

ФИНАНСЫ

УДК 336.221

К.А. Баннова**РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
КОНСОЛИДИРОВАННЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В УСЛОВИЯХ
ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ МОДЕРНИЗАЦИИ
РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ**

Консолидация налогоплательщиков позволяет решить целый ряд проблем, возникающих в последнее время в области налогового администрирования и налогообложения. В статье анализируются основные положения проекта Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». Введение института консолидированных налогоплательщиков выгодно не только государству, но и самим организациям, формирующим консолидированную группу налогоплательщиков. Объединяя свою налоговую базу, они получают серьезные преференции, в частности, возможность суммировать свои прибыли и убытки при исчислении налога на прибыль организаций. Автором сделаны выводы о преимуществах и недостатках нового налогового режима.

Ключевые слова: консолидированная группа налогоплательщиков, ответственный участник, налогообложение, отчетность, прибыль, убытки.

Проведение эффективной налоговой политики – одно из важнейших условий экономического роста России, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, возврата капиталов, а также привлечения в страну полномасштабных иностранных инвестиций.

Институт консолидированной отчетности является по своей сути новым инструментом налогового планирования, позволяющим формировать благоприятные условия для развития бизнеса и экономики в целом.

Следует отметить, что попытки внедрения в российскую практику института консолидации налогоплательщиков имели место и ранее. Еще в 1997 г. в процессе разработки части 1 Налогового кодекса РФ Правительство РФ, ориентируясь на зарубежный опыт, предлагало позволить налогоплательщикам формировать консолидированные группы и включило в проект НК РФ гл. 7 «Консолидированная группа налогоплательщиков». Однако в процессе рассмотрения законопроекта представительными органами от идеи консолидации налогоплательщиков было решено отказаться в силу ее недостаточной проработанности, а также из-за отсутствия у налоговых органов необходимого опыта по работе с крупнейшими налогоплательщиками на первом этапе развития налогового администрирования [1. С. 33].

На данном этапе причины, которые ранее привели к отказу от применения института консолидации налогоплательщиков, практически исчезли. Так, в структуре ФНС России создано десять отраслевых инспекций по

крупнейшим налогоплательщикам. Качество работы налоговых органов с данной категорией плательщиков серьезно повысилось, и в настоящее время собираемость налогов по крупнейшим налогоплательщикам находится на достаточно высоком уровне. Одновременно с этим появились и новые, отсутствовавшие ранее предпосылки для введения института консолидации налогоплательщиков.

Указанное направление налоговой политики частично решит и проблему контроля трансфертного ценообразования путем исключения для целей налогообложения прибыли сделок между взаимозависимыми лицами, включаемыми в консолидированную группу.

Консолидированная группа налогоплательщиков (в соответствии с законопроектом) – добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков [2]. Создавать консолидированные группы не смогут компании, работающие в разных отраслях, поскольку они по-разному платят налог на прибыль. Кроме того, права объединиться лишены организации финансового и нефинансового сектора, а также финансовые компании различных категорий (кредитные, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды и профучастники рынка ценных бумаг). Не смогут воспользоваться новацией резиденты особых экономических зон, применяющие налоговые спецрежимы или имеющие обособленные подразделения за пределами России.

Компании, принявшие решение о консолидации, должны будут заключить договор о создании консолидированной группы, в нем определить ответственного участника, который получит право представлять интересы других участников консолидированной группы налогоплательщиков при исполнении обязанностей по налогу на прибыль организаций [3. С. 13]. Он же определяет консолидированную расчетную налоговую базу по группе в целом путем суммирования расчетов всех членов группы.

Финансовым результатом может быть как прибыль, так и убыток. Действующим законодательством разрешается учитывать убытки, которые будут получены в будущем, при положительной налоговой базе. Тогда на сумму убытка или ее часть можно уменьшить налоговую базу, иными словами, перенести убыток на будущее (п. 1 ст. 283 НК РФ). Срок переноса убытка на будущее не должен превышать десяти лет. Если за это время не получено прибыли, достаточной для покрытия убытка, то начиная с 11-го года убыток остается непогашенным [2].

Одно из условий создания консолидированной группы налогоплательщиков – доля непосредственного и (или) косвенного участия основного общества в уставном капитале дочерней организации в размере не менее 90% (п. 2 ст. 252 законопроекта). Такое ограничение представляется недостаточно обоснованным по следующим причинам: в пояснительной записке к проекту закона отмечено, что взаимозависимые организации рассматриваются как единое предприятие (единая единица) при условии высокой степени контроля со стороны управляющей компании (основного

общества) за деятельностью дочерних обществ. Согласно законодательству об обществах с ограниченной ответственностью и об акционерных обществах контроль над организацией обеспечивается участием в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью в размере более 50%, а в акционерном обществе в размере 50% плюс одна акция. В соответствии со ст. 20 НК РФ взаимозависимыми признаются общества с долей участия в 20%. Таким образом, доля участия в 90% существенно ограничивает возможности консолидации [4. С. 111].

К сожалению, законопроект ориентирован лишь на узкую категорию крупнейших налогоплательщиков. Консолидированная группа может быть создана, если выполняются все следующие условия:

1. Сумма федеральных налогов, начисленных и отраженных в налоговых декларациях за календарный год, предшествующий году, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, представленных в налоговые органы, составляет свыше 15 млрд руб.;

2. Суммарный объем выручки от продаж товаров, продукции, работ и услуг, а также от операционных доходов по данным бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, составляет свыше 100 млрд рублей;

3. Сумма активов по данным бухгалтерской отчетности на 1-е число календарного года, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, составляет свыше 1 000 млрд руб. [5. С. 14].

В соответствии с данными критериями воспользоваться новым порядком налогообложения прибыли не смогут не только предприятия малого бизнеса, но и крупнейшие представители среднего бизнеса, что ставит их в невыгодные по сравнению с крупными налогоплательщиками условия. Изначально Минфин говорил о том, что в России будет создано 5–6 таких групп (из числа российских организаций, отнесенных к категории крупных налогоплательщиков). Но, судя по всему, планы министерства поменялись: количество создаваемых в России консолидированных групп налогоплательщиков может быть увеличено практически в два раза.

7 декабря 2010 г. статс-секретарь, замминистра финансов Сергей Шаталов заявил о том, что потенциально может быть создано больше групп – 11–12. Количество групп увеличено «исходя из параметров, которые заложены в законопроект, и налоговой статистики», уточнил чиновник.

Применение консолидированной налоговой отчетности имеет как преимущества, так и недостатки. Налогоплательщикам, которые планируют использование данного налогового режима, прежде, чем сделать выбор в пользу консолидированной группы, следует сопоставить все преимущества и риски, возникающие вследствие такого выбора.

К преимуществам использования режима консолидированного налогоплательщика можно отнести следующее:

1. Налоговыми органами не будут контролироваться цены, установленные между российскими компаниями во внутригрупповых операциях.

2. Возможность сальдировать убытки одних участников группы с прибылью других позволит снизить налоговую нагрузку.

3. Снизятся претензии налоговых органов к экономической обоснованности расходов, возникающих вследствие оказания услуг одними предприятиями группы другим предприятиям группы.

4. Организации смогут без налогообложения перемещать денежные ресурсы внутри группы [6. С. 40].

В связи с введением института консолидированного налогоплательщика, казалось бы, следует ожидать сокращения затрат государства на администрирование контроля трансфертного ценообразования. Скорее всего, этого не произойдет, так как:

1. Не сокращается объем контроля цен внешнеторговых потоков.

2. Не все компании, использующие трансфертное (по своей сути) ценообразование, соответствуют критериям участника консолидированной группы налогоплательщиков и их деятельность остается в сфере контроля [7. С. 76].

3. Не все компании, соответствующие критериям участника консолидированной группы налогоплательщиков, в обязательном порядке воспользуются этой налоговой новацией и останутся в сфере контроля.

4. В случаях расформирования консолидированной группы налогоплательщиков в принудительном порядке по причине отсутствия денег и имущества для уплаты налогов, пеней, штрафов налоговые органы могут пересчитать все внутренние сделки по рыночным ценам и доначислить налоги [8. С. 85].

5. Некоторое сокращение с избытком будет компенсировано дополнительными расходами (в том числе и компаний), вызванными введением института консолидированного налогоплательщика [9. С. 24]. Так, компании будут обязаны вести сводный учет по холдингу в целом, составлять дополнительную налоговую отчетность, что повлечет за собой дополнительные трудовые и финансовые затраты.

К числу основных недостатков проекта можно отнести и отсутствие четких правил консолидации. Процесс отслеживания и вычитания внутригрупповых сделок из состава суммарной налогооблагаемой прибыли будет одним из самых сложных в работе бухгалтера организации – участника консолидированной группы налогоплательщиков. Поэтому необходимо разработать детальные пошаговые инструкции с тем, чтобы в дальнейшем исключить возможные претензии со стороны налоговых органов.

Предлагаемые Минфином изменения, конечно же, стали значительным шагом вперед и приближают российское законодательство в этой области к международным стандартам, считают эксперты. Предполагается, что эта новация сделает менее привлекательным для компаний использование трансфертных цен, а также разрешит бизнесу без налогообложения перемещать денежные и материальные ресурсы внутри группы.

Институт консолидированного налогоплательщика – достаточно новый механизм для российского налогоплательщика, и поэтому его внедрение будет сопровождаться организационными и иными проблемами, которые в будущем подлежат решению как со стороны органов власти, так и со стороны налогоплательщиков.

Литература

1. *Смирнов Д.М.* Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // *Международный бухгалтерский учет.* 2010. № 5(137). С. 33–39.
2. *Проект* Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». URL: www.arb.ru/site/docs/other/Draft/IzmNKRF_project.doc
3. *Булатов М.А.* Законопроект о консолидированной группе налогоплательщиков: основные понятия // *Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке.* 2009. № 6. С. 12–15.
4. *Зачупейко И.В.* Актуальные вопросы формирования института налоговой консолидации в Российской Федерации // *Информационные и финансовые потоки.* 2010. № 3. С. 109–115.
5. *Кизимов А.С.* Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // *Финансы и кредит.* 2009. № 30(366). С. 10–16.
6. *Церенов Б.В.* О некоторых положениях законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков // *Налоги и налогообложение.* 2009. № 6. С. 37–45.
7. *Чайковская Л.А.* Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества // *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.* 2010. № 6. С. 72–80.
8. *Трапезникова Д.Ю.* Налогообложение консолидированных налогоплательщиков // *Российское предпринимательство.* 2010. № 7(2). С. 82–87.
9. *Смирнов Д.М.* Повышение эффективности налогообложения в России в связи с введением системы консолидированных налогоплательщиков // *Аудит и финансовый анализ.* 2009. № 5. С. 23–25.