

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Джусибалиева Аружан Казихановна – кандидат экономических наук, ассоциированный профессор, Казахский агротехнический университет имени С. Сейфуллина, Нур-Султан, Республика Казахстан, e-mail: d_aruzhan2011@mail.ru

Ахметова Гулистан Ивановна – кандидат экономических наук, старший преподаватель, Актыбинский региональный государственный университет имени К. Жубанова, Актобе, Республика Казахстан, e-mail: asgudi@mail.ru.

Саубетова Бибигуль Сулейменовна – кандидат экономических наук, доцент, Каспийский государственный университет технологий и инжиниринга имени Ш. Есенова, Актау, Казахстан, email: bibigul.saubetova@yu.edu.kz

Байкадамов Нуркен Турарович – кандидат экономических наук, профессор, Костанайский социально-технический университет имени академика З. Алдамжар, Костанай, Республика Казахстан, e-mail: Nurken66kst@mail.ru.

МРПТИ 06.35.51

JEL Classification: D4, E31, F19, L11

TRANSFER PRICING IN THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN: MAIN PROBLEMS OF STATE REGULATION AND CONTROL

Z. Zaurbekova

Turan University, Almaty, Republic of Kazakhstan

ABSTRACT

Purpose of research – to investigate the current development trends of transfer pricing state regulation system in the Republic of Kazakhstan and to consider the prospects for system improvement.

Methodology. Comparative analysis of foreign and Kazakh approaches to control transfer pricing. Assessment of best practices based on the analysis of normative documents, statistical data, scientific publications, materials of seminars and conferences.

Originality /value of research. The author examines the basic approaches of transfer pricing regulation in the world practice and in the Republic of Kazakhstan, analyzes the specifics of legal regulation of the researched sphere in Kazakhstan. On the basis of the analysis recommendations on optimization of state regulation and control are developed.

Research results. The existing regulatory framework of transfer pricing and the practice of its application in Kazakhstan do not contribute to increasing the initiative of business, do not stimulate foreign economic activity, restrain the inflow of foreign investments and modern technologies into the country. It is necessary to change the approaches to regulation at the basic level and focus it on building partnerships between the state and business. One of the key tasks is to harmonize the norms of domestic legislation with the generally accepted international principles of regulation.

Keywords: transfer pricing, transfer prices, government regulation, tax optimization, three-level reporting, price range, differential, offshore zones.

**ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ ТРАНСФЕРТТІК БАҒА БЕЛГІЛЕУІ:
МЕМЛЕКЕТТІК РЕТТUDІҢ ЖӘНЕ БАҚЫЛАУДЫҢ НЕГІЗГІ МӘСЕЛЕЛЕРІ**

З. Г. Зәуірбекова

Тұран Университеті, Алматы, Қазақстан Республикасы

АНДАТПА

Зерттеу мақсаты. Қазақстан Республикасындағы трансферттік баға белгілеуді мемлекеттік реттеу жүйесін дамытудың қазіргі тенденцияларын зерттеу және осы жүйені жетілдіру келешектерін қарастыру.

Әдіснамасы. Трансферттік баға белгілеуді реттеу мен бақылауға шетелдік және қазақстандық тәсілдерді салыстырмалы талдау. Нормативтік құжаттарды, статистиканы, ғылыми жарияланымдарды, семинарлар мен конференциялардың материалдарын талдау негізінде озық тәжірибелерді бағалау.

Зерттеудің бірегейлігі / құндылығы. Әлемдік тәжірибеде және Қазақстан Республикасында трансферттік баға белгілеуді реттеудің негізгі тәсілдері зерттелді, Қазақстан Республикасындағы зерттелетін экономикалық қатынастар саласын құқықтық реттеудің ерекшеліктері талданды. Талдау негізінде Қазақстанда трансферттік баға белгілеуді мемлекеттік реттеуді және бақылауды оңтайландыру бойынша ұсыныстар жасалды.

Зерттеу нәтижелері. Қазақстанда трансферттік баға белгілеуді реттейтін қолданыстағы нормативтік-құқықтық база және оны қолдану тәжірибесі бизнес бастамаларға ықпал етпейді, сыртқы экономикалық белсенділікті ынталандырмайды және шетелдік инвестициялар мен заманауи технологиялардың елге келуіне кедергі келтірмейді. Базалық деңгейде реттеу тәсілдерін өзгерту және оны мемлекет пен бизнес арасындағы серіктестік қатынастарға бағыттау қажет. Негізгі міндеттердің бірі - ішкі заңнаманы трансферттік бағаны реттеудің жалпыға ортақ қабылданған халықаралық қағидаттарымен үйлестіру.

Түйін сөздер: трансферттік баға белгілеу, трансферттің бағасы, мемлекеттік реттеу, салықты оңтайландыру, үш деңгейлі есеп, баға диапазоны, дифференциалды, оффшорлық аймақтар.

**ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН:
ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ**

З. Г. Заурбекова

Университет Туран, Алматы, Республика Казахстан

АННОТАЦИЯ

Цель исследования – изучить текущие тенденции развития системы государственного регулирования трансфертного ценообразования в республике Казахстан и рассмотреть перспективы совершенствования данной системы.

Методология. Сравнительный анализ зарубежных и казахстанских подходов к регулированию и контролю трансфертного ценообразования. Оценка лучших практик на основе анализа нормативных документов, статистических данных, научных публикаций, материалов семинаров и конференций.

Оригинальность/ценность исследования. Исследованы базовые подходы к регулированию трансфертного ценообразования в мировой практике и в Республике Казахстан, проанализирована специфика нормативно-правового регулирования исследуемой сферы экономических отношений в РК. На основе проведенного анализа разработаны рекомендации по оптимизации государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования в Казахстане.

Результаты исследования. В Казахстане существующая нормативно-правовая база, регулирующая трансфертное ценообразование, и практика ее применения не способствуют повышению инициативности бизнеса, не стимулируют внешнеэкономическую деятельность, препятствуют притоку в страну иностранных инвестиций и современных технологий. Необходимо на базовом уровне изменить подходы к регулированию и ориентировать его на выстраивание партнерских отношений между государством и бизнесом. Одна из ключевых задач - гармонизация норм отечественного законодательства с общепринятыми международными принципами регулирования трансфертного ценообразования.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, трансфертные цены, государственное регулирование, оптимизация налогообложения, трехуровневая отчетность, диапазон цен, дифференциал, оффшорные зоны.

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы в Казахстане наблюдается стабильный рост масштабов такого специфического явления международной торговли, как трансфертное ценообразование (ТЦ). Этот рост происходит в силу наличия объективных предпосылок: участники внешнеэкономической деятельности изыскивают резервы для повышения прибыльности бизнеса, минимизации издержек и оптимизации налоговой нагрузки. Однако, активное использование трансфертных цен входит в противоречие с интересами государства, так как приводит к снижению налоговых доходов бюджетов всех уровней. В связи с этим государство ведет активную работу в сфере регулирования трансфертного ценообразования, принимает комплексные меры, направленные на повышение эффективности контроля в этой сфере.

От эффективности системы государственного контроля над механизмами трансфертного ценообразования в значительной степени зависит экономическая безопасность страны. Это, в частности, проявляется в создании благоприятного инвестиционного климата, в предотвращении вывода капиталов за рубеж, а также в борьбе с теневой экономикой. Экспорт Казахстана носит преимущественно сырьевой характер, и доля природных ресурсов в экспортных поставках непрерывно растет. Учитывая, что сырьевые компании активно используют трансфертные цены, проблемы в системе государственного контроля могут привести к значительным экономическим потерям государства.

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ ИССЛЕДОВАНИЯ

Трансфертная цена, согласно определению международной Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР), – это цена, по которой рыночный субъект реализует товары или услуги ассоциированной (связанной) компании [1].

Трансфертное ценообразование можно рассматривать с двух точек зрения [2]:

1. Как внутреннюю методику организации, применяемую для определения цены конечной продукции или услуг. При этом в каждом подразделении (дивизионе) компании (холдинга, корпорации и т.д.) происходит приращение стоимости продукции.

2. Как подход к регулированию налоговых отношений государства с аффилированными хозяйствующими субъектами, ориентированный на предотвращение перетекания доходов этих субъектов в юрисдикции с меньшей налоговой нагрузкой.

В Республике Казахстан нашли широкое применение несколько типовых схем трансфертного ценообразования [3]. К примеру, казахстанская компания-экспортер поставляет компании-резиденту оффшорной зоны продукцию по заниженным ценам. После этого компания, находящаяся в оффшоре, разбивает партию продукции на части и продает ее покупателям в различных странах по рыночным ценам. Отклонение от начальной экспортной цены может достигать 60 %. Оба хозяйствующих субъекта, как правило, находятся под контролем одних и тех же бенефициаров, то есть являются аффилированными. Как результат, казахстанская компания получает дополнительный доход от разницы между трансфертной и рыночной ценой, а также от разницы в налоговых ставках в Казахстане и оффшорной стране. В данной ситуации государственный контроль над движением финансовых потоков и анализ потерь бюджета значительно осложнен в силу конфиденциальности информации.

В результате многочисленных налоговых проверок нефтяных компаний контролирующие органы выявили нестандартную схему экспорта, отличную от применяемых в других отраслях. Сущность ее состоит в том, что недропользователь, являющийся резидентом Республики Казахстан, продает нефть аффилированной компании – резиденту оффшора. Заключается договор купли-продажи на условиях поставки FOB, который соответствующим образом оформляется на таможне. Затем казахстанская компания вновь приобретает экспортированную продукцию у оффшорной компании по такой же цене и заключает новые контракты с другими покупателями в различных странах на условиях DES. В ходе мероприятий налогового контроля государственные органы не могут рассматривать конечную часть реализации продукции по данной схеме как экспортные операции (таможенная граница Казахстана не пересекается). Таким образом, эти хозяйственные операции не попадают в сферу государственного контроля по трансфертному ценообразованию. Как результат, в целях налогообложения в качестве экспортной операции признается только продажа продукции оффшорной компании.

Другая широко распространенная схема – связанные кредиты компаниям-экспортерам. Головная компания, в большинстве случаев являющаяся Президентом одной из стран Европейского союза, кредитует на льготных условиях дочернюю компанию в Казахстане. В рамках полученной суммы компании-заемщику поставляется зарубежное оборудование, при этом цены превышают рыночные примерно в два раза. Задолженность погашается по бартеру (часто по заниженным ценам) на казахстанские сырьевые ресурсы. В результате общая стоимость кредита может в несколько раз превышать аналогичную стоимость кредитования по рыночным процентным ставкам.

Со второй половины 1990 гг. Правительство Республики Казахстан прилагает значительные усилия по повышению эффективности государственного контроля в сфере трансфертного ценообразования [4]. На начальной стадии этой работы основные положения, касающиеся государственного контроля в данной сфере, были включены в Налоговый кодекс. Далее, в 2001 году вступил в силу Закон Республики Казахстан N136 II от 5 января 2001 года «О государственном контроле при применении трансфертных цен» [5]. В 2009 году на смену этому нормативному акту пришел Закон Республики Казахстан № 67-IV «О трансфертном ценообразовании» [6], который действует и в настоящее время.

Закон № 67-IV регулирует любые трансграничные сделки купли-продажи продукции или услуг, для которых характерно отклонение цен сделки от цен, сложившихся на рынке. Закон не допускает отклонений от рыночных цен. Хозяйствующие субъекты, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью, недропользователи, а также предприятия, отражающие в налоговой отчетности убытки и при этом пользующиеся налоговыми льготами, обязаны соблюдать законодательные требования в сфере трансфертного ценообразования [7].

На международном уровне базовым документом, содержащим рекомендации и методики в сфере налогового контроля трансфертного ценообразования, на текущий момент является Руководство ОЭСР «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» [8].

В своей деятельности по регулированию отношений, возникающих в связи с применением трансфертных цен, государственные органы разных стран, как правило, придерживаются принципа «вытянутой руки». Суть данного принципа состоит в том, что сделки между аффилированными компаниями оцениваются налоговыми органами как сделки, совершенные по законам рынка. То есть, у аффилированных сторон имеется свобода определения цены на продукцию или услуги, однако фискальные органы исходят из цены, сложившейся на рынке, и соответствующим образом рассчитывают налоговую базу [9].

В 2017 году Казахстан вошел в перечень заинтересованных стран (the Inclusive Framework), которые не являются членами ОЭСР, но обязуются придерживаться минимальных стандартов при принятии мер по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). В соответствии с планом BEPS, Казахстан на законодательном уровне обязал международные группы (МГ) компаний предоставлять трехуровневую отчетность [10].

В рамках этой отчетности головные компании международных групп предоставляют налоговым органам тех стран, резидентами которых они являются, информацию о полученных доходах и выпла-

ченных налогов в разрезе стран, в которых МГ осуществляют свои операции. Кроме того, материнские компании МГ обязаны информировать государство о деятельности, которую ведут все участники группы.

Цель трехуровневой отчетности – обеспечение выплаты международными группами налогов в полном объеме в тех странах, бизнес в которых приносит этим группам доход.

Составляющие отчетности [11]:

- основная отчетность (Мастер-файл);
- местная отчетность (Локальный файл).
- межстрановая отчетность (Country-by-Country Reporting, CbCR, Сводный отчет по странам);

Закон РК № 67-IV в текущей редакции определяет условия, при которых участники международных групп обязаны предоставлять трехуровневую отчетность.

Законодательно установлено содержание форм трехуровневой отчетности, которое в целом соответствует международным стандартам.

В рекомендациях ОЭСР указано, что в Мастер-файл должны входить сведения о бизнесе группы и характеристика базовых подходов группы к трансфертному ценообразованию. В частности, Мастер-файл должен включать следующую информацию [12]:

- структура управления группой;
- общая характеристика деловых процессов;
- общая характеристика нематериальных активов, находящихся в собственности группы;
- характеристика внутренних финансовых потоков;
- характеристика финансового состояния группы.

В Локальном файле, в отличие от Мастер-файла содержатся более детальные сведения о конкретных операциях, проводимых внутри группы в определенной юрисдикции. Эти сведения готовятся с учетом особенностей национальной нормативно-правовой базы по ТЦ.

В отчет CbCR входят сводные данные о хозяйственной деятельности группы в разрезе стран, в которых она работает. CbCR дает возможность проанализировать специфику распределения доходов и расходов между дивизионами группы, а также определить общий уровень налоговой нагрузки для группы за определенный период.

К специфическим особенностям формы местной отчетности можно отнести то, что к контролируемым сделкам для целей данной отчетности относятся исключительно сделки между членами международной группы, по которым в Казахстане ведется контроль в сфере трансфертного ценообразования.

На участника международной группы, который должен предоставлять один или несколько видов отчетной документации по ТЦ, возлагается обязанность подавать заявление об участии в международной группе в налоговые органы в срок до 1 сентября года, следующего за отчетным финансовым периодом.

Норма, регулирующая подачу межстрановой отчетности, введена в действие в ретроспективном порядке с 1.01.2016. Обязательства по предоставлению заявлений об участии в МГ получили юридическую силу 1.01.2018. В качестве первого отчетного периода по основной и местной отчетности установлен 2019 год.

В случае непредоставления или несвоевременного предоставления требуемой отчетности, а также в случае неполного или недостоверного раскрытия информации, нарушители несут административную ответственность.

В казахстанское законодательство введен термин «котировальный период». Это промежуток времени, в течение которого осуществляется процесс ценообразования на основе данных о биржевых котировках. Этот период фиксируется в договоре купли-продажи товара (выполнения работ, оказания услуг) и не превышает 30 последовательных календарных дней. В течение котировального периода контрагенты рассчитывают среднее арифметическое значение от средних арифметических дневных биржевых котировок по соответствующим товарам (работам, услугам). Аналогичные расчеты ведутся по отношению к небиржевым товарам, цены на которые привязываются к котировкам на товары, торгуемые на бирже.

В случае продажи биржевых товаров, устанавливается котировальный период в 30 календарных дней. Когда продается небиржевой товар, не привязанный к биржевому товару, в качестве котировального периода устанавливается один день. Налицо противоречие: какие-либо сведения о рыночных ценах на небиржевые товары отсутствуют, то есть отсутствуют аналогичные поставщики, и при этом для определения рыночной цены дается очень короткий промежуток времени. Таким образом, многие участники внешнеэкономической деятельности могут испытывать неудобства в данной ситуации.

Законодательно установлены разновидности источников информации, с помощью которых определяется рыночная цена. Приоритетными являются официально утвержденные Правительством Республики Казахстан источники данных о рыночных ценах. Также можно использовать [13]:

- информацию о котировках, предоставляемую биржами;
- информацию от государственных структур, уполномоченных структур зарубежных стран, касающуюся цен, затрат и условий, которые оказывают влияние на отклонения фактических цен от рыночных;
- данные, которые предоставляют контрагенты;
- прочие источники информации.

Статья 7 Закона РК № 67-IV касается вопросов документации и отчетности в процедурах мониторинга сделок. Эта статья указывает, что контрагенты обязаны проинформировать уполномоченные органы о размере маржи, агентского (комиссионного) вознаграждения трейдера, торгового брокера или агента либо о размере компенсации за выполнение ими функций торгового посредника. Если данные о структуре маржи доступны контрагентам, то они предоставляют эти данные уполномоченным органам. В случае, когда в маржу входит агентское комиссионное вознаграждение трейдера, торгового брокера или агента, то уполномоченные органы не учитывают эти компоненты в контрольных процедурах. Сложно говорить о включении или не включении статей, относящихся к посредническому вознаграждению, в маржу, так как данные статьи определяются покупателем одним числом в дифференциале.

После проведения мониторинга сделок, если обнаружено отклонение цены транзакции от рыночной цены, уполномоченные органы направляют хозяйствующему субъекту соответствующее уведомление с тем, чтобы он самостоятельно откорректировал данные по объектам налогообложения, а также по объектам, которые связаны с налогообложением.

Контрагент обязан в течение 30 календарных дней документально подтвердить факт самостоятельного изменения информации по объектам налогообложения, а также по объектам, которые связаны с налогообложением. Если такое подтверждение не сделано, налоговые органы проводят проверку по вопросам ТЦ.

Отметим что проверки, проводимые уполномоченными органами, могут касаться сделок с небиржевыми товарами и сделок с товарами, международная торговля которыми подлежит по мониторингу.

Хозяйствующие субъекты обязаны информировать налоговые органы и отчитываться по мониторингу сделок, а также документально подтверждать обоснованность используемых цен сделок [14]. В отчетность по мониторингу сделок входит значительный объем сведений, в том числе:

- информация об аффилированности компаний (при ее наличии);
- характеристика бизнеса контрагента, отрасли в которой он работает и рыночной ситуации;
- стратегия развития, прогнозы, методика ТЦ, в том числе данные по факторам, влияющим на цену;
- оценка рисков, функционально-стоимостной анализ, данные по материальным и нематериальным активам;
- финансовая отчетность по МСФО;
- методика определения рыночной цены;
- характеристика товарной номенклатуры, в том числе потребительские характеристики, уровень качества, место происхождения, торговые марки и прочие параметры;
- стратегия ведения бизнеса;
- прочая информация, служащая для обоснования корректности установления цены сделки и определяющая уровень отклонения этой цены от рыночной.

Установлен срок подачи отчетности - не позже 15 мая года, следующего за отчетным.

Кроме данных от хозяйствующих субъектов, налоговые органы имеют право запрашивать данные, относящиеся к определению корректности установленных цен сделок, в кредитные организации, государственные структуры, аудиторские компании, а также к профессиональным участникам фондового рынка.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Опыт таможенных и налоговых органов в области мониторинга сделок, осуществляемых с использованием трансфертных цен, показывает, что назрела необходимость совершенствования законодательства в этой сфере и повышения эффективности системы контроля трансфертного ценообразования.

В частности, Закон «О трансфертном ценообразовании» не в полной мере соответствует лучшим практикам развитых и развивающихся стран, что отрицательно влияет на инвестиционный климат страны, обуславливает проблемы двойного налогообложения, сдерживает развитие внешней торговли.

Так, в соответствии с модельной конвенцией ООН об избежании двойного налогообложения, а также с модельной конвенцией ОЭСР (на которых базируются налоговые конвенции большинства развитых стран), контроль по трансфертному ценообразованию осуществляется только в отношении сделок между связанными сторонами, то есть аффилированными хозяйствующими субъектами. В ООН разработано практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся рынков. Основным принцип этого руководства – уже упомянутый выше принцип «вытянутой руки». Согласно данному принципу, ценовому контролю не могут подвергаться сделки между независимыми фирмами. В соответствии с данным руководством, трансфертное ценообразование - это определение базовых условий установления цен во внешнеэкономической деятельности между связанными сторонами [15].

Рекомендации ОЭСР, которые лежат в основе мировой практики по данному вопросу, основываются на таком же подходе. Согласно данному подходу, цены сделок между независимыми хозяйствующими субъектами устанавливаются под действием рыночных факторов и, исходя из этого, всегда являются рыночными. Поэтому сделки между независимыми компаниями не подвергаются государственному контролю.

При этом в законе Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» в самом определении трансфертной цены заложена возможность контроля операций между независимыми хозяйствующими субъектами, что противоречит принципу «вытянутой руки». Также следует отметить, что определение связанности компаний в данном нормативном акте противоречит международной практике. В результате операции между независимыми компаниями рассматриваются как операции между связанными хозяйствующими субъектами.

Рыночные цены формируются на основе цен сделок между независимыми хозяйствующими субъектами. К этим рыночным ценам и обращаются государственные органы для сравнения и анализа отклонений при проведении контроля по конкретным налогоплательщикам. Возникает парадоксальная ситуация, при которой законодательно установлено, что трансфертной является цена, сложившаяся между независимыми хозяйствующими субъектами, по причине, что она отличается от самой себя либо от подобных ей.

Целесообразно разработать механизмы, позволяющие выделять из общего числа внешнеэкономических сделок, совершенных аффилированными лицами, те сделки, цена по которым занижена именно с целью оптимизации налогообложения. Устанавливая цены ниже рыночных, стороны могут преследовать различные цели, например, оптимизации бизнес-процессов через фокусировку и специализацию своих дивизионов. Кроме того, бизнес может перераспределять капитал не с целью оптимизации налогообложения, а для того, чтобы обеспечить наилучшие условия финансирования своих инвестиционных проектов. Возможна также ситуация, когда холдинг диверсифицирует риски, осваивает новые рынки, новые продукты и осуществляет прочие мероприятия, обусловленные необходимостью формирования в определенном регионе аффилированных структур и осуществления коммерческих операций с ними.

Иными словами, необходимы механизмы идентификации международных операций, направленных на уход от налогов. Именно на решение этой задачи ориентирован принцип «вытянутой руки»: на его

основе определяется соответствие уровня цен по сделкам между аффилированными хозяйствующими субъектами уровню рыночных цен – через сопоставление условий сделок между множеством независимых компаний с учетом экономических условий, в которых заключаются эти сделки. При этом использование данного принципа не подразумевает ценового контроля над сделками между независимыми хозяйствующими субъектами.

В законе «О трансфертном ценообразовании» дано расширенное определение дифференциала, то есть размера корректировки, используемой для приведения цен по внешнеэкономическим сделкам и референсных цен, используемых для сравнительного анализа, к сопоставимым экономическим условиям. Использование дифференциала на практике вызывает сложности у налогоплательщиков. Дифференциал применяется контролирующими органами при проведении сравнительного анализа только в том случае, когда данные по мониторингу внешнеторговых операций предоставлены своевременно и должным образом обоснованы. В противном случае эти данные не будут приняты к сведению, даже если налогоплательщик предоставит их в процессе налоговой проверки.

В целом, такой важный инструмент, как дифференциал, используется недостаточно эффективно. Налогоплательщики не могут в полной мере использовать весь потенциал данного инструмента, так как они часто ставятся перед необходимостью выполнения заведомо невыполнимых условий: покупатель не предоставляет им требуемые документы, подтверждающие фактически произведенные затраты, вследствие коммерческой тайны. Для того чтобы устранить это противоречие, целесообразно изменить условия использования дифференциала. Предлагается проводить процедуры корректировки по дифференциалу на основе информации по затратам на аналогичные сделки, совершаемые в той же местности. То есть следует использовать расчетный метод, который не предусматривает предоставление документов, подтверждающих соответствующие затраты. Этот метод помимо всего прочего, позволит принимать во внимание нефинансовые затраты, оказывающие значительное влияние на процесс ценообразования.

Реализация данного предложения на практике позволила бы сделать дифференциал действенным и доступным инструментом, с помощью которого участники внешнеэкономической деятельности смогли бы повысить эффективность своих внешнеторговых операций. В целях защиты государственных интересов целесообразно ограничить размер дифференциала, исходя из величины диапазона рыночных цен. Отметим, что в настоящее время законодательство дает возможность сотрудникам контролирующих органов широко трактовать закрепленные в нормативных актах положения и формировать диапазон рыночных цен на основе собственных субъективных представлений. Поэтому рекомендуется детально регламентировать процедуры определения данного диапазона. Следует четко определить правила применения тех или иных цен из диапазона для сравнительного анализа или дать возможность налогоплательщику самостоятельно выбирать цены в рамках заданных ограничений. Также можно рекомендовать определять трансфертную цену не жестко, при любом отклонении суммы сделки от рыночной цены, а на основе гибких принципов, в виде определенного интервала.

Практические рекомендации ОЭСР и ООН содержат положения, в соответствии с которыми налоговым органам при идентификации трансфертных цен запрещается использовать секретную информацию, а также данные, недоступные налогоплательщикам. Аналогичные положения включены в состав российского Налогового кодекса [16]. Эти положения прямо указывают, что налоговые органы в процессе контрольных процедур, связанных с трансфертным ценообразованием, не могут использовать информацию, относящуюся к налоговой тайне, а также прочую информацию, доступ к которой налогоплательщиков ограничен.

В Казахстане Закон «О трансфертном ценообразовании» не содержит таких положений. Поэтому налоговые органы в процессе определения трансфертных цен могут использовать данные, к которым налогоплательщик не имеет доступа. Это обуславливает неоправданные доначисления налогов, а также является причиной множества споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В зарубежной практике при изменении трансфертной цены в одной стране осуществляется корректировка цены в другой. Это позволяет исключить двойное налогообложение внешнеторговых опера-

ций. В Казахстане такая корректировка не производится, и сделки подвергаются двойному налогообложению, что крайне негативно отражается на инвестиционном климате в стране.

Отметим, что Республика Казахстан заключила конвенции по избежанию двойного налогообложения с 53 странами [17]. Эти конвенции, как и прочие международные договора, являются приоритетными по отношению к внутреннему законодательству. Тем не менее, действие данных конвенций в сфере трансфертного ценообразования ограничено в связи с тем, что в Законе Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» не регламентированы процедуры использования этих соглашений. Соответственно, эти процедуры не согласованы между налоговыми органами Казахстана и налоговыми органами стран-партнеров по конвенциям.

Положения законодательства Республики Казахстан в сфере трансфертного ценообразования не соответствуют лучшим международным практикам также в следующих аспектах: определение котировального периода, сопоставимость цен, порядок использования методов установления трансфертных цен и т.д.

Очевидно, что динамичное развитие страны невозможно в изоляции от экономических процессов, протекающих в мире, в ситуации, когда международные стандарты в сфере регулирования данных процессов учитываются не в полной мере. Казахстан, как и другие постсоветские государства, стремится максимально интегрироваться в международное экономическое пространство и активно адаптирует мировые практики. Проведенный анализ показал, что в сфере трансфертного ценообразования процесс такой адаптации находится еще на начальной стадии развития. Более активная деятельность по приведению казахстанского законодательства в соответствие с мировыми стандартами поможет активизировать международную торговлю и улучшить инвестиционный климат в стране.

ВЫВОДЫ

Практика большинства развитых стран в сфере трансфертного ценообразования ориентирована на стимулирование деятельности и развитие бизнеса предприятий, занимающихся внешнеэкономической деятельностью (особенно транснациональных корпораций) и предполагает создание инструментария для повышения инвестиционной привлекательности страны, а также для полноценного использования национальными предприятиями потенциала мировых рынков капитала и технологий. С другой стороны, государство, защищая свои интересы, развивает нормативно-правовую базу и совершенствует процедуры контроля в целях борьбы с сокрытием доходов и уходом от налогов, а также принимает меры для предотвращения двойного налогообложения. Таким образом, обеспечиваются справедливые конкурентные условия для законопослушного бизнеса, а те компании, которые ставят собственные прибыли выше интересов общества, подвергаются санкциям.

Исследование специфики регулирования трансфертного ценообразования в Республике Казахстан показало, что в стране существующая нормативно-правовая база и практика ее применения не способствуют повышению инициативности бизнеса, не стимулируют внешнеэкономическую деятельность, препятствуют притоку в страну иностранных инвестиций и современных технологий. Существует ярко выраженный приоритет интересов государства, при этом предприниматели изначально ставятся в невыгодные условия. Такой подход создает значительные препятствия для развития бизнеса отечественных компаний, ориентированных на внешние рынки.

Безусловно, деятельность налоговых органов по предотвращению нарушений в сфере трансфертного ценообразования играет большую роль в обеспечении экономической безопасности страны. Тем не менее, необходимо на базовом уровне изменить подходы к ведению такой деятельности и ориентировать ее на выстраивание партнерских отношений между государством и бизнесом в целях достижения устойчивого развития сферы внешней торговли. При этом одной из ключевых задач совершенствования нормативно-правовой базы в сфере трансфертного ценообразования на ближайшие годы должна стать гармонизация норм отечественного законодательства с общепринятыми международными принципами регулирования данной сферы экономических отношений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Трансфертное ценообразование. Зависимость Казахстана от экспорта сырья [Электронный ресурс]. – URL: <https://articlekz.com/article/7476> (дата обращения: 4.12.2019).
2. Clive E., Elliott, J. International transfer pricing: searching for patterns. *European Management Journal*. 2000 – Vol. 18. – № 2. – P. 216–222.
3. Актуальные вопросы трансфертного ценообразования. Трансфертное ценообразование [Электронный ресурс]. – URL: <https://articlekz.com/article/8016> (дата обращения: 12.01.2020).
4. Еще раз о трансфертном ценообразовании [Электронный ресурс]. – URL: <https://journal.zakon.kz/203838-eshhe-raz-o-transfertnom-cenoobrazovanii.html> (дата обращения: 12.01.2020).
5. Закон Республики Казахстан от 5 января 2001 года N 136-III «О государственном контроле при применении трансфертных цен». Утратил силу с 1 января 2009 года в соответствии с Законом РК от 5 июля 2008 года N 67-IV [Электронный ресурс]. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1021342#pos=5;-106 (дата обращения: 4.12.2019).
6. Закон Республики Казахстан от 5 июля 2008 года N 67-IV «О трансфертном ценообразовании». Обновленный с изменениями на: 02.04.2019 [Электронный ресурс]. – URL: https://zakon.uchet.kz/rus/docs/Z080000067_ (дата обращения: 4.12.2019).
7. Джусупова Г. А. Проблемы государственного контроля при трансфертном ценообразовании в Казахстане и пути их решения. [Электронный ресурс]. – URL: <http://repository.kaznu.kz/handle/123456789/1254> (дата обращения: 12.01.2020).
8. Белых В. С. Трансфертное ценообразование: современное состояние, проблемы и предложения по совершенствованию // *Налоги*. – 2014. – № 2. – С. 13–15.
9. Трансфертное ценообразование [Электронный ресурс]. – URL: http://kz.buh-nauka.com/chm/Kazakhstan_Taxes_Roadmap/index.html?_4.html (дата обращения: 12.01.2020).
10. Ведение бизнеса в Казахстане: важные вопросы налогообложения и правового регулирования [Электронный ресурс]. – URL: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/kz/pdf/2019/09/Doing-business-in-Kazakhstan-2019_rus.pdf (дата обращения: 4.12.2019).
11. Голишевский В. И. Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует // *Налоговая политика и практика*. – 2013. – № 10. – С. 18–26.
12. Контроль за трансфертным ценообразованием в Казахстане [Электронный ресурс]. – URL: https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/kontrol-za-transfertnym-tsenoobrazovanie_0000000 (дата обращения: 12.01.2020).
13. Контроль за трансфертным ценообразованием фактор конкурентоспособности налоговой системы государства / Кизимов А.С., [и др.]. М.: Вершина, 2012. – 272 с.
14. Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал [Электронный ресурс]. // Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан. – URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/konvencii-ob-izbezhanii-dvoynogo-nalogooblozheniya-i-predotvrashchenii-ukloneniya-ot> (дата обращения: 4.12.2019).
15. Пути совершенствования законодательства о трансфертном ценообразовании в Казахстане – Портал ПНК «Налоги в Казахстане» [Электронный ресурс]. – URL: <https://nalogikz.kz/docs/442.html> (дата обращения: 4.12.2019).
16. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) в последней действующей редакции от 1 апреля 2020 года, вступившие в силу с 1 января 2016 года [Электронный ресурс]. – URL: https://dogovor-urist.ru/кодексы/налоговый_кодекс/ (дата обращения: 4.12.2019).
17. Трансфертное ценообразование. Зависимость Казахстана от экспорта сырья [Электронный ресурс]. – URL: <https://articlekz.com/article/7476> (дата обращения: 4.12.2019).

REFERENCES

1. «Transfertnoe cenoobrazovanie. Zavisimost' Kazahstana ot jeksporta syr'ja», available at: <https://articlekz.com/article/7476> (accessed: December 4, 2019) (in Russian).

2. Clive, E. and Elliott, J. (2000), «International transfer pricing: searching for patterns», European Management Journal, Vol. 18, No. 2, pp. 216–222.
3. «Aktual'nye voprosy transfertnogo cenoobrazovaniya. Transfertnoe cenoobrazovanie», available at: <https://articlekz.com/article/8016> (accessed: January 12, 2019) (in Russian).
4. «Eshhe raz o transfertnom cenoobrazovanii», available at: <https://journal.zakon.kz/203838-eshhe-raz-o-transfertnom-cenoobrazovanii.html> (accessed: January 12, 2019) (in Russian).
5. «Zakon Respubliki Kazahstan ot 5 janvarja 2001 goda N 136-II «O gosudarstvennom kontrole pri primenenii transfertnyh cen»», Utratil silu s 1 janvarja 2009 goda v sootvetstvii s Zakonom RK ot 5 ijulja 2008 goda N 67-IV, available at: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1021342#pos=5;-106 (accessed: December 4, 2019) (in Russian).
6. «Zakon Respubliki Kazahstan ot 5 ijulja 2008 goda N 67-IV «O transfertnom cenoobrazovanii»», Obnovlennyj s izmenenijami na: 02.04.2019, available at: https://zakon.uchet.kz/rus/docs/Z080000067_ (accessed: December 4, 2019) (in Russian).
7. Dzhusupova, G. A. «Problemy gosudarstvennogo kontrolja pri transfertnom cenoobrazovanii v Kazahstane i puti ih reshenija», available at: <http://repository.kaznu.kz/handle/123456789/1254> (accessed: January 12, 2019) (in Russian).
8. Belyh, V. S. (2014), «Transfertnoe cenoobrazovanie: sovremennoe sostojanie, problemy i predlozhenija po sovershenstvovaniju», Nalogi, No. 2, pp. 13–15. (in Russian).
9. «Transfertnoe cenoobrazovanie», available at: http://kz.buh-nauka.com/chm/Kazakhstan_Taxes_Roadmap/index.html?_4.html (accessed: January 12, 2019) (in Russian).
10. «Vedenie biznesa v Kazahstane: vazhnye voprosy nalogooblozhenija i pravovogo regulirovanija», available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/kz/pdf/2019/09/Doing-business-in-Kazakhstan-2019-rus.pdf> (accessed: December 4, 2019) (in Russian).
11. Golishevskij, V. I. (2013), «Metody transfertnogo cenoobrazovaniya: OJeSR rekomenduet», Nalogovaja politika i praktika, No. 10, pp. 18–26. (in Russian).
12. «Kontrol' za transfertnym cenoobrazovanijem v Kazahstane», available at: https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/kontrol-za-transfertnym-tsenoobrazovanie_0000000 (accessed: January 12, 2019) (in Russian).
13. Kizimov, A. C. and at al. (2012), «Kontrol' za transfertnym cenoobrazovanijem faktor konkurentosposobnosti nalogovoj sistemy gosudarstva», Moscow, Vershina, 272 p. (in Russian).
14. «Konvencii ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozhenija i predotvrashhenii uklonenija ot nalogooblozhenija v otnoshenii nalogov na dohod i kapital», Komitet gosudarstvennyh dohodov Ministerstva finansov Respubliki Kazahstan, available at: <http://kgd.gov.kz/ru/content/konvencii-ob-izbezhanii-dvojnogo-nalogooblozheniya-i-predotvrashchenii-ukloneniya-ot> (accessed: December 4, 2019) (in Russian).
15. Puti sovershenstvovanija zakonodatel'stva o transfertnom cenoobrazovanii v Kazahstane – Portal PNK «Nalogi v Kazahstane», available at: <https://nalogikz.kz/docs/442.html> (accessed: December 4, 2019) (in Russian).
16. «Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (NK RF) v poslednej dejstvujushhej redakcii ot 1 aprelja 2020 goda, vstupivshie v silu s 1 janvarja 2016 goda», available at: https://dogovor-urist.ru/kodeksy/nalogovyj_kodeks/ (accessed: December 4, 2019) (in Russian).
17. «Transfertnoe cenoobrazovanie. Zavisimost' Kazahstana ot jeksporta syr'ja», available at: <https://articlekz.com/article/7476> (accessed: December 4, 2019) (in Russian).

SUMMARY

The purpose of the article is to investigate the current trends in the development of the system of state regulation of transfer pricing in the Republic of Kazakhstan and to consider the prospects for improving this system. The author analyzes the essence of transfer pricing, examines the basic approaches to regulation of transfer pricing in the world practice and in the Republic of Kazakhstan, analyzes the specifics of legal regulation of the researched sphere of economic relations in Kazakhstan. On the basis of the analysis recommendations on optimization of state regulation and control of transfer pricing in Kazakhstan are developed

ТҮЙІНДЕМЕ

Мақала Қазақстанның сыртқы экономикалық қызмет субъектілерінің трансферттік баға белгілеу тетіктерін қолдануын мемлекеттік реттеу мен бақылау мәселелеріне арналған. Трансферттік баға белгілеудің мәні қарастырылды, әлемдік тәжірибеде және Қазақстан Республикасында трансферттік баға белгілеуді реттеудің негізгі тәсілдері зерттелді, Қазақстан Республикасындағы экономикалық қатынастардың зерттелетін саласын құқықтық реттеудің ерекшеліктері талданады. Талдау негізінде Қазақстанда трансферттік баға белгілеуді мемлекеттік реттеуді және бақылауды оңтайландыру бойынша ұсыныстар жасалады.

РЕЗЮМЕ

Статья посвящена проблемам государственного регулирования и контроля использования механизмов трансфертного ценообразования субъектами внешнеэкономической деятельности Казахстана. Рассматривается сущность трансфертного ценообразования, исследуются базовые подходы к регулированию трансфертного ценообразования в мировой практике и в Республике Казахстан, анализируется специфика нормативно-правового регулирования исследуемой сферы экономических отношений в РК. На основе проведенного анализа разрабатываются рекомендации по оптимизации государственного регулирования и контроля трансфертного ценообразования в Казахстане.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРЕ

Заурбекова Зауреш Галиевна – докторант PhD, Университет Туран, Алматы, Республика Казахстан, e-mail: zauresh-zaurbakova@live.ru