

§3 НАЛОГОВЫЙ УЧЁТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Кондрашова Н. А.

ОТРАЖЕНИЕ УЧАСТНИКАМИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ЦЕН

Аннотация. Предметом исследования является анализ российского законодательства в части внедрения механизма контроля трансфертного ценообразования между взаимозависимыми структурами, которые воспользовались возможностью с 2012 года объединиться в консолидированные группы налогоплательщиков. Несмотря на предоставленные нормативные возможности в части не признания сделок между участниками консолидированных групп контролируемые, в работе выявлены несколько случаев, в результате которых участниками таких групп необходимо соблюдать требования трансфертного ценообразования. Автором определен порядок отражения результатов налогового контроля цен в учете. При рассмотрении проблемы были использованы следующие методы научного исследования: анализ, синтез, сравнение, дедукция и моделирование. Основными выводами исследования являются следующие. Участники консолидированных групп налогоплательщиков не полностью освобождены от налогового контроля в части трансфертных цен. В ряде случаев, а именно при самостоятельном доначислении налогов или доначислении в результате налоговых проверок, а также в результате осуществления симметричных корректировок, участникам консолидированных групп необходимо скорректировать налоги и отразить указанную корректировку в учете.

Ключевые слова: трансфертное ценообразование, консолидированная группа налогоплательщиков, контроль цен, взаимозависимые организации, контролируемые сделки, симметричная корректировка, налоговая проверка, отражение в учете, налог на прибыль, ставка налога.

Review: The subject of the research is the analysis of the Russian legislation in part of implementation of transfer pricing controls between related entities that undertook the opportunity to join in a consolidated

group of taxpayers back in 2012. Despite being given regulatory capabilities in recognition of transactions between members of consolidated groups, in her research Kondrashova has described several cases when members of such groups must comply with transfer pricing. The author defines the procedure for recording the results of tax price control. In the course of her research Kondrashova has used the following methods: analysis, synthesis, comparison, deduction and modelling. The main conclusions of the study are the following. Members of taxpayer consolidated groups are not fully exempt from tax in part of control over transfer prices. In some cases, particularly, when independent additional taxes or additional charges are imposed as a result of tax audits or compensating adjustments are applied, members of the consolidated group have to adjust taxes and to record specified adjustments in their accounting.

Keywords: *transfer pricing, consolidated group of taxpayers, price control, interdependent organizations, tax audit, controlled transactions, compensating adjustment, accounting, profit tax, tax rate.*

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ (вступил в силу с 01.01.2012), Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» [1], предусматривающим полномочия ФНС России по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами.

Положения Раздела V. 1 НК РФ находятся в тесной взаимосвязи с подходами, заложенными в Руководстве ОЭСР (OECD Transfer Pricing guidelines 2010), которые широко используются в практике работы ведущих зарубежных налоговых администраций [2].

До принятия нового закона основные положения, относящиеся к контролю за трансфертным ценообразованием, были установлены ст. ст. 20 и 40 НК РФ. С вступлением в силу нового закона эти статьи прекратили действие.

Наиболее широко трансфертное ценообразование применяется во внешнеторговой коммерции, при этом мотивом манипуляции трансфертными ценами являются, как правило, налоговые соображения. Поскольку налоговое бремя в различных странах существенно различается, естественным побуждением менеджеров международных холдинговых групп является перераспределение прибыли всей группы методами трансфертного ценообразования в пользу наименее налогооблагаемых элементов группы. В частности, такими наименее налогооблагаемыми элементами могут служить совершенно безналоговые офшорные компании. Конструкции, предназначенные для такого перераспределения

прибыли, называют схемами трансфертного ценообразования. Простейшим вариантом такой схемы является экспорт или импорт товаров через промежуточную офшорную компанию с целенаправленным варьированием контрактной цены сделки с этой компанией.

Как поясняет финансовое ведомство Российской Федерации [3] «Трансфертная цена» – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний. Деятельность по установлению цен между такими компаниями называется трансфертным ценообразованием. Трансфертные цены позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема минимизации уплачиваемых налогов.

Действительно, в результате применения схем трансфертного ценообразования у международных холдинговых групп возникает потенциальная возможность аккумулировать основные доходы группы в юрисдикциях с наименьшим уровнем налогообложения, в результате чего неизбежно происходит «размывание» налоговой базы в тех компаниях группы, которые зарегистрированы в странах с высоким уровнем налогообложения [4].

Законодатели и налоговые власти стран с высоким уровнем налогообложения не склонны мириться с таким «размыванием» своей налоговой базы. В этой связи большинством развитых стран установлены серьезные ограничения на свободу манипулирования трансфертными ценами для налоговых целей [5].

По словам руководителя ФНС России М. Мишустина «Смысл контроля за трансфертным ценообразованием не в том, чтобы проводить проверки, а в том, чтобы компании самостоятельно заплатили налоги, исходя из рыночных цен. В результате во время предпроверочного анализа более 300 налогоплательщиков самостоятельно, не дожидаясь проверки, увеличили базу налога на прибыль на 6,7 млрд. руб. Еще 1,4 млрд. руб. было дополнительно начислено и уплачено. На 1 млрд. руб. были уменьшены убытки.» [6].

В соответствии с п. 1 ст. 105.14 НК РФ [7] в перечень контролируемых налоговыми органами сделок включаются сделки с взаимозависимыми лицами. К сделкам между взаимозависимыми лицами в целях НК приравниваются следующие сделки: 1) совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми; 2) сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли; 3) сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются офшорные зоны, перечень которых утвержден Минфином России в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ [8].

При этом нормами НК РФ установлены следующие дополнительные условия для признания сделок контролируемыми: 1) сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 млрд. руб. (в 2013 году данная сумма составляла 2 млрд. руб., а в 2012 – 3 млрд. руб.); 2) одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах; 3) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, уплачивающим единый сельскохозяйственный налог или единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности; 4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0 %; 5) хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, налоговый режим

в которой предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль; 6) одна из сторон сделки является налогоплательщиком, осуществляющей деятельность, связанную с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении, а другая сторона сделки не является такой; 7) хотя бы одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций.

Суммовой порог для признания сделок контролируемыми – от 60 млн. руб. для годовой суммы доходов по сделке (100 млн. руб. для сделок, где хотя бы одна из сторон исчисляет ЕСН и ЕНВД).

С целью снижения неблагоприятных налоговых рисков и их последствий в области трансфертного ценообразования НК РФ предусмотрены некоторые «защитные методы» – возможность создания консолидированной группы налогоплательщиков (КГН), заключения соглашений о ценообразовании и проведения симметричных корректировок.

Так пунктом 4 ст. 105.14 НК РФ предусмотрено, что вне зависимости от того, удовлетворяют ли сделки вышеуказанным условиям, не признаются контролируемыми следующие сделки: сторонами которых являются участники одной и той же КГН, образованной в соответствии НК РФ (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения НДС, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в %). Следовательно, участники одной и той же КГН освобождены от налогового риска в виде контроля налоговых органов за взаимозависимыми сделками между ними. Но, сделки предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения НДС по процентной ставке являются взаимозависимой сделкой и подлежат контролю со стороны налоговых органов. Остальные же виды сделок между участниками КГН согласно разъяснению Минфина России (письмо от 09.07.2013 № 03-01-18/26445) не признаются контролируемыми вне зависимости от предмета сделки, в связи с тем, что НК РФ не выделяются

виды контролируемых сделок, а устанавливаются условия признания сделок таковыми.

Кроме того, учитывая, что участники КГН объединяются для исчисления налога на прибыль с совокупного финансового результата только по ставке 20%, следовательно, если между членами группы осуществляются сделки, облагаемые налогом по иным ставкам, то они не подлежат включению в консолидированную налогооблагаемую базу и таким образом подпадают под контроль за трансфертным ценообразованием.

Например, согласно ст. 284 НК РФ налоговая ставка 0% применяется к доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-% вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

На первый взгляд, маловероятно, что размер полученных дивидендов будет настолько велик, чтобы самостоятельно послужить причиной для отнесения сделки к контролируемой. Однако, учитывая масштабы созданных консолидированных групп налогоплательщиков (16 крупнейших вертикально-интегрированных компаний страны), упускать этот момент при составлении уведомления о контролируемых сделках и подготовке документации в целях налогового контроля не стоит.

Кроме того, под налоговый контроль подпадают сделки между участниками консолидированной группы налогоплательщиков и компаниями, не входящими в периметр консолидации.

Таким образом, даже если организация является участником консолидированной группы налогоплательщиков, часть ее сделок будет подпадать под контроль за трансфертным ценообразованием. И ей также как и остальным организациям придется составлять и подавать уведомление о контролируемых сделках и предоставлять документацию в целях налогового контроля. Основные этапы подготовки доку-

ментации по контролируемой сделке (группам однородных сделок) рекомендованы ФНС России в письме от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля».

К источникам информации, которые могут использоваться при анализе соответствия применяемых цен рыночным ценам, относятся бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность компаний. В бухгалтерской отчетности (отчете о финансовых результатах) раскрывается информация о доходах от участия в других организациях, в том числе дивидендах. Выплата годовых дивидендов относится к событиям после отчетной даты и раскрывается в пояснениях к отчетности. Проводки отражаются в периоде, следующем за отчетным, при фактической выплате. Если решение о выплате дивидендов было принято в период между отчетной датой и датой подписания годовой отчетности, это событие отражается только в пояснительной записке. Если решение о выплате дивидендов по результатам отчетного года было принято после утверждения и сдачи годового отчета, данное событие не считается событием после отчетной даты. Оно относится к текущему году и отражается в учете и отчетности текущего года в обычном порядке.

В целях унификации подходов к отражению участниками КГН операций, связанных с контролируемыми сделками, необходимо определить порядок учета в следующих случаях:

- 1) При самостоятельном доначислении налогов. Так, согласно п. 3 ст. 105.3 НК РФ при определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения, указанная цена признается рыночной, если ФНС РФ не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога. Налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в указанной сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене. То есть нормами НК РФ предоставлено право самостоятельного пересчета налогооблагаемой базы исходя из рыночных цен.

2) При доначислении налогов при проведении проверок. На основании п. 1 ст. 105.17 НК РФ проверку полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами осуществляет федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Если по результатам проверки были выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога, ФНС РФ составит акт и доначислит соответствующие налоги.

3) При осуществлении симметричных корректировок. Так, в соответствии со ст. 105.18 НК РФ в случае доначисления налога по итогам налоговой проверки в части трансфертного ценообразования сделок между взаимозависимыми лицами, на основании которой ФНС РФ осуществлена корректировка налоговой базы и суммы налога, российские организации-налогоплательщики, являющиеся другими сторонами контролируемой сделки, при исчислении налога на прибыль организаций, НДС и НДПИ могут применить симметричные корректировки. При этом право на проведение симметричных корректировок другими сторонами контролируемой сделки возникает исключительно в случаях, когда решение ФНС РФ о доначислении налога исполнено лицом, являющимся стороной контролируемой сделки, в отношении которого было вынесено решение о доначислении налога, в части недоимки, указанной в этом решении. Важно отметить, что для целей применения симметричных корректировок не осуществляются корректировки регистров налогового учета и первичных документов.

Учитывая, что доначисление или уменьшение сумм налогов в результате осуществления вышеуказанных мероприятий, связанных с контролем трансфертного ценообразования, не предполагает корректировки результатов хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерском учете организации на основании первичных учетных документов, корректировки должны осуществляться с использованием норм Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ

18/02. В соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 [9] доходы и расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов, признаются постоянными разницеми.

Согласно п. 7 ПБУ 18/02 под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Таким образом, если организацией самостоятельно, исходя из сравнения рыночной цены контролируемой сделки с фактической ценой сделки, дополнительно подсчитана сумма налога на прибыль, то возникает постоянное налоговое обязательство. Аналогичное обязательство в свете положений ПБУ 18/02 возникает и в результате доначисления ФНС РФ налога на прибыль по итогам налоговой проверки по трансфертному ценообразованию.

Согласно положениям Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [10] суммы постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

То есть в первых двух рассматриваемых ситуациях организация-участник КГН должна отразить в бухгалтерском учете проводку Дт 99 – Кт 68.

В случае отражения симметричной корректировки у организации, являющейся другой стороной сделки, возникает постоянный налоговый актив, размер которого равен сумме налога на прибыль, доначисленного налогоплательщику ФНС РФ в результате контрольных мероприятий по трансфертному ценообразованию. И в данной ситуации организации-участнику КГН по-

сле получения соответствующего уведомления необходимо отразить в бухгалтерском учете обратную проводку Дт 68 – Кт 99.

Следует отметить, что организации-участнику КГН приходится формировать две отличные друг от друга налогооблагаемые базы по налогу на прибыль и соответственно разделять их в бухгалтерском учете. Это происходит в связи с тем, что в консолидированную налоговую базу по КГН не включаются доходы Участников КГН, подлежащие обложению налогом у источника выплаты доходов. Кроме того, определение налоговой базы по КГН осуществляется только по налоговой ставке, указанной в п. 1 ст. 284 НК РФ, 20%. Участники КГН самостоятельно определяют налоговую базу, к которой применяются иные налоговые ставки, при этом такая база не учитывается при исчислении налога по КГН. Уплата налога на прибыль в связи с введением новых законодательных норм по деофшоризации (суть - обложение прибыли контролируемой иностранной компании на уровне контролирующей

его физического или юридического лица – российского налогового резидента) также будет осуществляться отдельно от консолидированной налогооблагаемой базы по КГН.

Учитывая изложенное, а также из практики внедрения российскими компаниями-участниками КГН механизма налоговой консолидации операции по учету налога на прибыль по КГН, а также по расчетам между Участниками КГН отражаются в бухгалтерском учете с использованием счета 78, тем более что финансовое ведомство не возражает против его применения при отражении операций по КГН [11].

Однако, по мнению автора, результаты доначислений и уменьшений сумм налога на прибыль в результате осуществления мероприятий, связанных с контролем трансфертного ценообразования, подлежат отражению в бухгалтерском учете именно с применением счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», в связи с тем, что сделки, совершенные между участниками КГН не признаются контролируруемыми сделками.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Российская газета. – 22.07.2011. – № 159;
2. Кондрашова Н. А. Международная практика консолидации расчетов с бюджетом // *Налоги и налогообложение*. – 2014. – 11. – С. 987–995. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.11.13583.
3. Официальный сайт ФНС России http://nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing.
4. Кондрашова Н. А. Влияние применения механизма налоговой консолидации на платежи в российский бюджет // *Налоги и налогообложение*. – 2014. – 10. – С. 880–888. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.10.13472.
5. Новое российское законодательство о трансфертном ценообразовании // roche-duffay.ru/articles/rus_transfert.htm.
6. Интервью Михаила Мишустина, руководителя ФНС РФ // www.vedomosti.ru/library/news/33280021/sejchas-nalogi-mozhno-platit-ne-shodya-s-divana-mihail#ixzz3IV8fLRhO.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // www.consultant.ru.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // www.consultant.ru.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н // www.consultant.ru.
10. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н // www.consultant.ru.
11. Письмо Минфина РФ от 16.03.2012 № 07-02-06/56 // www.consultant.ru.

REFERENCES

1. Federal'nyi zakon ot 18.07.2011 № 227-FZ «O vnesenii izmenenii v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii v svyazi s sovershenstvovaniem printsipov opredeleniya tsen dlya tselei nalogooblozheniya» // Rossiiskaya gazeta. – 22.07.2011. – № 159.
2. Kondrashova N. A. Mezhdunarodnaya praktika konsolidatsii raschetov s byudzhedom // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2014. – 11. – С. 987–995. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.11.13583.
3. Ofitsial'nyi sait FNS Rossii http://nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing.
4. Kondrashova N. A. Vliyanie primeneniya mekhanizma nalogovoi konsolidatsii na platezhi v rossiiskii byudzhет // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2014. – 10. – С. 880–888. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.10.13472.
5. Novoe rossiiskoe zakonodatel'stvo o transfertnom tsenoobrazovanii // roche-duffay.ru/articles/rus_transfert.htm.
6. Interv'yu Mikhaila Mishustina, rukovoditelya FNS RF // www.vedomosti.ru/library/news/33280021/sejchas-nalogi-mozhno-platit-ne-shodya-s-divana-mihail#ixzz3IV8fLRhO.
7. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) // www.consultant.ru.
8. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya) // www.consultant.ru.
9. Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl' organizatsii» PBU 18/02, utverzhdennoe Prikazom Minfina Rossii ot 19.11.2002 № 114n // www.consultant.ru.
10. Instruktsiya po primeneniyu Plana schetov bukhgalterskogo ucheta finansovo-khozyaistvennoi deyatel'nosti organizatsii, utverzhdennaya Prikazom Minfina Rossii ot 31.10.2000 № 94n // www.consultant.ru.
11. Pis'mo Minfina RF ot 16.03.2012 № 07-02-06/56 // www.consultant.ru.