

## **ПРЕДПОСЫЛКИ СОЗДАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Бабаева Ф.Г., Баннова К.А., Жданова А.Б.**

*ФГБОУ ВПО «Национальный исследовательский Томский политехнический университет», Томск, Россия (634050, Томск, проспект Ленина, 30), e-mail: bannovaka@yandex.ru*

**Выявлены и систематизированы причины и этапы создания закона о консолидированной группе налогоплательщиков. Механизм налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков обеспечит сбалансированность интересов всех взаимодействующих сторон для повышения синергетического эффекта от данного особого режима налогообложения и обеспечения более справедливого распределения налоговых доходов между территориями, исходя из интересов населения, проживающего на территории непосредственной добычи невозобновимых природных ресурсов или техногенного производственного воздействия. Основная часть налоговых платежей будет уходить в тот регион присутствия компании, где высока доля производственных активов (по умолчанию предполагается, что каждый участник холдинга – доходный).**

**Ключевые слова:** налогообложение, налоговая система, консолидированная группа налогоплательщиков (КГН).

## **BACKGROUND OF THE CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS IN THE RUSSIAN FEDERATION**

**Babaeva F.G., Bannova K.A., Gdanova A.B.**

*National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk, Russia (634050, Tomsk, Lenin street, 30), e-mail: bannovaka@yandex.ru*

**Identified and classified causes and stages of creating a law on a consolidated group of taxpayers. Consolidated taxation mechanism groups of taxpayers to balance the interests of all the interacting parties to enhance the synergies of this special tax regime and ensure a more equitable distribution of tax revenues between the territories of the interests of the people living in the immediate area of extraction of non-renewable natural resources or man- occupational exposure. The bulk of tax payments will go to a region where the company operates, where a high proportion of productive assets (by default, it is assumed that each participant holding - Profitable) .**

**Keywords:** taxation, the tax system, the consolidated group of taxpayers.

### **Введение**

Налоговые отношения и механизмы их функционирования являются предметом исследования зарубежных и отечественных экономистов, так как именно в налоговых отношениях заключены возможности государственного регулирования любой экономики. В 2012 году был принят закон «О консолидированных группах налогоплательщиков», который устанавливает нормы и правила регулирования отношений между налоговым органом и налогоплательщиками – участниками КГН. В связи с этим КГН становятся важнейшим фактором социально-экономического развития общества. Однако, несмотря на возрастающую роль данных налогоплательщиков, их потенциал и дальнейшее позитивное развитие, в качестве регуляторов рыночных процессов, тормозится из-за несовершенства действующего законодательства.

### **Цель исследования**

Выявить и систематизировать причины создания закона «О консолидированных группах налогоплательщиков».

### **Материал и методы исследования**

Предпосылки создания консолидированного налогообложения в РФ и за рубежом неразрывно связаны с общими тенденциями развития налоговых систем в целом.

История налоговой системы РФ берет начало в 80-х годах 20 века и развивается по настоящее время. Исследователи выделяют несколько этапов в становлении и развитии налоговой системы РФ.

Первый этап развития налоговой системы РФ называют этапом становления. Он характеризуется образованием предприятий разных форм собственности и началом постепенного изменения экономического строя общества. Сформированная и вступившая в действие с 1 января 1992 г. российская налоговая система была построена на отдельных, не увязанных в единое целое принципах, и поэтому требовались ее кардинальные изменения [7].

Следующий этап, этап неустойчивого налогообложения, был ознаменован внесением многочисленных поправок в законодательство о налогах, которые иногда нарушали принцип единства налоговой системы. В результате сложившаяся к концу 90-х гг. в Российской Федерации налоговая система имела многочисленные лазейки для сокрытия доходов и неуплаты налогов, что создало в стране негативную атмосферу, а также способствовало развитию теневой экономики [7]. В этот период назрела необходимость существенного изменения налоговой политики.

Этап подготовки налоговой реформы характеризуется сокращением числа многочисленных налоговых льгот исключительного характера, отменой отдельных налогов, которые искажали суть налоговой системы. В данный период был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению новых налогов. Одновременно осуществлялась разработка и подготовка к принятию НК РФ [7].

С 1998 г. и по настоящее время налоговая система находится на этапе реформирования. С 1 января 1999 г. вступила в действие первая, или так называемая общая часть НК РФ, которая регламентировала важнейшие положения налоговой системы России, в частности, перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами [7].

В тот же период Правительство РФ впервые предприняло попытку внедрения (создания) механизма налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков. Первоначально законопроект включал в себя Главу 7 «Консолидированная группа

налогоплательщиков», но данная глава не вошла в принятый Государственной Думой Федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. и не применялась на практике. Приводились различные аргументы исключения данной главы из законопроекта, а именно:

- 1) неготовность налоговых органов к контролю за деятельностью крупнейших налогоплательщиков;
- 2) возможность сокращения организациями, входящими в группу КГН, налоговых отчислений, что отразилось бы на наполняемости бюджета, который находился в состоянии дефицита;
- 3) неустойчивость крупных российских организаций, принятие данного закона способствовало бы возникновению налоговых злоупотреблений со стороны ее участников [1].

С 1 января 2001 г. вступила в действие специальная часть Кодекса, которая регламентировала вопросы конкретного применения основополагающих налогов. Указанная часть первоначально включала четыре главы, посвященные налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на доходы физических лиц, акцизам и единому социальному налогу. В 2001 г. формирование налоговой системы было продолжено, и с 1 января 2002 г. вступили в действие еще три важнейшие главы Кодекса. Одна из них определяет порядок исчисления уплаты одного из главнейших федеральных налогов – налога на прибыль организаций. Другая глава посвящена налогу на добычу полезных ископаемых, который объединил несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей [7]. Специальная глава Кодекса была посвящена налогу с продаж (отменен с 1 января 2005 г.).

Этот процесс продолжился и в 2002 г., когда приняли три новые главы. Две из них были посвящены налогообложению малого бизнеса (ЕНВД и УСН).

С 1 января 2003 г. в состав налоговой системы России включен также транспортный налог. С 1 января 2005 г. произошли серьезные изменения в структуре налоговой системы, сократилось число налогов. С 2005 г. все вопросы налогообложения стали регулироваться только НК РФ [7]. Первоначально предполагалось, что формирование второй части налогового кодекса должно завершиться к началу 2005 г., однако изменения происходят и в настоящее время.

В 2006 г. произошла отмена налога на наследование и дарение, также произошли изменения в системе подоходного налогообложения, налогообложения прибыли, НДС, акцизов, ЕСН. В этом же году началась разработка Законопроекта о консолидированном налогоплательщике.

В 2007 г. впервые изменения коснулись первой части НК РФ. В марте этого же года в Бюджетном послании Президент РФ, руководствуясь целью справедливого распределения

суммы налога на прибыль между субъектами Российской Федерации, предпринял вторую попытку создания в Российской Федерации института консолидированной налоговой отчетности.

В 2008 г. изменения коснулись отдельных налогов. В этом же году в одобренных на заседании Правительства РФ «Основных направлениях налоговой политики в Российской Федерации на 2008–2010 гг.» планировалось внедрить в Российской Федерации широко используемый в зарубежных странах институт консолидированной налоговой отчетности. Необходимость введения закона была вызвана наличием следующих причин:

- 1) увеличением случаев уклонения от уплаты налогов за счет трансфертного ценообразования;
- 2) дроблением бизнеса с целью перехода на спецрежимы (УСНО и ЕНВД);
- 3) упрощением налоговой отчетности крупнейшим налогоплательщикам;
- 4) необходимостью более справедливого распределения поступлений по налогу на прибыль между субъектами Российской Федерации.

С 2009 г. была снижена ставка налога на прибыль до 20 %, произошли изменения в УСН, НДФЛ, ЕНВД.

В 2010 г. ЕСН отменен и заменен взносами в ПФ и ФСС. В этом же году Министерство финансов РФ обнародовало проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». Предполагаемым сроком вступления в силу данных поправок, одновременно с вступлением в силу новых норм, регулирующих трансфертное ценообразование, было 1 января 2011 г. По сравнению с предыдущей версией Законопроекта в новой версии появились значения критериев создания КГН, однако и они претерпевали изменения (таблица 1.5). Необходимо отметить, что за два года обсуждения концепции Законопроекта большинство его положений остались неизменными. В частности, применение режима консолидированной группы налогоплательщиков остается возможным только российскими организациями, не имеющими обособленных подразделений за пределами РФ, и только в отношении налога на прибыль.

Таблица 1.5. Условия создания КГН

Условия	Первое чтение	Перед принятием
1. Суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов за предшествующий календарный год составляет	свыше 15 миллиардов рублей	не менее 10 миллиардов рублей (пп. 1, п. 5, ст. 25.2 НК РФ)
2. Суммарный объем выручки от продажи в предыдущем календарном году составил	свыше 100 миллиардов рублей	не менее 100 миллиардов рублей (пп. 2, п. 5, ст. 25.2)

3. Сумма 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	свыше 1000 миллиардов рублей	НК РФ) не менее 300 миллиардов рублей (пп. 3, п. 5, ст. 25.2 НК РФ)
---	------------------------------	--

Процесс совершенствования законодательства о налогах и сборах динамичен. В 2012 г. был принят ряд федеральных законов, реализация которых позволила: обеспечить совершенствование налогового администрирования; снизить налоговую нагрузку и, следовательно, создать условия для притока инвестиций в реальный сектор экономики.

Завершился 2012 г., в котором Федеральным законом от 16.11.2011 N 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (далее – Закон о КГН) [6] введено в российскую налоговую практику понятие «консолидированная группа налогоплательщиков» (далее КГН), под которой понимается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании КГН в порядке и на условиях, которые предусмотрены Налоговым кодексом Российской Федерации (далее НК РФ) [3,4], в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков.

Однако внедрение любой законодательной инициативы имеет под собой веские основания и обоснованные причины. Рассмотрим основные предпосылки создания КГН.

Для начала рассмотрим исторические предпосылки создания КГН. Одним из первых государств, установивших для интегрированных групп специфический режим консолидированного налогообложения, стала Германия, где специальные правила налогообложения группы компаний *Organschaft* были введены в 1920 г. В 1980-х гг. режим консолидированного налогообложения был введен в Испании и Франции. В западной литературе тема консолидированного налогообложения интегрированных структур получила широкое распространение после принятия 7-й Директивы Совета Европейского союза от 13.06.1983 (83/349/ЕЭС), регулирующей порядок ведения консолидированных счетов и отчетности взаимозависимых предприятий.

В том или ином виде консолидированное налогообложение применяется в 26 из 34 стран – участниц Организации экономического сотрудничества и развития [8].

Характерными чертами налогообложения КГН в развитых зарубежных странах являются следующие:

1) после объединения участники выступают как единый налогоплательщик;

- 2) объединение происходит по основным налогам (налог на прибыль, НДС, налог на имущество и др.);
- 3) объединение происходит только по налогу на прибыль (Германия);
- 4) объединение происходит только по НДС (Венгрия);
- 5) объединение происходит как между резидентами, так и нерезидентами;
- 6) объединение происходит на добровольной основе;
- 7) объединение происходит на обязательной основе (США, Дания);
- 8) подается единая декларация по всем налогам.

За рубежом преимущественно используется полная консолидация, т.е. при объединении компаний все налоги выплачиваются, исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности группы.

Отметим, что при формировании реализуемой в РФ модели КГН применялся опыт налогообложения КГН Германии и Франции. Для нее характерно объединение финансово-хозяйственного результата только по одному налогу – налогу на прибыль, при этом объединение происходит на добровольной основе; участники выступают как единый налогоплательщик; предусматривается объединение только крупнейших налогоплательщиков.

К концу первого десятилетия XXI в. потребность в совершенствовании правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций превратилась в одну из первоочередных задач налоговой политики РФ, о чем свидетельствуют положения Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 г.[4] и Бюджетных посланий Президента РФ Федеральному Собранию РФ на 2008–2010 гг. и 2009–2011 гг. [5].

Таким образом, идея создания и применения на территории РФ такого налогового инструмента, как КГН, не нова, она неоднократно обсуждалась на разных уровнях, но окончательное решение о возможности консолидации налогоплательщиков было принято в конце 2011 г. путем подписания 16.11.2011 Президентом РФ Закона о КГН.

Далее считаем необходимым рассмотреть макроэкономические предпосылки внедрения режима консолидированного налогообложения. Согласно исследованиям о степени влияния налогов на темпы экономического роста, проведенным Организацией экономического сотрудничества и развития, на первом месте по степени влияния на бизнес оказался налог на прибыль [9].

Введение механизма консолидированного налогообложения носит в большей степени инвестиционный характер.

По мнению авторов, занимающихся исследованием механизма налоговой

консолидации [8], система консолидированного налогообложения направлена на снижение налогового бремени крупных интегрированных компаний, объединенных общими экономическими интересами, с целью создания у компаний стимулов к реструктуризации (избавление от неприбыльных активов).

Следующей причиной создания закона о КГН стало стимулирование инвестиционной активности налогоплательщиков.

Задачей каждого государства, принимающего или желающего принимать весомое участие в общемировой экономике, является создание наиболее жизнеспособных и конкурентоспособных условий ведения бизнеса, в том числе с налоговой и административной точек зрения.

Такие значимые показатели, как рост экономической эффективности деятельности всей объединенной (консолидированной) группы и каждого ее участника в отдельности, высокая конкурентоспособность (в особенности на международном рынке), снижение транзакционных издержек при взаимодействии организаций, связанных единым производственным процессом, обуславливают потребность в консолидации.

Консолидация подразумевает обобщение коммерческих и финансовых результатов деятельности группы организаций, рассматриваемых в качестве единого хозяйствующего субъекта.

Еще одной причиной создания закона о консолидированной группе налогоплательщиков стало формирование качественно новой системы межбюджетных отношений, т.к. распределение сумм налога на прибыль консолидированного налогоплательщика между субъектами Российской Федерации должно быть справедливым.

Становится понятным, почему закон о консолидированных группах налогоплательщиков введен на сегодняшний день лишь в высокоразвитых, с экономической точки зрения, государствах: только они могут позволить себе осуществить подобное инвестирование в экономику.

К наиболее важному преимуществу консолидированного налогообложения для участников групп компаний следует отнести возможность учета убытков отдельных членов группы при расчете консолидированных налоговых обязательств группы. Переход от убыточности организаций на безубыточный уровень может быть осуществлен за счет качественного обновления системы управления, вовлечения новых организаций в производственный процесс, а также осуществления финансирования за счет собственных высвободившихся средств в итоге работы в КГН.

#### **Список литературы**

1. Баннова К. А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России / К. А. Баннова // Проблемы учета и финансов. – 2011. – № 3. – С. 39–41.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
4. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года: Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 47. – 24 нояб. – Ст. 5489.
5. О бюджетной политике в 2009–2011 годах: Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию РФ. URL: <http://www.kremlin.ru>.
6. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков: Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ // Российская газета. – 2011. – № 261. – 21 нояб.
7. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник / В. Г. Пансков. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 461 с
8. Тафинцева Д. Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний : дис. ... канд. экон. наук / Д. Ю. Тафинцева. – М., 2011. – 206 с.
9. Угодников К. Вопрос бремени / К. Угодников // Итоги. – 2008. – № 52. – С. 29.

**Рецензенты:**

Цитленок В.С., д.э.н., профессор кафедры мировой экономики и налогообложения ФГБОУ ВПО Научно-исследовательского Томского государственного университета, г. Томск.  
Бурыхин Б.С., д.э.н., профессор кафедры системного менеджмента и экономики предпринимательства ФГБОУ ВПО Научно-исследовательского Томского государственного университета, г. Томск.