

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ГРУППА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: АНАЛИЗ ВОЗМОЖНЫХ ДОСТОИНСТВ И НЕДОСТАТКОВ

CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS: ANALYSIS OF POSSIBLE ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

*I. Yurzinova
L. Korotenkova
E. Mukhina
A. Ulitina*

Annotation

This article analyzes one of the last major legal innovations in the field of taxation. The authors discuss the conditions of formation, and the advantages and disadvantages of establishing a consolidated group of taxpayers.

Keywords: consolidated tax regime, the consolidated group of taxpayers, special tax regimes, intercompany relationships, optimize profits tax.

Юрзинова Ирина Леонидовна

Д.э.н., доцент кафедры

"Макроэкономическое регулирование"

Финансового университета при Правительстве РФ

Коротенкова Любовь Васильевна

Студент факультета

"Налоги и налогообложение"

Финансового университета при Правительстве РФ

Мухина Елена Юрьевна

Студент факультета

"Налоги и налогообложение"

Финансового университета при Правительстве РФ

Улитина Анастасия Владимировна

Студент факультета

"Налоги и налогообложение"

Финансового университета при Правительстве РФ

Аннотация

В статье анализируется одна из последних крупных правовых новаций в области налогообложения. Рассматриваются условия формирования, а также преимущества и недостатки создания консолидированной группы налогоплательщиков.

Ключевые слова:

Режим консолидированного налогообложения, консолидированная группа налогоплательщиков, специальные режимы налогообложения, внутрихолдинговые отношения, оптимизация налогообложения прибыли.

На современном этапе развития налогообложения организаций, чья деятельность связана между собой тем или иным образом, все чаще применяется режим консолидированного налогообложения, в рамках которого для целей налогообложения учитывается не только сам факт наличия особых связей между организациями, но и качество, экономическое и юридическое содержание такой взаимосвязи, а также ее степень.

В Российской Федерации Федеральным законом от 16 ноября 2011 года N 321-ФЗ с 2012 года введен институт консолидации налогоплательщиков, в связи с чем в налоговом кодексе появилась новая глава – "Консолидированная группа налогоплательщиков". Консолидированная группа налогоплательщиков создается добровольно на основе договора о создании группы, не менее чем на два года для целей совместной уплаты членами группы налога на прибыль с их совокупного финансового результата. В группе назначается ответственный налогоплательщик, на которого возлагается обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль для всей группы. Он

же рассчитывает консолидированную налоговую базу на основе налоговых регистров каждого члена консолидированной группы. Получается, что консолидированным налогоплательщикам не нужно составлять налоговых деклараций, но налоговый учет они вести должны.

Рассмотрим условия формирования консолидированной группы налогоплательщиков (КГН):

- ◆ участниками могут быть только российские организации;
- ◆ один из участников непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций, и доля такого участия в каждой организации составляет не менее 90%. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;
- ◆ совокупная сумма НДС, акцизов, налога на при-

быль организаций и НДСПИ, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 млрд. руб.;

- ◆ суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 млрд. руб.;

- ◆ совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 млрд. руб.

Также нужно обратить внимание на то, что налогоплательщики, применяющие специальные режимы налогообложения, резиденты особых экономических зон, участники другой КГН не могут быть участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

Теперь остановимся на плюсах и минусах создания консолидированной группы налогоплательщиков.

С 1 января 2012 г. налоговый орган вправе проверять цены только по контролируемым сделкам. К таким сделкам относятся сделки между взаимозависимыми лицами, сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли и сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в оффшорах. Но есть исключения, когда сделки при соблюдении условий относятся к контролируемым, не признаются таковыми. Это сделки, заключенные между участниками одной КГН. Они не признаются контролируемыми, поэтому налоговый орган не может проверить соответствие примененных в сделке цен рыночным ценам.

Положительным моментом является то, что налоговый учет ведет ответственный участник, который исчисляет, уплачивает налог на прибыль по группе и представляет налоговые декларации на основании всех доходов и расходов участников. Остальные участники КГН ведут налоговый учет в соответствии со ст. 313 НК РФ и освобождены от обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога и представлением деклараций. Также у участников КГН появилась возможность при исчислении налога на прибыль организаций суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы, при этом не

учитывать финансовый результат (прибыль или убыток) от проведения хозяйственных операций между ними.

Одним из минусов является то, что если ответственный участник КГН не уплатит налог, то инспекция вправе взыскать его за счет денежных средств всех участников КГН. В первую очередь взыскание производится за счет наличных денежных средств ответственного участника КГН и его денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание. Если у него недостаточно средств, то взыскание производится за счет наличных денежных средств других участников КГН и их денежных средств в банках. Далее недоимка взыскивается за счет иного имущества ответственного участника КГН. И в последнюю очередь взыскание обращается на иное имущество других участников КГН.

Отрицательным моментом является также то, что приостановление операций по счетам может коснуться всех участников КГН. Для обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки операции по счетам сначала будут приостановлены операции по счетам ответственного участника КГН, а затем будут заблокированы счета и остальных участников в том порядке, который определит налоговый орган. Также счета всех участников могут быть заблокированы одновременно, если решение о приостановлении операций принято за непредставление декларации по налогу на прибыль.

Большим минусом является и то, что срок выездных налоговых проверок увеличивается на число месяцев, равное числу участников группы, за исключением ответственного участника. Следовательно, общий срок проверки может достигать одного года.

Теперь остановимся на применении режима консолидированного налогообложения в зарубежных странах.

Данный режим принят во Франции, США, Новой Зеландии, Австралии и имеет ряд отличительных особенностей:

- ◆ налоговые преференции, полученные одной компанией группы, могут быть использованы другими компаниями данной группы;

- ◆ убытки одной компании, входящей в группу, уменьшают доходы других компаний, входящих в группу;

- ◆ не облагаются налогами дивиденды, выплаченные одной компанией, входящей в группу, другой компании из этой же группы;

- ◆ имущество может перемещаться между компаниями, входящими в одну группу, без взимания налогов на какую-либо полученную выгоду.

В законодательстве Великобритании не используется понятие "налоговая консолидация", а введен принцип "групповой налоговой льготы". Этот принцип является аналогом консолидированной группы налогоплательщиков. Попасть под данный принцип имеют право фактически все компании, вне зависимости, являются ли они резидентами Великобритании или нет. Однако есть исключения. Так, компании газового и нефтяного комплекса не могут получить данную льготу к доходам, полученным от газовой и нефтяной добычи, а компании по страхованию жизни могут применить групповую налоговую льготу только к доходам, облагаемым по основной акционерной ставке.

В Испании членами консолидированных групп налогоплательщиков могут быть компании – резиденты Испании с долей участия головной компании, составляющей более 75%.

В Германии головными компаниями – членами консолидированной группы налогоплательщиков – могут быть организации, зарегистрированные в соответствии с законодательством страны, а также иностранные организации и партнерства, ведущие бизнес на территории Германии и облагаемые налогом на прибыль в соответствии с законодательством Германии. Дочерними же компаниями группы обязательно должны быть компании – резиденты Германии. Доля участия головной компании в дочерних должна быть не менее 50%. При этом в расчет принимается доля косвенного участия через компании – нечлены группы при условии, что доля участия такой "промежуточной" компании в дочерней компании, включенной в консолидированную группу, составляет не менее 50%.

Во Франции членами группы могут быть компании – резиденты Франции. Головной компанией группы также может быть постоянное представительство иностранной компании, прибыль от деятельности которого облагается налогом на прибыль во Франции. Степень участия головной компании в дочернем обществе должна составлять не менее 95%.

Таким образом, удовлетворяющим критерием участия головной компании в дочерних обществах является доля участия, составляющая 75 – 80%. Исключением являются законодательные нормы Франции и Германии, а также Россия с планкой в 90%, которая значительно ограничивает круг возможных участников консолидированной группы налогоплательщиков.

К настоящему моменту в Российской Федерации создано 11 групп налогоплательщиков, куда вошли около 200 организаций. На них приходится 30% суммы налога на прибыль, поступающего в бюджет. В основном, это крупные холдинги нефтегазовой и металлургической отраслей. К ним относят такие организации, как ОАО "Газ-

пром", ОАО "Лукойл", ОАО "Связьинвест", ОАО "Северо-западный Телеком" и другие.

Таким образом, из-за создания КГН поступления налога на прибыль снизились в 24 регионах РФ. По расчетам Федеральной налоговой службы, имеющихся в распоряжении издания, за 9 месяцев 2012 года бюджеты регионов потеряли из-за этого 48 млрд. рублей. Из 48 млрд. руб. сокращения поступлений у 24 других регионов, 33 млрд. руб. пришлось на Москву. С большим отрывом от Москвы в списке потерявших от создания КГН находятся Нижегородская область (3,87 млрд.), Пермский край – (3,13 млрд.), Волгоградская (2,59 млрд.) и Белгородская (1,93 млрд.) области. Потери остальных регионов не превышают 1 млрд. руб [4].

В заключении отметим, что широкая распространенность вертикально-интегрированных холдинговых структур в российском бизнесе требует особого подхода в регулировании налоговых отношений участников холдинга. Данные участники имеют ряд особенностей в своих взаимоотношениях. Очевидно, что эти особенности предопределяют повышенный интерес к со стороны налоговых органов, которые могут усмотреть в особых отношениях механизм уклонения от уплаты налогов.

Васильев Юрий Викторович, Председатель Комитета Госдумы по бюджету и налогам написал Заключение на проект федерального закона № 392729-5 "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков".

В данном Заключении он привел различные выводы и предложения по доработке законопроекта, ввиду того, что законопроект содержит большое количество пробелов, касающихся некоторых положений. Таким образом, необходимо акцентировать внимание на основных выводах, которые были приведены Васильевым:

Во-первых, предлагается дополнительно проработать вопрос "допуска" холдинговых структур к праву консолидации для целей налогообложения. Следует рассмотреть вопрос о снижении суммовых показателей финансово-хозяйственной деятельности, предопределяющих такое право.

Во-вторых, следует более четко сформулировать нормы, касающиеся правил корректировки налоговой базы участниками консолидированной группы.

В-третьих, разработать более четкий механизм определения доли налога, приходящийся к уплате на территории того или иного субъекта РФ, не ограничиваясь только лишь распределением налога пропорционально стоимости основных фондов и фонда оплаты труда.

Подводя итоги вышесказанному, обратим внимание на то, что практика уплаты налога по совокупности деятельности нескольких организаций отдельных юридических лиц нова для Российской Федерации. И как было отмечено ранее, что данный подход ориентирован на оптимизацию налогообложения прибыли налогоплательщиков. Насколько это будет выгодно Российскому бюджету (т.к. бюджет несет значительные потери в связи с данным нововведением), и как будет определена та "золотая середина", что приведет к оптимизации налогообложения

налогоплательщиков, и в то же время к отсутствию потерь государственного бюджета.

Будет ли успешен предложенный подход, покажет время. Можно предположить, что если данное нововведение будет реализовано успешно, то, возможно, предусмотренные законом требования к консолидированным группам, будут снижены, и возможность уплаты налога на прибыль по суммарным результатам работы будет доступна более широкому кругу налогоплательщиков.

ЛИТЕРАТУРА

1. Алтухова Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски: монография. М., 2011.
2. Баннова К. А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Проблемы учёта и финансов №3 2011
3. Булатов М.А. Законопроект о консолидированной группе налогоплательщиков: основные понятия // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2009. № 6. С. 12–15.
4. Вислогуз В. Центры прибыли поплыли по стране. Регионы разделили московские налоги // Газета "Коммерсантъ", 04.12.2012. №229 (5014) – <http://www.kommersant.ru>
5. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5(137). С. 33–39.
6. Смирнов Д.М. Повышение эффективности налогообложения в России в связи с введением системы консолидированных налогоплательщиков // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 5. С. 23–25.
7. Незамайкин В.Н. Роль и место налогового анализа в общей системе управления народным хозяйством // Экономический анализ: теория и практика. – 2002. – №2. – стр. 22–24.
8. Незамайкин В.Н., Юрзинова ИЛ. Налоговая политика: состояние и перспективы // Финансы. – 2009. – №12. – стр. 35–40.
9. Трапезникова Д.Ю. Налогообложение консолидированных налогоплательщиков // Российское предпринимательство. 2010. № 7(2). С. 82–87.
10. Церенов Б. В. О некоторых положениях законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков // Налоги и налогообложение. 2009. – № 6. – С. 37–45.
11. Чайковская Л. А. Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2010. – № 6. – С.72–80.

© И.Л. Юрзинова, Л.В. Коротенкова, Е.Ю. Мухина, А.В. Улитина, (Yurzinovall@rambler.ru),
Журнал «Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики»,

