

қоғамда қалыптасып қалған. Осындай біржақты теріс көзқарастарды жою үшін әлеуметтік салаға ислам банктерінің қаржыларын тарту арқылды тойтарыс беру керек;

- екіншіден, ислам банктерін Қазақстандағы салық салу жүйесінің қызметі шошындырады. Яғни, шариат принциптері бойынша жұмыс істейтін банктер үшін Қазақстан Республикасының салық салудағы заңдылықтары сәйкес келе бермейді, ислам банктері мысалы Голландияда, трансакцияларды арнайы құрылған компаниялар арқылы, жүргізеді;

- үшіншіден, еліміздің банктерінің басым көпшілігі, ислам банктерінің қызметімен жете таныс емес. Сондай-ақ, отандық қаржы рыногында тек алыпсатарлық операциялармен айналысатын батыстың банктерінің, атап айтқанда Еуропаның, АҚШ-тың, орнығып алған.

Міне, осындай мәселелердің ықпалынан бүгінгі күні біз мол қаржы көздері ретінде ислами қаржылық институттардың көптеген әдіс-құралдарын қолдана алмай отырмыз.

#### Әдебиеттер

1. Беккин Р.И. Исламская модель безпроцентной экономики и современность. Вестник СПбГУ, 2009, Выпуск 2, стр.11-15.

2. Мирошник Е.Н. Исламские банки в социально-экономической структуре мусульманских стран. Автореф. Канд.экон. наук. – М., 2007 г, с.4.

\*\*\*

В статье рассматриваются основы функционирования исламской финансовой системы, методы и механизмы финансирования, позволяющие осуществлять экономическую деятельность без нарушения базовых принципов, сформулированных в шариате (мусульманском праве).

\*\*\*

The article covers the basics of the functioning of Islamic financial system, methods and funding mechanisms to allow economic activities without violating the basic principles set out in the Shariah (Islamic law).

*Е.С. Никитинская*

### АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Существование налоговой системы порождает объективное стремление налогоплательщиков оптимизировать или сократить свои платежи. Учитывая нарастающие процессы глобализации экономики, налоговое планирование для экспортноориентированных налогоплательщиков приобретает характер международного. Это означает, что при его осуществлении в расчет принимаются не только налоговые ставки, хотя их размеры учитываются, но и возможность сокращения налогового бремени на основе межгосударственного перераспределения доходов корпораций.

Для Казахстана характерны несколько наиболее типичных схем с использованием трансфертных цен. Например, компания-экспортёр, находящаяся в Казахстане, продает компании, зарегистрированной в оффшорной зоне, товар по заниженной цене. Затем оффшорная компания разбивает товар на партии и заключает индивидуальные контракты с покупателями в различных странах по мировым ценам. Отклонение от казахстанских цен от мировых в экспортных операциях может достигать 40-60%. Оба юридических лица чаще всего контролируются одной компанией или одними учредителями, либо одними и теми же должностными лицами, т.е., по сути, являются аффилированными. В результате материнская компания получает прибыль от разницы внутренних и внешних цен, а также разницу от ставок налога на прибыль в Казахстане и оффшорной зоне. Отследить движения на счетах и сделать анализ экспортных потерь достаточно трудно, т.к. такая информация конфиденциальна.

В ходе налоговых проверок нефтяного сектора выявлена специфическая схема экспорта, отличная от применяемых обычными компаниями. Ее суть заключается в том, что недропользователь – резидент Республики Казахстан реализует свою продукцию аффилированной фирме, зарегистрированной в оффшоре, для чего составляется «условный договор продажи» и сделка отражается в таможенных декларациях на условиях поставки FOB. Далее, казахстанский резидент вновь покупает экспортируемую нефть у оффшорной фирмы по той же цене, и заключает новые договора с конечными покупателями на условиях поставки DEX. При проведении налоговых проверок конечная часть реализации не может рассматриваться в качестве экспорта нефти с пересечением таможенной границы РК и потому не подпадает под государственный контроль при применении трансфертных цен. В результате, для целей налогообложения экспортной операцией признается только начальная часть реализации.

Другой распространённой формой является предоставление связанных кредитов предприятиям-экспортёрам. Материнская компания, как правило, зарегистрированная в одной из европейских стран, предоставляет льготный кредит дочернему предприятию, находящемуся в Казахстане. На полученные кредитные средства предприятию поставляется импортное технологическое оборудование по ценам превышающие мировые 1,5-2 раза. Погашение долга ведется бартерным путем нередко по заниженным ценам на казахстанское минеральное сырье. Стоимость кредита в итоге может превышать в несколько раз официальные процентные ставки на финансовом рынке.

Оффшорный бизнес, безусловно, может представлять экономическую угрозу для страны, поскольку он в ряде случаев связан с уклонением от уплаты налогов, экспортом минеральных ресурсов по заниженным ценам, оттоком капитала, ухудшением платежного баланса страны. В последние годы предпринимается ряд мер, направленных на снижение финансовых потерь республиканского бюджета от использования оффшорных схем в экспортных операциях. В течение пяти лет налоговые органы при корректировке доходов налогоплательщиков - экспортеров, применяющих трансфертные цены в экспортно-импортных операциях с резидентами оффшорных зон, руководствовались перечнем, установленным постановлением Правления Национального банка от 25 февраля 2003 года № 60. Данная практика была, очевидно, несовершенна, т.к. перечень оффшорных зон определялся Национальным банком и исключительно в целях регулирования банковской, страховой деятельности, рынка ценных бумаг. Кроме того, он ежегодно корректировался - в 2001 году в него входило 48 стран, в феврале 2003 году он был сокращен до 17, а в мае и июле того же года из него были исключены еще 5 зон. Только в 2005 г. постановлением Правительства РК от 28 июля 2005г. № 784 был принят новый специальный перечень, иностранных государств с льготным налогообложением, включающий 45 стран. В связи с принятием нового Налогового кодекса был утвержден новый перечень государств с льготным налогообложением (постановление Правительства РК №1318 от 31.12.2008г.), расширенный до 63 стран. Однако, исходя из предшествующего опыта, есть основания предположить, что подобный нормативно-правовой акт всегда может стать объектом лоббирования экономических интересов вполне определенных финансово-промышленных групп. Причиной является требования Закона РК «О государственном контроле при применении трансфертных цен», в соответствии, с которыми государственному мониторингу подлежат все сделки с лицами, зарегистрированными в странах с льготным налогообложением и государствах, отнесенных к оффшорным зонам, вне зависимости от уровня выявленных отклонений экспортных цен от рыночных.

Наиболее конструктивным решением данного вопроса представляется отход от практики утверждения каких-либо перечней и прямое законодательное распространение обязанности государственного контроля при применении трансфертных цен в отношении сделок с лицами, зарегистрированными в иностранных государствах с льготным налогообложением (со ставка подоходного налога ниже установленной Налоговым кодексом РК), либо имеющих законы о конфиденциальности финансовой информации, а также информации о компаниях, позволяющих сохранять тайну о фактическом владельце имущества или дохода.

Данный подход в определенной мере был реализован в последней редакции налогового законодательства. Иностранное государство признается государством с льготным налогообложением, если оно отвечает одному из условий – если ставка подоходного налога составляет не более 10% или в таком государстве имеются законы о конфиденциальности финансовой информации либо законы, позволяющие сохранять тайну о фактическом владельце имущества. Однако, норма о перечне государств с льготным налогообложением, определяемом Правительством осталась неизменной.

Наличие практики искусственного занижения экспортных и завышения импортных цен требует специального нормативно-правового ужесточения обязанностей сторон при осуществлении внешнеторговых операций. В этих целях представляется целесообразным в Законе РК «О трансфертном ценообразовании» расширить обязанности участников сделки на основе обязательного предоставления при осуществлении экспортных операций по реализации товаров (услуг, работ) с резидентом страны, в которой применяется льготный режим налогообложения, в уполномоченные органы государства по месту регистрации продавца, цены последующей реализации продукции покупателем с копиями подтверждающих документов (договора, накладные, счета и т.д.). Одновременно вышеуказанный закон необходимо дополнить нормой, предусматривающей обязательность назначения таможенным органом проведения независимой экспертизы в случае выявления несоответствия таможенной стоимости и/или кода ТН ВЭД количеству и качеству экспортируемого и импортируемого товара. Введение данных нормативных норм позволит значительно упростить практику налогового администрирования трансфертного ценообразования и увеличить его транспарентность.

В рыночной экономике ценовое регулирование всегда является экономически пагубным, если не разрушительным, однако существуют сферы, где оно, может, по меньшей мере, принести определенные политические и социальные выгоды. Поэтому вопрос экономической обоснованности и общественной целесообразности государственного контроля трансфертного ценообразования, а также оценка последствий данного регулирования для инвестиционных процессов в общественном производстве постоянно актуализируется процессами глобализации. Проблема государственного регулирования экспортно-импортных сделок приобрела острый и неотложный характер к концу 90-х годов прошлого века в связи с ликвидацией Государственных внешнеторговых компаний и выходом на международный рынок в качестве непосредственных участников внешнеторговых операций частных предприятий и компаний.

В современных условиях каждый товаропроизводитель самостоятельно заключает договоры (контракты), содержание которых определяется его экономическими интересами. Результатом во многих случаях являются ощутимые потери экспортной выручки для государства в целом и растущие расходы на импорт. Обусловлено это, корпоративными и личными финансовыми интересами, неопытностью казахстанских участников, необходимостью завоевания места на мировом рынке.

Для уяснения сути процессов трансфертного ценообразования надо принять в расчет следующие соображения. Во-первых, практически все операции по экспорту осуществляются не добывающими компаниями, являющимися владельцами лицензии на разработку природных ресурсов, а головными компаниями-холдингами либо посредническими фирмами, как правило, входящими в состав аффилированных групп. Во-вторых, у добывающей компании должен существовать достаточно долгосрочный инвестиционный интерес. В результате возникает четкое разделение дохода на рентный - от нефтедобычи и спекулятивный - от перепродаж. Понятно, что доходы добывающего сегмента в целях минимизации налоговых платежей выгодно занижать, а затраты при реализации минеральных ресурсов - завышать.

По мнению российских специалистов, в существующих условиях было бы неправильно использовать цену независимых продаж в качестве рыночной цены. Дело в том, что независимые продажи нефти носят маргинальный характер и, по оценкам, составляют менее 2% от общего объема добываемой нефти. В условиях повышенного спроса на нефть и

нефтепродукты со стороны как внешнего, так и внутреннего рынка сформировался четко выраженный рынок продавцов. Соответственно, цена независимых продаж установилась на уровне, значительно превышающем «справедливую» цену нефти. Специалисты предлагают некоторые иные подходы к расчету с их точки зрения «справедливых» квазирыночных цен. Отрицательная позиция российских экспертов в отношении запрета на применение трансфертного ценообразования основана на том, что, в настоящее время трансфертные цены, по их мнению, выполняют «буферную функцию», поскольку если исчисление налогов производить, исходя от цен, близких к мировым, то у компаний не останется средств на финансирование необходимых капиталовложений, а само производство окажется неконкурентоспособным.

Трансфертные цены могут использоваться для относительного уменьшения таможенных пошлин в отношении, как экспортируемых товаров, так и импортируемых товаров. Но, как правило, таможенные тарифы увязываются с системой налогообложения прибыли. Поэтому, определяя политику в области трансфертных цен, компаниям приходится учитывать соотношения между возможными расходами по налогообложению и таможенными пошлинами, причем в обеих странах – экспортера и импортера продукции. Чаще всего критерий у корпорации один – минимизация общей величины расходов.

Государство при осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием налогоплательщиков должно придерживаться иного алгоритма. С целью предотвращения уклонения от уплаты налогов экспортные цены следует администрировать с точки зрения необоснованного занижения, а импортные – чрезмерного завышения. Например, осенью 1994 г. министерство финансов Японии вскрыло злоупотреблений на сумму почти в 2 миллиарда марок более чем в 60 компаниях, включая таких мировых лидеров, как Ciba-Geigy, Coca-Cola – указанные в их отчетах импортные трансфертные цены были несопоставимо высоки. Еще одним «нарушителем» был германский фармацевтический гигант Hoechst, обвиненный в том, что с 1990 по 1992 г. он завысил примерно на 100 миллионов марок счета своих филиалов за поставки сырья.

Элементарные расчеты показывают, что импортерам невыгодно занижать цены. Более того, доначисление таможенных платежей по определенному товару может быть произведено только однажды. При таможенном оформлении последующих контрактов на подобную продукцию импортер укажет уже повышенную стоимость и все затраты поставит на вычет. Естественным итогом такого подхода становится рост цен на ввозимые в Казахстан товары.

Не менее серьезного внимания заслуживает приведение в соответствие с международной практикой методов определения рыночной цены. Первоначально законодательством было предусмотрено для определения рыночной цены использование органами налоговой службы трех методов – сопоставимой неконтролируемой цены, «затраты плюс», цены последующей реализации. Была очевидна необходимость их дополнения двумя дополнительными – методами прибыли от сделки, соответствующими международной практике. Они необходимы в тех случаях, когда невозможно применения трех традиционных методов. Например, при отсутствии аналогичных сделок между независимыми предприятиями. Кроме того, данные методы обеспечивают возможность более подробного рассмотрения трансфертных цен в соответствии с принципом отсутствия юридических и финансовых связей. Основанием их применения может также служить отсутствие или недоступность источников информации, а также сделки с резидентами стран с льготным налогообложением при отсутствии с данными странами международных договоров об избежании двойного налогообложения.

Методы прибыли подразделяются на метод разделения прибыли и метод чистой прибыли от сделки. Метод разделения прибыли, предполагает распределение прибыли между сторонами аналогично ее распределению в сделках между независимыми участниками. При этом на первом этапе определяется прибыль каждого из участников сделки на основе средней сложившейся для данной сферы деятельности нормы рентабельности. На втором этапе оставшаяся часть прибыли делится между сторонами на основании распределения между сторонами используемых активов, произведенных затрат и функций.

Метод чистой прибыли от сделки предусматривает сравнение прибыли, полученной каждым из связанных участников с прибылью сделки с независимой стороной или в аналогичных сделках между несвязанными участниками. Расчет распределения прибыли осуществляется с учетом соотношения между прибылями с используемыми активами, объемами продаж и понесенными затратами.

В настоящее время эти два метода предусмотрены законом, хотя, по нашему мнению, требуют дополнительной корректировки. Так, методом распределения прибыли предусматривается ее одноэтапное разделение «... в соответствии с экономическим обоснованием, функциональным анализом, соглашениями, принятыми в соответствии с принципом «вытянутой руки» и на основе прибыли, которую получили бы эти компании, если бы они были независимыми. Очевидно, что данные методы пока закреплены чисто нормативно и не являются результатом их практической апробации. В определенном смысле они носят слишком упрощенный характер.

Следовательно, основной концепцией дальнейшей трансформации национального законодательства по вопросам государственного контроля над трансфертным ценообразованием должно стать его приведение в соответствии с требованиями международных стандартов, создание условий определенности и предсказуемости для налогоплательщика, усиление стимулирующей, а не карательной направленности.

### Литература

1. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) по состоянию на 1 февраля 2010г. Алматы: Познание, 2010.
2. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) по состоянию на 1 января 2006г. Совместная публикация Международного центра по налогам и инвестициям и журнала «информационный бюллетень Министерства финансов РК» Алматы: 2006.
3. Стратегические данные по мировому трансфертному ценообразованию. Методы, документы, взыскания и прочие вопросы. Материалы Делойт Туш Томацу, 2004.
4. Постановление Правительства Республики Казахстан от 31 декабря 2008 года № 1318 «Об утверждении перечня государств с льготным налогообложением»
5. Постановление Правления Национального Банка Республики Казахстан от 25 февраля 2003 года № 60 «Об утверждении Перечня оффшорных зон для целей банковской и страховой деятельности, деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг и иных лицензируемых видов деятельности на рынке ценных бумаг, деятельности накопительных пенсионных фондов» (с изменениями, внесенными постановлениями Правления Национального Банка РК от 29.05.03 г. № 163; Правления АФН РК от 12.07.04 г. № 203).
6. Постановление Правительства Республики Казахстан от 28 июля 2005 года № 784 «Об утверждении перечня иностранных государств с льготным налогообложением» (утратило силу).
7. Теория и история налогообложения/И.А. Майбууров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

\*\*\*

Заманауи салықтық жүйе корпорациялардың табыстарын мемлекетаралық қайта бөлу негізінде спецификалық салықтық жоспарлаудың пайда болуын түсіндіреді. Қазақстанда трансферттік бағаны қолдану арқылы салықтық төлемдерді қысқартудың бірнеше әдеттегі тәсілдерін пайдаланады. Қазақстанда жеңілдетілген салық салу қалыптасқан елдерде және оффшорлық аймақтарға жатқызылатын мемлекеттерде тіркелген тұлғалардың келісімдеріне мониторингтің өзіндік тәжірибесі бар. Трансферттік баға белгілеу сұрақтары бойынша ұлттық заңнаманы ең жақсы әлемдік тәжірибені қолдану, салық төлеушіге анықтылық пен болжамдық жағдайын қалыптастыру жолымен әрі қарай онтайландыру қажет.

\*\*\*

Modern tax systems make for appearance of specific tax planning on the basis of intergovernmental distribution of corporations' incomes. In Kazakhstan the raw of typical schemes of reducing the tax payments is applied with usage of transfer prices. Kazakhstan has formed the own practice of monitoring the deals with persons, registered in the countries having tax benefits and states, which considered to be an offshore zone. There is a necessity for the further optimization of national legislation on the matters of transfer pricing through applying the best world practices, creating conditions of clearness and predictability for tax payer.