*Вид спора: налоговые споры*

*Категория налогоплательщика: юридическое лицо*

*Вид налога: КПН*

Министерство финансов Республики Казахстан (далее- уполномоченный орган) поучена апелляционная жалоба Компании «G» на уведомление о результатах проверки территориального Департамента государственных доходов (далее – налоговый орган) о начислении корпоративного подоходного налога с юридических лиц, за исключением поступлений от субъектов крупного предпринимательства и организаций нефтяного сектора (КПН), обязательных пенсионных взносов работодателя и уменьшении убытка.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена тематическая проверка, по результатам которой вынесено уведомление о начислении корпоративного подоходного налога с юридических лиц, за исключением поступлений от субъектов крупного предпринимательства и организаций нефтяного сектора (КПН) в сумме 29 872,0 тыс.тенге, пени в сумме 9 822,6 тыс.тенге, обязательных пенсионных взносов работодателя в сумме 2,2 тыс.тенге и уменьшении убытка на сумму 1 011,9 тыс.тенге.

Компания «G» не согласившись с выводами налогового органа, обратилось с апелляционной жалобой, в которой просит отменить решение налогового органа в части начисления КПН по вопросам трансфертного ценообразования.

Основание для начисления обжалуемой суммы налога и соответствующей суммы пени явилось нарушение отклонения цены сделки от рыночной цены при реализации Компанией «G» фермы для майнинга криптовалюты со строенными блоками питания нерезиденту, при этом скорректирован доход за 2022г. на сумму 115 996,5 тыс.тенге.

Проверив доводы Компании «G», исследовав представленные налоговым органом материалы, уполномоченный орган пришел к следующим выводами.

В жалобе Компании «G» указано, что сделка по реализации оборудования – фермы для майнинга криптовалюты по результатам налоговой проверки отнесена к категории сделок, подлежащих контролю и мониторингу в рамках Закона о трансфертном ценообразовании.

Также в жалобе Компании «G» указано, что согласно пунктам 2 и 3 статьи 6 Закона о трансфертном ценообразовании, мониторингу сделок подлежат международные деловые операции по товарам (работам, услугам), перечень которых утверждается уполномоченным органом.

По результатам мониторинга сделок в случае установления отклонения цены сделки от рыночной цены уполномоченными органами проводится проверка по вопросам трансфертного ценообразования.

Также Компания «G» отмечает, что в перечень товаров, сделки по которым подлежат мониторингу в рамках Закона о трансфертном ценообразовании не включены оборудования по майнингу криптовалюты и данные сделки не подлежат мониторингу и не являются предметом проверки в рамках Закона о трансфертном ценообразовании.

Корректировка дохода в размере 115 996,5 тыс.тенге в связи с приведением цены сделки к рыночной цене методом «затраты плюс» по мнению Компании «G» является незаконной.

Также в жалобе отмечено, что в качестве обоснования рыночной цены сделки учтены лишь амортизационные отчисления Компании «G» по реализованному оборудованию.

При этом, Компания «G» отмечает, что не учтен пункт 7 статьи 13 Закона о трансфертном ценообразовании, где указано, что к условиям, влияющим на величину отклонения цены сделки от рыночной цены, относятся, применяемые при совершении сделок скидки с цены или надбавки к цене, в том числе вызванные потерей товарами (работами, услугами) качества или иных потребительских свойств.

Компания «G» отмечает, что в 2022г. в Казахстане рынок майнинга криптовалют потерпел негативные изменения, что повлекло за собой потерю майнинговыми оборудованиями своих потребительских свойств и резкого снижения потребительского спроса на такого рода оборудования на рынке. В связи с чем, Компания «G» вынуждено реализовало оборудование по стоимости ниже, чем оборудование было приобретено.

В ходе рассмотрения жалобы установлено следующее.

Согласно нормам статьи 173 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 25.12.2017г.   налоговые органы осуществляют контроль при трансфертном ценообразовании по сделкам в порядке и случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании.

Подпункт 31) статьи 2 Закона о трансфертном ценообразовании действовал до 27.05.2024г. в следующей редакции: международные деловые операции - экспортные и (или) импортные сделки по купле-продаже товаров; сделки по выполнению работ, оказанию услуг, одной из сторон которых является нерезидент, осуществляющий деятельность в Республике Казахстан без образования [постоянного учреждения](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637#sub_id=2200000); сделки резидентов Республики Казахстан, совершенные за пределами территории Республики Казахстан, по купле-продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг.

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Закона о трансфертном ценообразовании, который действовал до 27.05.2024г. в следующей редакции: контроль при трансфертном ценообразовании осуществляется, в том числе по международным деловым операциям.

При этом для целей настоящего подпункта:

экспорт товаров - вывоз товаров с территории Республики Казахстан, осуществляемый в соответствии с таможенным законодательством Евразийского экономического союза и (или) Республики Казахстан, а также вывоз товаров с территории Республики Казахстан на территорию другого государства - члена Евразийского экономического союза;

импорт товаров - ввоз товаров на территорию Республики Казахстан, осуществляемый в соответствии с таможенным законодательством Евразийского экономического союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан, а также ввоз товаров на территорию Республики Казахстан с территории другого государства - члена Евразийского экономического союза.

Согласно пункту 2 статьи 3 Закона о трансфертном ценообразовании контроль осуществляется посредством проведения уполномоченными органами:

1) мониторинга сделок;

2) проверок;

3) иных процедур, установленных законами Республики Казахстан.

Пунктом 5 статьи 227 Налогового кодекса в случаях и порядке, установленных законодательством Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании, доход от реализации подлежит корректировке.

Таким образом, сделки по выполнению работ, оказанию услуг, одной из сторон которых является нерезидент, относятся к категории международных деловых операции, а также подпадают под понятие экспортные сделки, следовательно, такие работы и услуги и подлежат государственному контролю при трансфертном ценообразовании.

В рассматриваемом случае, Компанией «G» согласно Договору купли-продажи оборудования от 30.05.2022г. приобретено у Компании «M» оборудование Ферма для майнинга криптовалюты Whatsminer M21s со встроенным блоком питания в комплекте в количестве 600 шт. на сумму 143 485,7 тыс.тенге.

При этом, согласно Договору купли-продажи оборудования от 12.12.2022г. Компанией «G» вышеуказанное оборудование было реализовано «D» на сумму 30 000 долларов США или 13 829,4 тыс.тенге.

Вместе с тем, Ферма для майнинга криптовалюты Whatsminer M21s со встроенным блоком питания в комплекте в количестве 600 шт. реализована покупателю «D», который является нерезидентом Республики Казахстан.

При этом, сделки Компании, заключенные с «D», относятся к международным деловым операциям, подлежащими государственному контролю в соответствии с законодательством о трансфертном ценообразовании.

В соответствии с пунктами 1 и 9 статьи 10 Закона о трансфертном ценообразовании при установлении факта отклонения цены сделки от рыночной цены с учетом диапазона цен в ходе проведения проверок уполномоченные органы производят корректировку объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, в порядке, предусмотренном Законом о трансфертном ценообразовании и иными законами Республики Казахстан.

Корректировка проводится по объектам налогообложения и (или) объектам, связанным с налогообложением, если такая корректировка приводит или может в дальнейшем привести к увеличению сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Согласно пункту 1 статьи 12 Закона о трансфертном ценообразовании в целях определения рыночной цены используется один из следующих методов:

1) метод сопоставимой неконтролируемой цены;

2) метод «затраты плюс»;

3) метод цены последующей реализации;

4) метод распределения прибыли;

5) метод чистой прибыли.

Пунктом 2 статьи 12 Закона о трансфертном ценообразовании установлено, что при невозможности применения метода сопоставимой неконтролируемой цены применяется один из методов, указанных в пункте 1 статьи 12 Закона о трансфертном ценообразовании.

В данном случае, из акта налоговой проверки и информации налогового органа, следует, что по результатам проверки в целях определения рыночной цены для использования метода сопоставимой неконтролируемой цены необходимо наличие источника информации о рыночной цене.

В связи с чем, проведен поиск сопоставимых цен на Ферму для майнинга криптовалюты Whatsminer M21s со встроенным блоком питания с учетом его состояния, в результате установлено отсутствие сопоставимых источников информации для определния рыночной цены, соответственно, ввиду невозможносности применения метода сопоставимой неконтролируемой цены, применен метод «затраты плюс».

В соответствии с нормами статьи 14 Закона о трансфертном ценообразовании 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, который рассчитывается исходя из диапазона норм рентабельности в сопоставимых экономических условиях.

Диапазон рентабельности для данной сферы деятельности определяется на основании источников информации, указанных в статье 18 Закона о трансфертном ценообразовании, в сопоставимых экономических условиях.

Так, сумма затрат на приобретение оборудования составила 143 485,7 тыс.тенге.

Сумма произведенных затрат определена с учетом затрат в виде амортизации оборудования, которая согласно данным бухгалтерского учета Компании «G» по счету 2420 «Амортизация основных средств» по состоянию на 30.12.2022г. составила 28 697,1 тыс.тенге.

Также необходимо отметить, что оборудование Ферма для майнинга криптовалюты Whatsminer M21s со встроенным блоком питания в комплекте в количестве 600 шт. согласно Договору аренды от 31.05.2022г. уже находилось в пользовании «D», в связи с чем, в стоимость затрат не включены расходы по транспортировке, хранению и страхованию, соответственно, сумма затрат с учетом амортизации составила 114 788,6 тыс.тенге (143 485,7-28 697,1).

При этом, для определения наценки использованы данные органов государственной статистики Республики Казахстан. Так согласно данным Бюро национальной статистики средняя рентабельность по направлению «Информация и связь» за 4 квартал 2022г. составила 13,1%. Данное направление включает ОКЭД Компании «G» 63111 «Размещение приложений (прикладных программ) и связанная с этим деятельность». Так, наценка составила 15 037,3 тыс.тенге (114 788,6\*13,1%).

Таким образом, рыночная цена реализации Ферма для майнинга криптовалюты Whatsminer M21s со встроенным блоком питания в комплекте в количестве 600 шт. по Договору купли-продажи оборудования от 12.12.2022г. должна составлять 129 825,9 тыс.тенге (114 788,6+ 15 037,3).

Для приведения цены сделки к рыночной цене в соответствии с требованиями статьи 173 Налогового кодекса и пунктами 1 и 9 статьи 10 Закона о трансфертном ценообразовании по результатам налоговой проверки скорректирован доход Компании «G» на сумму 115 996,5 тыс.тенге (129 825,9-13 829,4 (цена реализации по Договору купли-продажи оборудования от 12.12.2022г.)).

Исходя из изложенного, следует, что признание реализации Компанией «G» нерезиденту Фермы для майнинга криптовалюты Whatsminer M21s со встроенным блоком питания в комплекте в количестве 600 шт. международной деловой операцией и проведение корректировки дохода за 2022г., в связи с установлением факта отклонения цены сделки от рыночной цены по результатам налоговой проверки является обоснованным.

Относительно доводов Компании «G» о том, что оборудование по майнингу криптовалюты не включено в перечень товаров, сделки по которым подлежат мониторингу в рамках Закона о трансфертном ценообразовании и соответственно данные сделки не подлежат мониторингу и не являются предметом проверки в рамках Закона о трансфертном ценообразовании.

Необходимо отметить, что статья 6 Закона о трансфертном ценообразовании именуется «Мониторинг сделок» и определяет порядок проведения мониторинга международных деловых операций.

Так, согласно пункту 1 данной статьи мониторинг сделок осуществляется путем наблюдения уполномоченными органами за ценами, применяемыми участниками сделок.

Пунктом 2 данной статьи предусмотрено, что мониторингу сделок подлежат международные деловые операции.

Отчетность по мониторингу сделок представляется по международным деловым операциям согласно перечню, утвержденному уполномоченным органом.

Пунктом 3 данной статьи предусмотрено, что по результатам мониторинга сделок в случае установления отклонения цены сделки от рыночной цены уполномоченными органами проводится проверка по вопросам трансфертного ценообразования.

Таким образом, данная статья определяет порядок проведения мониторинга международных деловых операций, а не проведения проверки по вопросам трансфертного ценообразования, которая согласно статье 3 Закона о трансфертном ценообразовании наряду с мониторингом является отдельным видом контроля.

В данном случае, корректировка дохода произведена при проведении проверки Компании, соответственно, положения статьи 6 Закона о трансфертном ценообразовании не применимы, в связи с чем, доводы Компании в указанной части не состоятельны.

Относительно доводов Компании о том, что при определении рыночной цены сделки необходимо применять пункт 7 статьи 13 Закона о трансфертном ценообразовании.

Компанией дополнительно представлены консультативное заключение об оценке рыночной стоимости движимого имущества; отчет №463 об оценке рыночной стоимости движимого имущества; коммерческое предложение о стоимости вычислительного оборудования ИП К.; коммерческое предложение о стоимости вычислительного оборудования Компании «Р»; ответ на запрос РГУ ДГД по Северо-Казахстанской области; ответ на запрос РГУ ДГД по Карагандинской области; письма Компании «В», Компании «A» о невозможности обеспечения электричеством по размещению и обслуживанию вычислительного оборудования; письмо «D».

Как указано выше, при определении рыночной цены товара (работы, услуги) учитывается информация о ценах на товары (работы, услуги) на момент реализации этого товара (работы, услуги).

Также, в абзаце первом пункта 2 статьи 13 Закона о трансфертном ценообразовании указано, что для целей настоящего Закона 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.

Таким образом, для применения метода сопоставимой неконтролируемой цены необходимо наличие информации о цене товара на рынке назначения и на момент реализации этого товара.

Необходимо отметить, что в представленных документах отсутствует информация о рыночных ценах в городе Бишкек (соответствующий рынок товаров) на дату реализации товара.

Кроме того, представленное консультативное заключение об оценке рыночной стоимости движимого имущества, как указано в самом заключении не является отчетом об оценке и не соответствует положениям статей 12 и 13 Закона о трансфертном ценообразовании. Заключение об оценке рыночной стоимости движимого имущества имело дату оценки на 22.12.2022г. и анализ в рамках данного заключения проводился на основе только представленных Компанией двух ценовых предложений на рынке Республики Казахстан. В этой связи, цена, определенная в консультативном заключении об оценке рыночной стоимости движимого имущества, не соответствует рыночной цене.

Таким образом, ввиду отсутствия информации о рыночной цене, применение метода сопоставимой неконтролируемой цены при проведении налоговой проверки не представилось возможным, в связи с чем, доводы Компании в указанной части не состоятельны.

По результатам заседания Апелляционной комиссии, состоявшегося, принято решение - оставить обжалуемое уведомление о результатах проверки без изменения, а жалобу без удовлетворения.