

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПО КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

УДК 336.221

Елена Борисовна Шувалова,
д.э.н., профессор, заведующая кафедрой Финансов и налогообложения Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)

Тел: (495) 442-24-55

Эл. почта: EShuvalova@mes.i.ru

Наталья Вадимовна Юрченкова,
старший преподаватель кафедры Финансов и налогообложения Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)

Тел: (495) 442-24-55

Эл. почта: NYUrchenkova@mes.i.ru

В статье раскрыты особенности формирования консолидированной базы по налогу на прибыль организаций, сложности налогового контроля за всеми участниками консолидированной группы налогоплательщиков. На основе анализа статистических форм отчетности ФНС России выявлены субъекты федерации, в которых доказывается необходимость проведения налоговых проверок.

Ключевые слова: налоговое право, консолидированная группа налогоплательщиков, налоговый контроль, налог на прибыль организаций, консолидированная база.

Elena B. Shuvalova,
PhD in Economics, Professor, Head of The department of Finance and Taxation, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)

Tel.: (495) 442-24-55

E-mail: EShuvalova@mes.i.ru

Natalie V. Yurchenkova,
Lecturer, The department of Finance and Taxation, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)

Tel.: (495) 442-24-55

E-mail: NYUrchenkova@mes.i.ru

FEATURES OF TAX CONTROL ON THE CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS

In article features of formation of the consolidated base on income tax of the organizations, difficulties of tax control of all participants of the consolidated group of taxpayers are opened. On the basis of the analysis of statistical reports of Federal Tax Service of Russia subjects of the Russian Federation in whom need of carrying out tax audits is proved are revealed.

Keywords: Tax Law, Consolidated group of taxpayers, tax control, Organizations Profit Tax, Common Consolidated Tax Base.

1. Введение

Академик В.М. Полтерович [1] называет институциональными ловушками неэффективные устойчивые институты, при этом главное понять, почему они возникают. Быстрое построение российской налоговой системы при отсутствии четкой методологии привело к тому, что ее элементы заимствованы из зарубежных налоговых систем без адекватной оценки. Такая искусственная трансплантация различных институтов сказывается на совместимости элементов. Еще один пример искусственной трансплантации – это создание консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) без оценки потери региональных бюджетов. Без действенно налогового контроля за всеми членами КГН появляется легкая возможность искусственно создавать убыток в том регионе, где лучше не платить налог на прибыль. Так и получилось, что при разработке Федерального закона от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ [2,3] не было четкого прогноза негативных последствий его принятия для доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации. Используя новые правила в 2013 году консолидированные группы внесли самый большой вклад в сокращение уплаты налога на прибыль – основного источника региональных доходов. По оценке Счетной Палаты Российской Федерации поступления по налогу на прибыль организаций в консолидированные бюджеты России сократились на 260,3 млрд. руб., из которых 94,5 млрд. руб. пришлось на группы КГН. Вопрос совершенствования механизма налогового контроля по КГН является острым в настоящий момент в условиях дефицита бюджетов.

2. Особенности налогового учета по КГН

При создании института налоговой консолидации в зарубежных странах большое внимание обычно уделялось порядку составления консолидированной отчетности. Отечественная модель налоговой консолидации была сформирована таким образом, что ни налогоплательщики – ответственные участники КГН, ни налоговые органы, как следует из налоговой статистики, не смогли четко понять порядок суммирования доходов и убытков по внутригрупповым сделкам.

В настоящее время разъяснения Минфина России и ФНС России затрагивают аспекты создания КГН и налогообложения операций. В письме Минфина России от 16.03.2012 № 07-02-06/56 [4] отражен частично порядок учета операций по КГН, но оно является ненормативным актом, а потому носит адресный характер. Налоговую базу по КГН ответственный участник определяет путем арифметического суммирования доходов и расходов по всем участникам, учитываемых в целях налогообложения по ставке 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ).

При определении консолидированной налоговой базы не учитывается прибыль или убыток от внутрихозяйственных операций между участниками КГН. Кроме этого, не учитываются продажи, к которым применяются иные налоговые ставки, а также доходы, облагаемые у источника выплаты (ст. 278.1 НК РФ). После составления консолидированной расчетной базы ответственный участник определяет долю налоговой базы по каждому участнику КГН. При этом доля определяется исходя из средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества конкретного участника в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества по КГН в целом.

Суммы налога на прибыль организаций и авансовых платежей, подлежащие зачислению в бюджеты субъектов РФ исходя из местоположения участников КГН и их обособленных подразделений, исчисляются по действующим на таких территориях налоговым ставкам. По доходам, которые облагаются по иным налоговым ставкам, участники КГН будут формировать налоговую базу самостоятельно и представлять налоговую декларацию по налогу в этой части в инспекцию по месту учета.

Налоговый учет по организациям КГН ведет ответственный участник на основе данных регистров налогового учета каждого участника. Порядок налогового учета группы должен быть установлен в ее учетной политике. Участники КГН не формируют в отношении операций с другими участниками данной группы несколько видов резервов: по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ); по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ); для банков – на возможные потери по ссудам по ссудной и приравненной к ней задолженности, включая задолженность по межбанковским кредитам и депозитам (ст. 292 НК РФ).

С введением института консолидированных налогоплательщиков изменяется механизм формирования базы каждого участника группы: его индивидуальная налоговая база после вступления в КГН определяется не в соответствии с фактическим объемом облагаемых налогом операций, а как его доля в общей базе по группе. Это повлияло на порядок признания налогового убытка следующим образом: если раньше в соответствии со ст. 283 НК РФ каждая организация могла зачесть в будущем (максимум в течение 10 лет) свой убыток против налоговой прибыли, то с 2012–2013 гг. ее убыток был просуммирован в налоговой базе КГН. Однако в связи с дефицитом многих региональных бюджетов, Минфин России предложил распределять убытки группы в течение 3–5 лет [5]: суммировать прибыль без учета убытков, а затем пропорционально распределять ее

между всеми компаниями, «погашая убыток (или его часть) убыточных участников группы».

Данный механизм зачета убытков был использован всеми действующими 15 КГН. Фактически холдинговые корпорации смогли самостоятельно определять состав КГН, выбирая компании, для которых более оптимальной будет являться совокупная налоговая база. Например, те компании, что выделены по передельному принципу, но принимают непосредственное участие в создании конечного продукта. А также заведомо убыточные, например участвующие исключительно в создании, поддержании активов. Проблема недостаточности чистых активов для вхождения в состав КГН была решена путем передачи в эти компании дополнительных активов, проведения переоценки или занижения обязательств.

Например, в 2012 г. КГН для ОАО «Северсталь» включала самую главную организацию, ОАО «Олкон», ЗАО «Ижорский трубный завод», ООО «Северсталь-Промсервис», ООО «ССМ-Тяжмаш», ОАО «Северсталь-метиз», ООО «Северсталь-Вторчермет», ООО «Холдинговая горная компания» и ООО «Северо-Запад Огнеупор». С 1 января 2013 г. к ним добавили ОАО «Карельский окатыш», ООО «ЦТА», ООО «Корпанга», ОАО «Воркутауголь», ЗАО «Северсталь-Ресурс», ООО «Улугхем-Уголь», ОАО «Северсталь-инфоком», ООО «Северсталь – Единый Центр Обслуживания», ЗАО «Нева-Металл», ООО «Юнифес», ЗАО «Северсталь-Сортовой завод Балаково», ЗАО ТД «Северсталь-Инвест» и ЗАО «Северсталь Стальные Решения». За первое полугодие 2014 г. убыток холдинга составил 661 млн долл. и отражает технический момент продажи американских активов, рекордные дивиденды за полугодие, как и годом ранее. ОАО «Карельский окатыш» – предприятие прибыльное, а перераспределение убытков внутри всей группы позволяет существенно сократить консолидированную базу.

Отчетность даже крупнейших российских предприятий может давать противоречивую картину действительному финансовому

положению вследствие использования различных схем оптимизации, причем не запрещенных на законодательном уровне, применение которых по сути является спорным. Участники КГН не представляют налоговые декларации, за них это делает ответственный участник этой группы, что существенно усложняет процесс контроля со стороны налоговых органов. Российский вариант консолидации налоговой базы – это совсем не аналог консолидации для целей подготовки внешней финансовой отчетности по МСФО.

Расчет консолидированной налоговой базы предполагает выполнение многочисленных корректировок в отношении внутренних операций (исключение взаимных продаж и финансовых операций, исключение части резервов по задолженности участников КГН и гарантийных обязательств перед другими участниками). Для налогоплательщиков это означает необходимость создания дополнительного программного ресурса, отличного от того, в котором элиминируются внутренние операции для целей консолидации внешней финансовой отчетности группы.

3. Статистический анализ недопоступлений по налогу на прибыль организаций, зачисляемый в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации

Еще при обсуждении концепции налоговой консолидации, заложенной в проекте Федерального закона от 16 ноября 2011 года № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» высказывалось много мнений о механизме формирования консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Так, Демишева Т.А., член Учебно-методического и Научно-экспертного советов Палаты налоговых консультантов, управляющий партнер ООО «Аудит – Реал» указывала, что необходимо четко прописать порядок исключения из доходов и расходов операций между

участниками КГН так, чтобы для участников группы было удобно, и так, чтобы был возможен эффективный налоговый контроль [6]. Однако и в настоящее время

раздел консолидированная отчетность требует корректного прописывания каждого шага составления консолидированной отчетности.

В силу действия ст. 102 «Налоговая тайна» НК РФ информация о начисленных и уплаченных налогоплательщиками налогах является ограниченной. Следовательно, регионы не имеют возможности точно оценить зависимость бюджетов от налогов, уплачиваемых организациями, входящими в холдинги, обеспечить необходимое качество прогнозов, а также справедливое распределение части доходов.

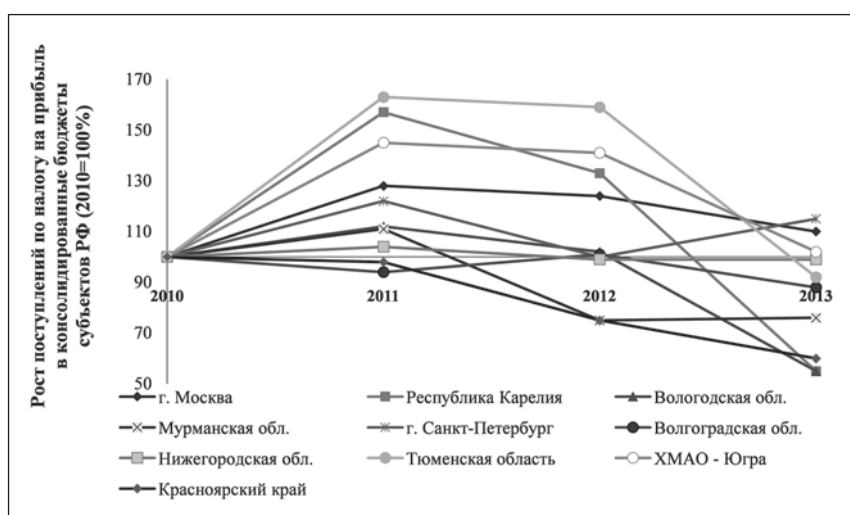
Цель налоговой консолидации – перераспределение поступлений по налогу на прибыль именно в тот регион, где эта прибыль создаётся, а не в тот субъект, где находится головная компания. КГН обладает 2 неоспоримыми преимуществами:

1) возможностью перераспределять убытки в рамках КГН между разными юридическими лицами и уплачивать налог с прибыли по всей группе;

2) защита интересов группы в рамках контроля за трансфертным ценообразованием.

Отсутствие механизмов налогового администрирования участников КГН позволяет им без особых сложностей искусственно создавать убыток в том регионе, где лучше не платить налог на прибыль. Поэтому в 2013 году именно консолидированные группы внесли самый большой вклад в сокращение уплаты налога на прибыль организаций – основного источника региональных доходов. При создании КГН функция налогового администратора передана от налоговых органов самим налогоплательщикам.

Отрицательные тенденции проявились уже в первый год консолидации. В 2012 г. поступления налога на прибыль от крупнейших нефтегазовых организаций (в том числе ОАО «Роснефть», ОАО «Сургутнефтегаз», ОАО «Транснефть», ОАО «Лукойл») и участников других



Примечание: рассчитано автором по формам ФНС России №1-НМ за 2010–2013 гг.

Рис. 1. Динамика поступлений по налогу на прибыль организаций в консолидированные бюджеты пострадавших субъектов РФ, 2010–2013 гг., % (базисный 2010 г.)

КГН, по оценке Комитета финансов, снизились примерно на 30 млрд. руб. Странная статистика снижения поступлений в 2013 году по налогу на прибыль организаций по вине КГН приводится разными ведомствами: ФНС России и Минфин России – 16 млрд. руб.; Счетная Палата Российской Федерации – 94,5 млрд. руб. (т.е. треть от общего сокращения). Эта разница объясняется тем, что потери региональных бюджетов представлены ответственными налогоплательщиками в рамках КГН. Наиболее пострадавшие регионы, в которых доходы от влияния КГН уменьшились более чем на 1 млрд руб.: Москва, Санкт-Петербург, Красноярский и Пермский края, Белгородская, Тюменская, Волгоградская, Нижегородская и Самарская области, Республика Карелия и Ханты-Мансийский АО-Югра (рис. 1).

Однако бюджет Вологодской области пострадал от убытков и инвестиционных проектов группы Северсталь. Противоположная картина сложилась с бюджетом Самарской области, относящейся к числу регионов, выигравших от создания КГН, поскольку здесь расположены многие производственные активы ОАО «НК Роснефть». В результате уровень планируемых доходов областного бюджета увеличился на 800 млн руб. и впервые за 10 лет бюджет оказался бездефицитным.

В результате доля налога на прибыль в структуре бюджета 2012 г. снизилась после корректировки в связи с образованием КГН с 32,2% до 27%, а в бюджет 2013 г. заложено 24,6% (данные Министерства финансов Санкт-Петербурга). При этом поступления налога на прибыль в бюджет Санкт-Петербурга от организаций нефтегазовой отрасли сократились в 2012 г. в 5 раз, и если в предыдущие годы доля этих платежей составляла от 8 до 12%, то в 2012 г. – только 2%.

Реально статистические данные не могут быть перепроверены и подтверждены налоговыми органами. В 2013 г. поступление налога на прибыль организаций уменьшилось в 21 субъекте РФ на 63,8 млрд руб. и увеличилось в 62 субъектах на 47,4 млрд руб. КГН «Газпром» и «ЛУКОЙЛ» перечислили всего 2,9 млрд руб. доходов, тогда как в 2012 г. – 4,5 млрд руб. В связи с выпадающими доходами регионам приходится брать коммерческие кредиты. Откуда такие убытки, если простые налогоплательщики показали в общем объеме рост. Следует исключить возможность руководства консолидированной группы манипулировать прибылью, в том числе установить мораторий не только на создание новых КГН, но и на включение новых членов, математически

Таблица 1

Анализ недопоступления по налогу на прибыль в России по КГН в связи с применением пониженной ставки налога за 2013 г.

Наименование показателя	Значение показателя, тыс. руб.		Расчет недопоступления от применения льготы	
	фактически	без применения льготы	тыс. руб.	в % к итогу
Налоговая база для исчисления налога	2 310 373 891	2 310 373 891	0	–
Сумма исчисленного налога на прибыль – всего	443 445 926	462 074 778	18 628 854	4,69
в том числе:				
в федеральный бюджет	46 207 478	46 207 478	0	–
в бюджеты субъектов Российской Федерации	397 238 446	415 867 300	18 628 854	4,69

Примечание: Расчет по форме статистической отчетности ФНС России 5-КГН по состоянию на 01.01.2014.

определить лимит для отнесения убытков в консолидированную базу для каждого из 15 действующих КГН, в том числе для ОАО «НЛМК»; ОАО «Сургутнефтегаз»; ОАО «Транснефть»; ОАО «Газпром»; ОАО «Татнефть»; ОАО «Лу-

койл»; ОАО «Нефтяная Компания «Роснефть»; ОАО «Новатэк»; ОАО «Северсталь»; ОАО «Мечел», ОАО «Мегафон-Интернэшнл»; ОАО «Ростелеком»; Госкорпорация «Росатом»; ОАО «Газпром нефть»; ОАО «ГМК «Норильский никель».

Исходя из статистических данных ФНС России (таблица 1) общая сумма налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджеты субъектов в 2013 г. составил 443,5 млрд. руб.

Реально процент потери бюджетов субъектов Российской Федерации в целом по стране составляет 4,69 п.п., но, если взять в рассмотрение тот факт, что пониженная ставка налога на прибыль установлена в нескольких субъектах федерации, то данный показатель будет совершенно иным.

Как следует из расчета (таблица 2) наибольшая сумма разрыва недопоступления от использования льготы в виде пониженной ставки налога на прибыль организаций приходится на Пермский край (региональная ставка налога на прибыль организаций – 13,5%), Ханты-Мансийский автономный округ – Югра (соответственно, от 16 до 14%), Ленинградскую (для участников КГН – 14%), Астраханскую (от 16 до 13,5%) и Самарскую области (13,5%).

Таблица 2

Анализ недопоступления по налогу на прибыль организаций по КГН по субъектам РФ, в которых установлена пониженная ставка налога за 2013 г.

Субъекты РФ, установившие пониженную ставку налога на прибыль организаций	Число участников КГН (ед.)*	Налоговая база исходя из доли (тыс.руб.)	Исчислено налога (тыс.руб.)		Расчет недопоступления от применения льготы	
			фактически	без применения льготы	тыс. руб.	в % к итогу
А	1	2	3	4	5 (гр. 4-3)	6 (гр.5/гр.3)*100
В целом по РФ из них:	X	2 310 373 891	397 238 446	415 867 300	18 628 854	4,69
Республика Коми	67	55 877 193	9 496 382	10 057 895	561 513	5,91
Ленинградская область	43	58 719 507	8 737 679	10 569 511	1 831 832	20,97
г. Санкт-Петербург	92	97 288 590	17 357 250	17 511 946	154 696	0,89
Ставропольский край	30	20 918 373	3 710 623	3 765 307	54 684	1,47
Краснодарский край	68	43 419 981	7 618 113	7 815 597	197 484	2,59
Астраханская область	32	36 216 290	5 585 450	6 518 932	933 482	16,71
Волгоградская область	43	37 126 139	6 120 423	6 682 705	562 282	9,19
Республика Марий-Эл	11	2 644 169	469 192	475 950	6 758	1,44
Нижегородская область	60	37 667 534	6 367 415	6 780 156	412 741	6,48
Пермский край	36	32 973 510	4 584 012	5 935 232	1 351 220	29,48
Самарская область	54	46 822 407	7 436 034	8 428 033	991 999	13,34
ХМАО - Югра	41	291 482 236	42 896 977	52 466 802	9 569 825	22,31
Ямало-Ненецкий АО	57	217 257 166	38 963 669	39 106 290	142 621	0,37
Красноярский край	41	122 951 829	20 898 287	22 131 329	1 233 042	5,90
Иркутская область	34	33 994 708	5 566 021	6 119 047	553 026	9,94
Сахалинская область	14	6 928 049	1 175 403	1 247 049	71 646	6,10

Примечание: Расчет по форме статистической отчетности ФНС России 5-КГН по состоянию на 01.01.2014.

4. Инструментарий налогового контроля по КГН

Раздел новых Основных направлений налоговой политики на 2015–2017 гг. «Обеспечение устойчивости бюджетов субъектов» не содержит ни одного предложения, направленного на обеспечение устойчивого развития регионов, поскольку планируемая передача права предоставлять налоговые льготы на фоне отсутствия налоговой базы – это не поддержание роста экономики. Предложение Минфина России о распределении убытков КГН не решит проблему, а только отложит ее рассмотрение.

Первоочередными задачами для решения проблемы являются:

- аудит налоговых регистров всех участников КГН в пострадавших регионах, в том числе проверка внутригрупповых операций;

- анализ применения участниками КГН пониженных ставок по налогу на прибыль организаций во всех 16 субъектах Российской Федерации, рассмотрение возможности отмены применения льготы;

- изменение порядка сбора и опубликования статической налоговой отчетности по поступлениям от каждой КГН (формы 5-КГН, 5-КГНМ нуждаются в четкой расшифровке графы «сумма налога к уменьшению» с тем, чтобы было отражено, а за счет каких участников снизилась налоговая база);

- мораторий на вхождение и исключение участника из КГН с тем, чтобы избежать возможности искусственного доведения убыточных участников КГН до банкротства;

- математическое определение пороговой суммы переноса убытков для каждой из 15 КГН либо установление лимита дивидендов для всех акционеров участников группы, показывающей отрицательную динамику.

5. Заключение

Несмотря на все сложности трансплантации института налоговой консолидации в России есть одно существенное преимущество, в отличие от западной информационной базы – это институт аудиторской деятельности, поскольку сам подход

к организации аудита (в т.ч. налогового аудита, аудита банкротства и оценки вероятности продолжения предпринимательской деятельности) в России и за рубежом исторически сложился так, что отчетность российских предприятий ориентирована на налоговые органы. Опыт аудиторских фирм в оценке налоговых рисков [7], таким образом, может послужить созданию эффективной системы прогнозирования и предупреждения банкротства внутри организаций, учитывая российскую специфику ведения бизнеса.

Апробация института консолидации налоговой базы по налогу на прибыль организаций в России следует воспринимать как экспериментальный шаг на пути создания института консолидированных групп налогоплательщиков применительно ко всем налогам, в том числе по НДС. Консолидированная бухгалтерская отчетность несет полезную информацию о финансовом положении группы, а уже консолидированная налоговая отчетность по определению должна содержать контрольную и информационную выгоду для налоговых органов и государства. Ведь данный институт позволяет в теории снизить стимулы для трансфертного ценообразования, поскольку трансфертный контроль априори во всех развитых странах оказывался крайне дорогостоящим [8].

Очень сложный этап апробации новой электронной декларации по НДС – 2015 будет проводиться в нескольких регионах страны. Консолидация налоговой базы по налогу на прибыль в совокупности с данным моментом позволит налоговым инспекторам раскрыть схемы хозяйственного и финансового взаимодействия холдингов, в частности трансграничных операций.

Литература

1. Полтерович В.М. Институциональные ловушки и экономические реформы. – М.: Российская экономическая школа, 1998. – 89 с.

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации.

3. Федеральный закон от 16 ноября 2011 года № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской

Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».

4. Письмо Минфина России от 16.03.2012 № 07-02-06/56.

5. Проект Основных направлений налоговой политики – 2015 и на плановый период 2016 и 2017 годов.

6. Электронный ресурс Палаты Налоговых консультантов: palata-nk.ru/attachfiles/comment-demisheva.doc.

7. Грызунова Н.В. Моделирование структуры оборотного капитала предприятия (организации) на основе регулирования налоговой нагрузки // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2013. – № 6. – С. 257–260.

8. Шувалова Е.Б., Платошкина О.С. Развитие регулирования трансфертного ценообразования посредством применения метода интервальной оценки // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. – 2013. – № 4. – С. 132–134.

References

1. Polterovich V.M. Institutional traps and economic reforms. – М.: Rossijskaya ekonomicheskaya shkola, 1998. – 89 s.

2. Tax Code of the Russian Federation.

3. The Federal Law of November 16, 2011 № 321-FL «About modification of parts the first and second the Tax Code of the Russian Federation in connection with creation of the Consolidated group of taxpayers».

4. The Letter of Ministry of Finance of the Russian Federation of March 16, 2012 № 07-02-06/56.

5. The Project of main targets of The Tax Policy – 2015 and plan for 2016–2017.

6. Chambers of Tax consultants. URL: palata-nk.ru/attachfiles/comment-demisheva.doc.

7. Gryzunova N.V. Simulation of the structure of working capital of the enterprise (organization) on the basis of regulation of tax burden // Biznes v zakone. Ekonomiko-yuridicheskij zhurnal. – 2013. – № 6. – S. 257–260.

8. Shuvalova E.B., Platoshkina O.S. Development management transfer pricing by application of the interval estimates // Ekonomika, statistika i informatika. Vestnyk UMO. – 2013. – № 4. – S. 132–134.