

УДК 336.2

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ПРИМЕНЕНИЯ ТРАНСФЕРТНЫХ ЦЕН КРУПНЕЙШИМИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ: АКТУЛЬНЫ ЛИ ИЗМЕНЕНИЯ ПРАВИЛ?

**ГОНЧАРЕНКО ЛЮБОВЬ ИВАНОВНА**, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета

**E-mail:** [eknalogpravo@mail.ru](mailto:eknalogpravo@mail.ru)

**ВИШНЕВСКАЯ НАДЕЖДА ГЕННАДИЕВНА**, канд. экон. наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета

**E-mail:** [eknalogpravo@mail.ru](mailto:eknalogpravo@mail.ru)

Изменения налогового законодательства редко имеют однозначную трактовку со стороны участников налоговых отношений – риски увеличения налоговых платежей и возможных доначислений беспокоят налогоплательщиков, а риски недопоступления налоговых доходов в бюджетную систему – государство. Значительное изменение подходов к налоговому контролю применения трансфертных цен затронуло обе стороны, что стало причиной анализа положений законодательства о налогах и сборах в части терминологии (понятий «сделка», «контролируемая сделка», определения момента совершения сделки и др.), а также проблем, касающихся практической реализации возможностей (документооборота, информационной базы для применения соответствующих методов контроля цен), представляемых нормами Налогового кодекса Российской Федерации, которые регулируют налоговый контроль цен.

**Ключевые слова:** налоговые риски; сделка; налоговый контроль; трансфертные цены; налог на прибыль организаций.

## The Main Risks of the State when Organizing the Tax Control of Transfer Pricing Rules

**LYUBOV I. GONCHARENKO**, ScD (Economics), Professor, Head of the Tax and Taxation Chair, the Financial University

**E-mail:** [eknalogpravo@mail.ru](mailto:eknalogpravo@mail.ru)

**NADEZHDA G. VISHNEVSKAYA**, PhD (Economics), Associate Professor, the Tax and Taxation Chair, the Financial University

**E-mail:** [eknalogpravo@mail.ru](mailto:eknalogpravo@mail.ru)

Changes in tax legislation are rarely interpreted by the participants of tax relations in a similar way: risks of an increase in tax payments and possible additional charges upset taxpayers while risks of drops in tax revenues annoy the state. A significant change in approaches to the tax control of the use of transfer pricing affected both sides and led to the analysis of the legislation on taxes and fees, in particular of the terms (e. g. the concepts of «transaction», «controlled transactions», definition of the moment of the transaction, and others) as well as examination of issues related to the practical implementation of options and obligations (e. g. documents circulation, database for the application of appropriate methods of control over prices) that are provided by the norms of the Tax Code of the Russian Federation, especially those which govern the tax control over prices and institution of consolidated groups of taxpayers.

**Keywords:** tax risks; transaction; tax control; transfer pricing; corporate income tax.

### Содержание новации налогового законодательства в сфере трансфертного ценообразования

Одним из налоговых рисков государства является его законодотворческая деятельность в области налогообложения, состоящая в том, что при практической реализации новой нормы законодательства может быть получен побочный или

обратный эффект. Причем эти риски могут быть потенциальными, текущими и последующими. Налоговые риски государства при осуществлении законодотворческой деятельности могут быть также связаны с нарушением основных принципов налогообложения, а именно справедливости, определенности, экономичности. С позиции предложенной трактовки природы

налоговых рисков государства проанализируем некоторые результаты введения с 2012 г. правил налогового контроля применения трансфертных цен в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица.

Принятие соответствующих изменений в положения Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) было направлено на достижение соответствия российского налогового законодательства в части трансфертного ценообразования принципам государственного контроля трансфертных цен, базирующимся на рекомендациях ОЭСР. В целом можно констатировать, что изменения, внесенные в НК РФ, достигли поставленной цели. Однако отдельные положения налогового законодательства пока недостаточно четко определены, а некоторые не соответствуют в полной мере рекомендациям ОЭСР. В результате возникают конфликты налогоплательщиков с налоговыми органами, что снижает эффективность применения рассматриваемых законодательных норм.

Основной целью изменений российского налогового законодательства было провозглашено противодействие использованию трансфертных цен для минимизации налоговых платежей и соответственно недопущение потерь национального бюджета от применения этих цен.

Смысл новации содержится в ст. 105.3 НК РФ, которая гласит: *если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.*

Представляется, что внесенные вышеуказанные изменения в НК РФ не носили ярко выраженного фискального характера, а скорее были направлены на практическую реализацию потенциала контрольной функции налогов. В связи с этим сложно вести речь о планируемом экономическом эффекте от принятия указанной новации. При этом на налоговые органы были возложены дополнительные функции налогового контроля уровня цен в сделках, что вызвало необходимость обработки дополнительной

отчетности в виде ежегодно подаваемых налогоплательщиками уведомлений о контролируемых сделках.

### **Одним из налоговых рисков государства является его законотворческая деятельность в области налогообложения, состоящая в том, что при практической реализации новой нормы законодательства может быть получен побочный или обратный эффект**

Для реализации вышеприведенных функций в ФНС России созданы новое структурное звено в центральном аппарате (Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества) и межрегиональная инспекция по контролю цен. На настоящий момент еще не получено полной информации, чтобы можно было оценить, насколько затраты на реализацию дополнительных функций сопоставимы с плановым экономическим эффектом, предполагаемым от их реализации, а следовательно, установить уровень риска в случае нарушения принципа экономической целесообразности реализации контрольной функции. Кроме того, введение новых форм отчетности и создание новых подразделений увеличили риск ошибок и сбоя при передаче и обработке данных, полученных налоговыми органами от налогоплательщиков. По некоторым свидетельствам, объем отчетности увеличился многократно [1].

### **Определение понятия «контролируемая сделка»**

Под контролируемыми понимаются в том числе сделки между взаимозависимыми лицами:

- по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемые с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми, при условии, что такие третьи лица, не признаваемые взаимозависимыми, не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, не принимают на себя никаких рисков и не используют активов для организации реализации

(перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли;
- сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень офшорных юрисдикций.

При этом в НК РФ отсутствует определение понятия «сделка». В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. В ст. 153 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ) сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

Заслуживает внимание позиция Минфина России в отношении определения даты совершения сделки, которая важна для целей заполнения уведомления о контролируемых сделках, установления цен сопоставимых сделок и уровня рентабельности. Так, согласно письму Минфина России от 05.03.2013 № 03-01-18/6502 для целей НК РФ в качестве даты совершения сделки во исполнение договора, заключенного в письменной форме, можно рассматривать даты совершения операций во исполнение указанной сделки, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, фактически приравнивая таким образом понятие «сделка» к понятию «отгрузка», что представляется неочевидным. Более поздние письма Минфина России и ФНС России также не смогли внести ясность в данное положение.

Состав и структура информации о контролируемой сделке в форме уведомления о контролируемых сделках, утвержденные приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках

в электронной форме», и содержание отдельных статей раздела V.1 НК РФ фактически приравнивают понятие «сделка» к единичной отгрузке партии товара одного номенклатурного наименования.

*Пример.* У крупной компании, специализирующейся на оптовой торговле товарами народного потребления, количество номенклатурных позиций превышает 8000 единиц. Учитывая, что логика заполнения раздела 1Б Уведомления о контролируемых сделках предполагает агрегирование данных по сделке только в пределах одного периода при совпадении пункта отгрузки и пункта разгрузки одного и того же наименования товара, реализуемого по одной и той же цене, такая компания должна будет заполнить огромное количество страниц, содержащих раздел 1Б (причем каждый раздел 1Б должен быть подписан руководителем).

Согласно п. 2 ст. 105.16 НК РФ по выбору налогоплательщиков Уведомления о контролируемых сделках могут предоставляться в налоговый орган по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме. Представим, что налогоплательщик не успел подготовиться к отправке подобного отчета в электронном виде, ибо это требует существенных временных и финансовых затрат. В этом случае организация предоставит в распоряжение налогового органа ящики с документацией. Согласно п. 5 этой же статьи НК РФ налоговый орган, получив Уведомление о контролируемых сделках, в течение 10 дней со дня получения документации направляет в электронной форме это уведомление в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Думается, что в данной ситуации налоговый орган не сможет выполнить возложенные на него обязательства. Вполне вероятно, что для предотвращения ситуации невыполнения требований НК РФ налоговый орган будет всячески препятствовать налогоплательщику сдавать такой объем документов в бумажном виде.

Допустим, налогоплательщик приложил все же усилия для подготовки отчетности в электронном виде. Насколько востребована налоговым органом будет эта информация? Имеет ли значение для налогового органа отличие в цене сапог женских коричневого и серого

цвета, крема для рук «Ромашка» и «Календула», резиновой детской игрушки утенок «Кря» и игрушки цыпленок «Цып»? Представляется, что информация, которую получит налоговый орган к установленному сроку, будет избыточной вследствие неопределенности дефиниции «сделка».

Неоднозначность определения понятия «сделка» для целей налогового контроля уровня применяемых цен несет в себе риск разной трактовки указанного понятия налогоплательщиком и налоговым органом, что станет причиной возникновения возможных спорных ситуаций, которые потребуют судебного решения. Избежать такого положения можно было бы путем внесения изменений в НК РФ, дополнив его определением понятия «сделка» для целей раздела V.1 НК РФ.

### **Определение участников контролируемой сделки**

Содержание раздела V.1 НК РФ не позволяет однозначно определять участников контролируемой сделки. С одной стороны, понятие участников сделки базируется на положениях ГК РФ и представляет собой сторону договора гражданско-правового характера. В то же время ст. 105.3 НК РФ установлено, что правила, предусмотренные разделом V.1 НК РФ, распространяются на сделки, осуществление которых влечет необходимость учета хотя бы одной стороной таких сделок доходов, расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых. В результате, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

При этом существует ряд договоров гражданско-правового характера, в которых стороны действуют от своего имени, но за счет и по поручению третьего лица, как, например, договор комиссии и ряд других договоров, совершаемых с участием агентов. В этом случае *стороны* с точки зрения договора гражданско-правового

характера и *стороны*, фактически получающие доходы (несущие расходы) по сделке, *не совпадают*, и возникает вопрос о правомерности доначисления налогов агенту и возможности доначисления налогов принципалу в случае, если проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится в отношении агента.

Аналогичная ситуация возникает в договорах на реализацию инвестиционных проектов, когда заказчик заключает договоры с подрядчиками от своего имени, но действует за счет и в интересах инвестора. Указанные ситуации могут привести к недополучению государством налоговых доходов и штрафных санкций, доначисленных в ходе мероприятий налогового контроля применяемого уровня цен. Целесообразно, чтобы компетентным государственным органом был разработан доступный для налогоплательщиков методический документ, разъясняющий установленный законодательством порядок.

Все внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами считаются контролируемыми, независимо от суммовых критериев. В 2012 г. с учетом переходных положений был установлен временный суммовый критерий для всех категорий сделок (включая внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами) в сумме 100 млн руб., а в 2013 г. — 80 млн руб. В случае если обороты между сторонами контролируемых сделок в течение года не превышали указанные суммы, такие сделки не требовали отражения в составе уведомления о контролируемых сделках и не служили предметом контроля со стороны налогового органа. Представляется целесообразным сохранить и в дальнейшем суммовый критерий отнесения к контролируемым внешнеторговым сделкам между взаимозависимыми лицами путем внесения изменений в НК РФ, поскольку в случае полного отсутствия нижнего порога объем информации, который будет поступать в налоговые органы в составе уведомлений о контролируемых сделках, значительно увеличится, что повысит риск ошибок при обработке информации. При этом проведение мероприятий налогового контроля цен по внешнеторговым сделкам компаний, годовой оборот между которыми не превышает 80 млн руб., полагаем экономически неэффективным.

Заслуживает интерес рассмотрение вопроса целесообразности включения сделок между взаимозависимыми лицами внутри страны в перечень контролируемых. При разработке закона преследовалась в том числе цель предотвращения потерь бюджета от манипулирования ценами. Очевидно, что в случае контроля над трансфертным ценообразованием по внутренним сделкам, с учетом возможности применения налогоплательщиками механизма симметричных корректировок, речь может идти в основном о перераспределении внутри бюджетной системы страны между региональными бюджетами, в которые отчисляется большая часть налога на прибыль организаций. К дополнительным доходам государства следует в этом случае отнести только штрафные санкции. В ст. 129.3 НК РФ предусмотрена ответственность в виде санкций за неуплату или неполную уплату налогов по контролируемым сделкам. Такие санкции установлены в размере 40% от неуплаченных сумм налогов, но не менее 30 тыс. руб. При этом необходимо отметить, что данная норма вступает в силу только начиная с 2017 г. Согласно переходным положениям на первые два года (2012 и 2013 гг.) данные санкции вообще не распространяются. Начиная с 2014 г. по 2016 г. штраф составит 20% от неуплаченной суммы налога. Кроме того, налогоплательщик освобождается от штрафов при условии представления им налоговому органу документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным ст. 105.15 НК РФ (п. 2 ст. 129.3 НК РФ).

Пени, начисляемые при доначислении налогов по результатам мероприятий в области налогового контроля цен, носят исключительно компенсационный характер и не должны рассматриваться как дополнительные доходы бюджета. При этом затраты государства на администрирование процедур налогового контроля цен и проведение контрольных мероприятий, а также затраты судебной системы могут превышать экономический эффект от взысканных штрафных санкций, что становится причиной риска нарушения принципа экономической целесообразности включения сделок между взаимозависимыми лицами внутри страны в перечень контролируемых.

Ценовому контролю подлежат сделки, осуществление которых влечет необходимость

учета хотя бы одной стороной таких сделок доходов, расходов или стоимости добытых полезных ископаемых (п. 13 ст. 105.3 НК РФ). Исходя из этого потенциально контролируемые могут быть займы, лицензионные соглашения, поручительства, некоторые другие виды сделок, являющиеся сделками по гражданскому законодательству, но не подлежавшие ранее ценовому контролю в целях налогообложения. Действовавшая до 2012 г. ст. 40 НК РФ четко ограничивала свое действие только реализацией товаров, работ, услуг. Это подтверждалось судебной практикой, указывавшей на то, что такая формулировка закона не подлежит расширительному толкованию. Расширение объектов ценового контроля с 2012 г., его выход за пределы реализации товаров, работ, услуг в целом следует отнести к дополнительным возможностям государства. Однако для устранения риска неоднозначного толкования норм закона и, как следствие, значительного числа судебных разбирательств следует более четко определить предмет контролируемых по закону сделок — товары, работы, услуги или иные объекты гражданских прав, и указать, какие именно товары, работы и услуги, а также такие понятия, как нематериальные активы.

### **Роль судов в рассмотрении результатов налогового контроля**

К рискам государства при применении норм налогового контроля цен, особенно в течение первых лет проведения контрольных мероприятий и принятия решений по их результатам, следует отнести риск незапланированных результатов и различных побочных эффектов, обусловленный отсутствием сложившейся судебной практики. Участие судов в применении норм налогового контроля цен, помимо обжалования решений налоговых органов, прямо предусмотрено в части:

- вероятного признания лиц взаимозависимыми решением суда по иным основаниям, кроме прямо указанных в НК РФ, в случае выявления судом возможности оказания влияния на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами;
- учета иных обстоятельств, имеющих значение для определения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, без ограничений, предусмотренных главой 14.2 НК РФ;

- признания сделок контролируемыми при наличии достаточных оснований полагать, что указанные сделки являются частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такие сделки не отвечали бы признакам контролируемой сделки.

Согласно нормам НК РФ при принятии решений по различным вопросам налогового контроля цен суд не ограничен только нормами налогового законодательства. Он вправе учитывать неограниченный перечень иных оснований и обстоятельств, что повышает адаптируемость норм налогового законодательства к изменяющимся условиям и различным формам взаимодействия субъектов деловой среды. При этом повышается вероятность появления различных противоречащих друг другу трактовок спорных ситуаций со стороны судов различных инстанций, которые могут создавать финансовые и репутационные риски как для налогоплательщиков, так и для государства.

### **Информационные ресурсы, используемые при проведении мероприятий налогового контроля**

При проведении мероприятий налогового контроля в качестве источников информации согласно ст. 105.6 НК РФ используются исключительно общедоступные источники информации, а также сведения о налогоплательщике. В качестве общедоступных источников информации, на основании которых налоговым органом может быть применен *метод сопоставимых рыночных цен*, рекомендуются сведения о ценах на товары (услуги) ценовых агентств (*Reuters, Platt's* и др.). При использовании сведений о финансовых показателях налогоплательщиков (*RUSLANA, Amadeus, Orbis, SPARK* и др.) налоговый орган может расчитать показатели рентабельности, определить рыночные интервалы и применить *метод цены последующей реализации, затратный метод и метод сопоставимой рентабельности*. При определении рыночных коридоров с целью исключения данных о налогоплательщиках, которые являются участниками групп компаний и не должны приниматься в качестве сопоставимых, могут использоваться данные информационных агентств о структурах владения компаниями (*SPARK* и др.).

Указанные и аналогичные информационные ресурсы созданы и поддерживаются коммерческими компаниями. Сведения в них поступают

как из официальных источников (органов статистики, обязательной публикуемой отчетности публичных компаний и др.), так и из неофициальных (в результате интернет-мониторинга, обзвонов компаний, интервью и др.). Ни одно из агентств не раскрывает свои источники информации и не гарантирует ее полноты и достоверности. При этом на основании указанной информации в соответствии с главой 14.3 НК РФ налоговым органом в ходе мероприятий налогового контроля цен может быть проведено доначисление налогов. В результате достаточно высок риск занижения (завышения) сумм доначислений налогов по результатам мероприятий налогового контроля вследствие ошибок (недостоверных либо отсутствующих данных) в источниках информации, которые могут использоваться налоговым органом при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемых сделок с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах, *не являющихся официальными*.

Следует отметить, что многие из таких информационных источников являются удаленными хранилищами информации, предоставляющими ее в виде доступа, и на моменты предварительного расчета интервалов налогоплательщиком и последующего расчета интервалов налоговым органом в ходе мероприятий налогового контроля цен могут содержать разные по полноте, составу и значениям данные. В целях снижения уровня информационного риска целесообразно более точное определение перечня источников информации, которые могут быть использованы в налоговом контроле цен, в том числе путем сертификации соответствующих информационных агентств и обязательной публикацией (размещением на своих серверах) копий (срезов) баз данных по состоянию на определенные отчетные даты (ежегодно, ежеквартально), которые будут получать статус сертифицированных источников информации и использоваться как налогоплательщиками, так и налоговыми органами в ходе предварительных расчетов и контрольных мероприятий.

### **Меры по снижению уровня рисков**

В особую группу следует выделить риск ошибок и неправомερных действий (бездействий), при-

водящих к уменьшению налоговых поступлений государства при заключения соглашений о ценообразовании в целях налогообложения. Соглашение о ценообразовании представляет собой соглашение между налогоплательщиком и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия, но не более трех лет. Риск ошибок или неправомерных действий должностных лиц существует и при проведении мероприятий налогового контроля уровня цен. Однако степень такого риска при заключении соглашений о ценообразовании в целях налогообложения, на наш взгляд, выше. Это обусловлено тем, что мероприятия налогового контроля носят последующий характер. Проводящие оперируют фактическими данными об объектах налогообложения, сопоставимых сделках, ценах (пределах колебаний цен), биржевых котировках и т. д., в то время как рассмотрение проекта соглашения о ценообразовании в целях налогообложения носит предварительный характер, и должностные лица, рассматривающие соглашение и принимающие решение о возможности его заключения, должны сделать выводы о соответствии будущих цен, являющихся предметом соглашения, рыночному уровню, и налогам, которые будут начислены и уплачены налогоплательщиком в последующие годы, на основании плановых и прогнозных данных, что существенно повышает риск принятия неверного решения. Снизить уровень указанного риска можно путем установления дополнительного выборочного контроля положений заключенных соглашений о ценообразовании со стороны государственных контролирующих органов. Такими органами могут стать Счетная палата Российской Федерации, органы прокуратуры и т. д. Причем контроль не будет носить массового характера, так как полномочиями по заключению соглашений о ценообразовании наделен только руководитель ФНС России и его заместители.

В качестве меры по снижению уровня рисков, возникающих в связи с введением норм налогового контроля уровня цен, крупнейшим налогоплательщикам предоставлена возможность создания консолидированной группы налогоплательщиков (далее — КГН) — объединения

налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности. Законодательством установлены критерии для налогоплательщиков, которые вправе создавать КГН, включающие совокупно уплаченную сумму налогов группы за предшествующий период — более 10 млрд руб., а объем выручки — более 100 млрд руб. Кроме этого, одна компания должна прямо или косвенно участвовать в других членах группы с долей не менее 90%. Перечень КГН налоговые органы не раскрывают. Среди компаний, которые заявили о создании КГН в 2012 г., были «Газпром», «Газпром нефть», «Татнефть», «ЛУКОЙЛ», «Сургутнефтегаз». Как заявлял ранее заместитель министра финансов России С. Д. Шаталов, КГН создаются крупными компаниями в нефтяной, газовой и телекоммуникационной отраслях.

С учетом того что налог на прибыль организаций по консолидированной группе рассчитывается с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности ее участников, налогоплательщики в составе КГН имеют возможность в полном объеме принимать убыток отдельных участников в целях исчисления общего налогового результата группы. Это приводит к риску снижения поступлений в бюджет в связи с принятием убытков участников КГН. По сообщению заместителя руководителя ФНС Д. В. Егорова, за три квартала 2012 г. консолидированный бюджет Российской Федерации недополучил 3 млрд руб. налога на прибыль организаций из-за введения КГН. По его словам, для государства это немного, так как всего от налога на прибыль организаций оно получает около 2 трлн руб., а создание КГН рассматривается ФНС России как инструмент поддержки российских налогоплательщиков. Следовательно, уровень риска снижения поступлений в бюджет в связи с учетом убытков участников КГН можно считать незначительным и не требующим реагирования со стороны государства.

Риск негативных последствий от перераспределения поступлений между бюджетами субъектов Российской Федерации и снижения уровня финансового контроля в связи с созданием КГН по своему характеру похож на аналогичный риск отказа от применения внутригрупповых цен, но

имеет определенные особенности, а именно: распределение налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации возможно пропорционально среднесписочной численности работников участников КГН, приходящейся на данный регион, либо пропорционально фонду оплаты труда (в обоих случаях дополнительно учитывается стоимость основных средств). Выбор метода может существенно влиять на размер налоговых поступлений в региональные бюджеты. В отдельных случаях разница между вариантами может превышать размер поступлений в региональный бюджет, перечислявшийся организациями до создания КГН. С учетом этого региональные администрации прилагают значительные усилия, направленные на получение наиболее комфортного для себя налогового режима от функционирования на своей территории консолидированных групп. Ряд субъектов Российской Федерации ввели на своих территориях налоговые льготы по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджет субъектов Российской Федерации. В целом, от создания КГН, по сообщению заместителя руководителя ФНС Д. В. Егорова, увеличение поступлений в бюджеты ощутили в 40 регионах, тогда как лишь 10–15 субъектов Российской Федерации потеряли часть бюджетных доходов. Указанное перераспределение не в полной мере поддавалось контролю на федеральном уровне в рамках стандартной налоговой и финансовой отчетности. Для КГН с ответственным участником ОАО «Газпром» законодатель был вынужден ввести особый порядок распределения налога на прибыль организаций между субъектами Российской Федерации — предусматривается пятилетний переходный период, в течение которого поступления налога распределяются по бюджетам с учетом фактического распределения, имевшего место в 2011 г. В 2012 г. «вес» распределения 2011 г. составлял 80%, в дальнейшем он снижается до нуля, и начиная с 2018 г. КГН с ответственным участником ОАО «Газпром» будет распределять налог на прибыль организаций по группе между региональными бюджетами на общих основаниях.

С учетом того что крупнейшие финансово-промышленные группы, которые были заинтересованы в создании КГН, зарегистрировали консолидированные группы, риск негативных последствий от перераспределения поступлений

между бюджетами субъектов Российской Федерации следует считать в основном реализовавшимся. Незначительное перераспределение налоговых доходов между бюджетами субъектов Российской Федерации возможно в случае создания новых консолидированных групп налогоплательщиков. При этом включение в существующие КГН новых участников заметного влияния на бюджеты различных уровней оказывать не должно. Вместе с тем для детального изучения данного эффекта законодателем был взят годовой «тайм-аут» на 2015 г., в течение которого возможен только выход участников из КГН, но невозможно создание новых групп или присоединение новых участников к зарегистрированным консолидированным группам (ст. 8 Федерального закона от 24.11.2014 № 366-ФЗ).

## Литература

1. Остапенко А. А. Построение системы мониторинга контролируемых сделок в коммерческом банке // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 5. С. 138–143.
2. Пансков В. Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 4. С. 74–81.
3. Смирнов Д. А., Бабенко Д. А. Сравнительный анализ режимов налоговой консолидации России и зарубежных стран // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 2. С. 113–118.
4. Грундел Л. П. Налоговое администрирование трансфертного ценообразования в России: монограф. М.: Финуниверситет, 2014. С. 264–274.

## References

1. Ostapenko A. A. Establishment of a controlled transaction monitoring system at a commercial bank, *Economics, taxes, law*, 2013, No 5, pp. 138–143.
2. Panskov V. G. Tax Risks: Manifestation and Possible Ways of Risk Minimization. *Economics, taxes, law*, 2013 No 4, pp. 74–81.
3. Smirnov D. A., Babenko D. A. Comparative Analysis of Tax Consolidation Regimes in Russia and Abroad *Economics, taxes, law*, 2014, No 2, pp. 113–118.
4. Grundel L. P. Tax administration of transfer pricing in Russia, monograp. Moscow, 2014, Financial University, pp. pp.264–274.