сопоставимости экономических условий.

При применении метода сопоставимой неконтролируемой цены **рыночная цена** определяется в следующем порядке:

- для сделок с товарами, по которым имеется документально подтвержденная информация о маршруте и затратах по транспортировке на соответствующий рынок, по которому имеется цена в источнике информации, **рыночная цена определяется как цена из источника информации.**

При этом, цена сделки приводится к сопоставимым экономическим условиям с рыночной ценой посредством **дифференциала** по формуле:

$R_{cc} = R_c + </$; где:

R_c - цена сделки;

$</$ - дифференциал;

R_{cc} - сопоставимая цена сделки.

Полученная сопоставимая цена сделки сравнивается с рыночной ценой из источника информации для определенного региона рынка.

Пояснение.

Импорт.

Компания оптовой торговли, находящаяся в г. Талдыкурган, приобрела по контракту, заключенному с иностранным контрагентом, товар стоимостью в 1 000 000.0 тенге.

Согласно условиям контракта товар закупается на условиях СІР и поставляется до Алматы железнодорожным транспортом. Транспортные услуги от Алматы до Талдыкургана составили 100 000.0 тенге.

Таким образом, в рассматриваемом случае для целей налогообложения фактическими затратами на приобретение товара являются сумма, уплачиваемая согласно контракту иностранному контрагенту, уплачиваемые таможенному органу ввозная таможенная пошлина и таможенные сборы за таможенное оформление, расходы на транспортировку, которые можно принять за **дифференциал**.

Поэтому цена сделки для сравнения с рыночной ценой будет принята с **учетом дифференциала** т.е. $1\,000\,000.0 + 100\,000.0 = 1\,100\,000.0$ тенге.

Среднерыночная цена определяется по ценам Алматинской Фондовой Биржи, которая на момент приобретения составила для этого товара $(900\,000.0 - 1\,150\,000.0) : 2 = 1\,050\,000.0$ тенге.

Несмотря на то, что договорная цена равна 1 000 000.0 тенге, расходы Покупателя будут корректироваться на сумму 50 000.0 тенге т.е. эти затраты могут быть не приняты к вычету по СГД.

Если бы товар поступил от компании, зарегистрированной в оффшорах, то дифференциал не применяется и корректировка будет произведена в части исключения из вычетов расходов по нижнему порогу импорта, в размере $(1\,000\,000.0 - 900\,000.0) = 100\,000.0$ тенге.

Экспорт.

Компанией реализован товар объемом в 1000.0 тонн, при этом 500.0 тонн в направлении стран ЕС, 500.0 тонн в направлении Китая.

Страной регистрации покупателя является Германия.

Согласно условиям контракта на экспорт цена сделки складывалась исходя из биржевых котировок Лондонской Биржи Металлов (ЛБМ) **с учетом дифференциала** и была равна 70.0 USD/т.

Сравнение цены сделки компании будет осуществляться в зависимости от рынка сбыта товара А, в частности цена сделки при направлении в страны ЕС сравнивается с рыночными ценами Европейского рынка, диапазон цен на котором находился на момент реализации в пределах 70.0 – 85.0 USD/т, а товар А, реализованный в направлении Китая, с рыночными ценами, сложившимися на рынке Китая т.е. диапазон цен на этом рынке находился в пределах 65.0 – 70.0 USD/т.

Так как, средняя цена товара на рынке ЕС равна $(70.0 + 85.0) : 2 = 77.5$ USD/т, то возможна корректировка дохода Продавца в сторону увеличения на $(77.5 - 70.0) \times 500.0 = 3\,750.0$ USD.

Если бы товар был реализован компании зарегистрированной в оффшоре, то возможна корректировка увеличения дохода компании резидента РК по верхнему пределу экспорта т.е. $(85.0 - 70.0) \times 500.0 = 7\,500.0$ USD.

При этом, если, до сдачи отчетности или проверки компания самостоятельно проведет корректировку, то она не будет выплачивать штрафы согласно ст. 70 НК РК.

Среднерыночная цена этого же товара на рынке Китая составила $(65.0 + 70.0) = 67.5$ USD/т. Поэтому, доход компании не подлежит корректировке, а разница в цене $(70.0 - 67.5) = 2.5$ USD будет принята к взаимозачету, если в течение контролируемого периода у компании появится операция по цене ниже пороговой цены экспорта.

При этом, ценообразование по конкретным рынкам реализации товара (ЕС или Китай) будут признаны в сопоставимых экономических условиях.

• Для сделок с товарами, по которым нет документально подтвержденной информации о затратах, **рыночная цена определяется путем приведения цены из источника информации на соответствующем рынке посредством дифференциала к сопоставимым экономическим условиям с ценой сделки с учетом диапазона цен** по формуле:

$$P_{ц} = P_{м} - <|,$$

где:

$P_{ц}$ - сопоставимая рыночная цена;

$<|$ - дифференциал;

$P_{м}$ - цена из источника информации.

При этом, размер дифференциала определяется по данным источника информации.

Пояснение.

Компания оптовой торговли, находящаяся в г. Талдыкурган, приобрела по контракту, заключенному с иностранным контрагентом, товар стоимостью в 1 000 000.0 тенге.

Согласно условиям контракта товар закупается на условиях СІР и поставляется до Алматы железнодорожным транспортом. Документов по подтверждению транспортных услуг и других расходов, включаемых в дифференциал компания не представила.

Следовательно для приведения цены сделки к рыночной цене применяется размер дифференциала, представленный Алматинской Фондовой Биржей т.е. 120 000.0 тенге.

Поэтому рыночная цена для сравнения с ценой сделки будет принята с учетом **дифференциала** и составит 1 050 000.0 - 120 000.0 = 930 000.0 тенге.

Несмотря на то, что договорная цена равна 1 000 000.0 тенге, расходы Покупателя будут корректироваться на сумму 70 000.0 тенге т.е. эти затраты могут быть не приняты к вычету по СГД.

Если бы товар поступил от компании, зарегистрированной в оффшорах, то дифференциал не применяется и корректировка будет произведена в части исключения из вычетов расходов по нижнему порогу импорта, в размере (1 000 000.0 – 900 000.0) = 100 000.0 тенге.

• Если условиями контракта на реализацию товаров предусмотрено применение котировального периода, **то цена на биржевые товары определяется как среднеарифметическое значение** любой из публикуемых в одном источнике информации ежедневных котировок на товары, за котировальный период **с учетом дифференциала**.

Среднеарифметическое значение котировок цен за котировальный период определяется по следующей формуле:

$$S = \frac{P_1 + P_2 + \dots + P_n}{n} \times E$$

где:

S - **среднеарифметическое значение среднеарифметических ежедневных котировок цен на соответствующий товар (работы, услуги) за котировальный период,**

P1, P2, ... , Pn - **среднеарифметическое значение ежедневных котировок цен на соответствующий товар (работы, услуги) в дни, за которые опубликованы котировки цен в течение котировального периода,**

E – **среднеарифметический рыночный курс обмена тенге к соответствующей иностранной валюте за соответствующий котировальный период,**

n - **количество дней в котировальном периоде, за которые опубликованы котировки цен.**

Среднеарифметическое значение ежедневных котировок цен на соответствующий товар (работы, услуги) за котировальный период определяется по формуле:

$$P_n = \frac{C_n + C_m}{2},$$

где:

P_n - среднеарифметическое значение ежедневных котировок цен на соответствующий товар (работы, услуги),

C_{n1} – низшее значение (min) ежедневной котировки цены на соответствующий товар (работы, услуги);

C_{n2} – высшее значение (max) ежедневной котировки цены на соответствующий товар (работы, услуги).

При отсутствии минимальных и максимальных значений котировок цен за день за среднеарифметическое значение принимается фактическое значение котировки за соответствующий день.

2.7.2. Метод «затраты плюс».

Этот метод используется для определения рыночной цены в случае, когда невозможно применить метод сопоставимой неконтролируемой цены.

При использовании метода «затраты плюс» **рыночная цена товаров (работ, услуг) определяется как сумма произведенных затрат (расходов) и наценки.**

Для определения затрат (расходов) учитываются затраты (расходы) на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров (работ, услуг), затраты (расходы) по транспортировке, хранению, страхованию и иные затраты (расходы). Наценка определяется таким образом, чтобы обеспечить средний диапазон сложившихся для данной сферы деятельности норм рентабельности.

Рентабельность для данной сферы деятельности определяется на основании данных органов государственной статистики Республики Казахстан, органов налоговой службы и других источников информации по дифференциалу.

Пояснение.

Компания «А» резидент РК, реализовала 50 000.0 тонн сырья по цене 60.0 USD/т на рынок Республики Узбекистан дочерней Компании «АА», зарегистрированной в Узбекистане.

Однородный товар производится в Казахстане не только Компанией «А», но и компанией «Б» и компанией «С». В Узбекистане такой товар отсутствует.

По имеющейся информации, прибыль Компании «Б» и компании «С», производящих идентичное сырье, в период осуществления контролируемой сделки, составил от 25% до 35% в зависимости от рынка сбыта этой продукции.

Таким образом, средний диапазон, сложившийся для данной сферы деятельности в рассматриваемый период при реализации такого товара в Узбекистан, составил $(25+35) : 2 = 30\%$. Затраты Компании «А» по производству за рассматриваемый период составили 50.0 USD/ на т, а расходы по реализации этого товара – 5.0 USD/ на т.

Таким образом, рыночная цена по этому методу определяется следующим образом:
 $50.0 \times 1,3 + 5.0 = 70.0 \text{ USD/т.}$

Так как цена реализации с учетом рентабельности и расходов по реализации составила величину меньше рыночной, то доход компании «А» корректируется на сумму:
 $(70.0 - 60) \times 50\,000.0 = 500\,000.0 \text{ тенге.}$

Такой же принцип применяется и при реализации услуг и работ.

2.7.3. Метод цены последующей реализации.

Это метод, при котором рыночная цена товаров (работ, услуг) определяется как разность:

- между ценой, по которой такие товары (работы, услуги) реализованы Покупателем при последующей перепродаже, и
- подтверждаемыми затратами (расходами), понесенными Покупателем при перепродаже, а также его наценкой, (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары (работы, услуги),

Наценка определяется таким образом, чтобы обеспечить средний диапазон сложившихся для данной сферы деятельности норм рентабельности.

Метод цены последующей реализации применяется в случае выполнения следующих условий:

- наличие цены последующей реализации товара (работы, услуги) конечному покупателю;
- наличие контракта с конечным покупателем, который является независимой стороной;
- покупатель является связанной стороной с казахстанским участником сделки, которой является публичной компанией;
- отсутствие источника информации по ценам на реализуемый товар (работу; услугу);
- наличие расходов покупателя и предоставлении первичных документов по расходам покупателя.

Пояснение.

Компания «А» производит товар и реализует его в Россию дочерней компании «АА» по 145.0 USD на условиях FCA станции «Локоть» в объеме 100 000.0 тонн.

При этом сырье и материалы приобретаются у других компаний. Компания «А» несет следующие расходы по производству продукта на одну тонну:

- ТМЗ – 80.0 USD;
- зарплата – 30.0 USD\$
- прочие расходы – 15.0 USD, что в общем составляет 125.0 USD/т.

Наценка компании «А» составила $(145.0 - 125.0) : 145.0 \times 100 = 13.8\%$.

Далее, компания «АА» реализует приобретенный товар в объеме 100 000.0 тонн на рынке России компании «Б», **являющейся конечным потребителем**, по цене 200.0 USD/т на условиях DDU станция «Новосибирск 1».

Расходы компании «АА» по доставке товара от станции «Локоть» до станции «Новосибирск-1» составили 5.0 USD/ на т, прочие расходы – 3.9 USD/т, а наценка - $(200.0 - 5.0) - (145.0 : 200.0) = 25.0\%$.

По данным источников информации средняя рентабельность аналогичных посреднических компаний в период проведения операции составляет 2.0%.

Корректировка дохода компании «А» производится на сумму $(200.0 - (3,9 + 5) - 145) \times 100\,000.0 = 4\,610\,000.0$ USD.

Пояснение.

Компания «А» импортирует в РК товар на условиях DAF станции Соловей (граница РФ-Украина) в объеме 10 000.0 тонн, который она приобретает у Компании «Б» по цене 7 600.0 тенге за тонну.

Данный товар в полном объеме перепродается на рынке Казахстана по 10 000.0 тенге/т на условиях CIP станция Кокчетав, при этом:

- подтверждаемые затраты (расходы), понесенные компанией «А» при перепродаже товара, составляют 500.0 тенге/т;

- наценка, обеспечивающая среднее значение, сложившееся для данной сферы деятельности норм рентабельности, составляет 200 тенге/т.

Таким образом, рыночная цена в отношении сделок компании «А» по приобретению товара у компании «Б», рассчитанная с использованием метода цены последующей реализации, составит:

$$7\,600.0 + 500.0 + 200.0 = 8\,300.0 \text{ тенге.}$$

Корректировка производится на сумму:

$$(10\,000.0 - 8\,300.0) \times 10\,000.0 = 17\,000\,000.0 \text{ тенге.}$$

2.7.4.Метод распределения прибыли.

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

При использовании метода распределения прибыли общая прибыль, полученная совместно связанными участниками сделки за отчетный период, распределяется между этими участниками на основании соглашения в соответствии с принципом «вытянутой руки» и в зависимости от вклада, который каждый из них внес для получения этой общей прибыли.

Степень вклада определяется в соответствии с экономическим обоснованием, функциональным анализом, рисками, расходами участников сделки.

Пояснение.

Компания «А» резидент РК, являющаяся дочерним подразделением иностранной компании, занимается сборкой промышленного оборудования из запчастей, приобретенных у материнской компании по 200.0 USD/ за комплект, и реализацией его несвязанным компаниям в России по цене 240.0 USD за единицу продукции, изготовленной из приобретенного комплекта.

Операционные расходы компании «А» по сборке одной единицы продукции составляют 15.0 USD.

В данном случае прибыль или убыток, которые должны быть распределены между участниками сделки рассчитывается следующим образом: $(240 - 200 - 15) / 240 \times 100 = 10.41\%$.

Компания «А» проводит анализ факторов и определяет процент распределения прибыли (убытка) среди 4 независимых компаний-производителей, выполняющих схожие функции, и определяет, что процент распределения прибыли (или убытка) компании «А» является рыночным, так как находится в пределах диапазона по аналогичным проектам.

Корректировки не требуется.

2.7.5. Метод чистой прибыли.

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:

- остаточная стоимость активов;
- объем реализации;
- затраты.

Пояснение.

Компания «А», являющаяся резидентом РК, производит товар и реализует его связанной компании «АА», зарегистрированной в Кыргызской Республике (КР).

На товар, производимый и реализуемый компанией «А», рыночные цены не публикуются. Стоимость товара составила 89 700.0 тенге.

Компания «АА» перепродает товар независимым компаниям на рынке КР по цене 130 000.0 тенге.

При этом:

- общие доходы составили 40 300.0 тенге;
- операционные расходы за исключением процентов и налогов – 32 500.0 тенге;
- операционная прибыль - $(40\,300.0 - 32\,500.0) = 7\,800.0$ тенге.

Коэффициент операционной прибыли составит - $(7\,800.0 : 130\,000.0) = 0.06$.

Компания «А» проводит анализ факторов и определяет коэффициенты операционной прибыли 3 независимых компаний, реализующих однородные товары,

определяет, что цена компании «АА» является рыночной, так как находится в пределах диапазона коэффициентов, определенных по 3 компаниям.
Корректировки не требуется.