

# Консолидированные группы налогоплательщиков в России: достоинства и недостатки законодательства

**Аннотация.** В статье рассмотрены основные предпосылки введения в российское законодательство института налоговой консолидации и ожидаемый от этой меры эффект. Проанализированы действующие нормы, устанавливающие особенности порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации консолидированными группами налогоплательщиков. Приведены статистические данные о поступлении этого налога за периоды действия на практике указанного режима налогообложения.

На основе проведенного сопоставления заявленных целей и фактически полученных результатов налоговой консолидации выявлены явные преимущества для налогоплательщиков, а также возникающие проблемы формирования доходной базы отдельных регионов. Автором предложены пути устранения выявленных недостатков, поскольку без решения этого вопроса не может идти дальнейшее развитие консолидации.

**Ключевые слова:** консолидированная группа налогоплательщиков; трансфертное ценообразование; материнская компания; дочерние общества; федеральный бюджет; бюджет субъектов РФ.

**Abstract.** This article describes the main preconditions introduction to the Russian legislation the institute fiscal consolidation and the expected effect of the measure. Analyzed the existing norms establishing the characteristics of the calculation and payment of corporate income tax to the budgets of subjects of the Russian Federation consolidated group of taxpayers. The statistical data on the collection of this tax for the periods indicated, in practice, the tax regime.

Based on the comparison of the stated objectives and in fact the results of the tax consolidation identified clear advantages for taxpayers, as well as emerging problems of formation of the revenue base of individual regions. The author suggests ways to address the identified deficiencies, as without solving this issue there can be no further development of the consolidation.

**Keywords:** consolidated group of taxpayers; transfer pricing; the parent company; subsidiary companies; federal budget; the budget of the subjects of the Russian Federation.



**Базанова А.В.,**  
студентка Финансового  
университета  
✉ [Basanova.3471@yandex.ru](mailto:Basanova.3471@yandex.ru)

В структуре налоговых систем большинства стран одно из главных мест занимает налогообложение финансового результата компаний и создаваемой ими добавленной стоимости. Важно, что прибыль и доходы формируются с учетом тех цен, по которым заключаются сделки. Поэтому ценообразование дает широкие возможности для распределения прибыли между зависимыми организациями. Соответственно такое распределение осуществляется в порядке, наиболее выгодном в целом для

Научный руководитель: **Гончаренко Л.И.**, доктор экономических наук, профессор кафедры «Налоги и налогообложение».

холдинга. Для подобной системы установления цен в международной практике принят термин «трансфертное ценообразование».

Манипулирование ценами во внутрихолдинговых операциях приводит не только к перераспределению прибыли между зависимыми компаниями, но и к перемещению налоговых доходов между странами или регионами. Так, между государствами, а также между отдельными территориями одной страны, имеющими определенную бюджетную самостоятельность и полномочия по установлению налоговых преференций и льгот, может возникнуть налоговая конкуренция.

Для решения указанных проблем и совершенствования налогового администрирования в российском законодательстве с 2012 г. появились нормы, регламентирующие порядок и содержание налогового контроля за использованием механизмов трансфертного ценообразования в целях минимизации налогообложения.

Государственное регулирование трансфертного ценообразования основано на общепринятом в мировой практике принципе *arm's length principle* («принцип вытянутой руки»), согласно которому для целей налогообложения величина цен (выплат) по сделкам между взаимозависимыми и приравненными к ним лицами пересчитывается по рыночным значениям, как если бы компании были независимыми.

Новые законодательные нормы предусматривают исполнение налогоплательщиками весьма трудоемких обязанностей. В первую очередь следует выделить необходимость подготовки документации по трансфертному ценообразованию, введение новых методов, в соответствии с которыми они могут рассчитывать цены для целей налогообложения и определять, установлены ли они на рыночном уровне. В том случае, если при совершении сделок применялись не рыночные цены, что негативно сказалось на сумме выручки и, соответственно, на финансовом результате, то у организации возникают серьезные налоговые риски. Чтобы избежать претензий со стороны налоговых органов, необходимо самостоятельно откорректировать налоговую базу [1].

Одновременно с внесением изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на противо-

действие применению в целях налогообложения трансфертного ценообразования, был введен институт налоговой консолидации (далее КГН – консолидированная группа налогоплательщиков). Это нововведение дает возможность объединения налоговой базы по налогу на прибыль организаций для взаимозависимых организаций при определенных условиях. К этим условиям прежде всего относится высокая доля участия головной компании в своих дочерних обществах, что подразумевает непосредственное управление их деятельностью и, по сути, это бизнес, «сосредоточенный в одних руках». Фактически это режим налогообложения финансовых результатов, при котором группа компаний рассматривается как один налогоплательщик. Внутри КГН происходит суммирование прибылей одних организаций и убытков других, тем самым снижается общий размер налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Важно также, что сделки, заключенные между участниками КГН, являются предметом контроля за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения только в отдельных случаях.

**Манипулирование ценами во внутрихолдинговых операциях приводит не только к перераспределению прибыли между зависимыми компаниями, но и к перемещению налоговых доходов между странами или регионами**

В Пояснительной записке к проекту Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» было отмечено: «установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций для консолидированных групп налогоплательщиков позволит создать ряд преимуществ как для налогоплательщиков, так и для государства».

К числу таких преимуществ были отнесены:

- уменьшение налоговой нагрузки на бизнес, принадлежащий «одному собственнику»;
- определение сальдированного финансового результата;

- справедливое распределение налогооблагаемой прибыли между субъектами Российской Федерации;

- снижение издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах, из-за объединения процедур налогового администрирования;

- снижение издержек налоговых органов, связанных с осуществлением контроля за трансфертным ценообразованием.

Финансово-экономических прогнозных расчетов, которые подкрепляли бы необходимость внедрения налоговой консолидации в экономической научной литературе, авторами статьи не выявлено. Поэтому прежде всего вызывают интерес те результаты, которые были фактически получены за прошедший период действия консолидированных налоговых групп. Важно оценить, насколько достигнуты изначально ставившиеся цели и возможно ли дальнейшее развитие и совершенствование налоговой консолидации.

**Государственное регулирование трансфертного ценообразования основано на общепринятом в мировой практике принципе *arm's length principle* («принцип вытянутой руки»)**

Итак, консолидированная налоговая база облагается по общей ставке – 20% и определяется как арифметическая сумма доходов всех участников группы, уменьшенная на арифметическую сумму произведенных ими расходов с учетом некоторых особенностей.

На самом деле общая ставка налога на прибыль организаций формируется из двух отдельных ставок: 2% в федеральный бюджет и 18% в бюджет субъекта Российской Федерации. Это изначально предусмотренное распределение налога закрепляет большую его часть за региональными бюджетами. Уплачивать налог (авансовые платежи) надлежит организации по месту нахождения каждого обособленного от нее филиала, отделения, склада, производственной площадки, дополнительного офиса и т. д.

Для этого принято облагать всю прибыль организации ставкой 2%, а для применения ставки налога в региональный бюджет выделять ту

часть прибыли, которая относится к обособленным подразделениям. Прямой счет далеко не всегда возможен. Например, как определить, какую прибыль «заработал» отдельно стоящий склад готовой продукции, а какую гараж, обеспечивающий ее доставку покупателям? Расчет проводится с определенной степенью условности, и вся прибыль распределяется по доле численности сотрудников и стоимости производственных фондов. Этот принцип расчета полностью реализуется в КГН.

Доля прибыли, приходящейся на каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков, и каждое обособленное подразделение рассчитывается как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого участника или обособленного подразделения, соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по КГН (ст. 288 НК РФ) [2].

В итоге, наибольшая сумма налога «притягивается» в бюджеты тех регионов, где создано большее число рабочих мест и находится производственная база. Как раз в этом и заключается заложенная в КГН справедливость распределения налоговой базы между субъектами Российской Федерации.

Если бы организации не объединялись в группу, то каждая из них платила бы налог там, где находится, абсолютно большую часть сумм получали бы бюджеты тех территорий, где располагаются финансовые центры крупных холдингов.

Чтобы смягчить последствия оттока налоговой базы из традиционных мест сосредоточения прибыли к местам ее непосредственного создания, были специально разработаны и внедрены переходные положения. Они коснулись только организаций – собственников объектов Единой системы газоснабжения и предусматривают поправочный коэффициент, действие которого рассчитано на 4 года (с 2012 по 2015 г. включительно). В течение этого периода влияние коэффициента постепенно ослабевает. Для иллюстрации приведем условный пример (табл. 1).

Распределение налоговой базы в долях по участникам КГН  
 с учетом поправочного коэффициента

№ п.п.	Участник КГН	Доля прибыли в КГН исходя из «рабочих мест»	Доля налога по ставке 18% за 2011 г.	2012 г.		2014 г.	
				Расчет – шаг второй – g	Доля налоговой базы	Расчет – шаг второй – g	Доля налоговой базы
1	ООО «Наш газ для вас»	3%	40%	0,2×3%+ 0,8×40%	32,6%	0,6×3%+ 0,4×40%	17,8%
2	ОАО «Голубой факел»	7%	50%	0,2×7%+ 0,8×50%	41,4%	0,6×7%+ 0,4×50%	24,2%
3	ОАО «Г»	90%	10%	0,2×90%+ 0,8×10%	26%	0,6×90%+ 0,4×10%	58%
	ИТОГО:	100%	100%		100%		100%

Предположим, что в КГН G входят 3 участника, у каждого из них есть подразделения в других субъектах РФ. До образования группы N-й регион от ООО получал 40% налога по ставке 18% всего холдинга. После консолидации прибыль ООО «перетекла» и осталось от нее всего 3%. Сдерживает снижение коэффициент g – с 40 до 32,6%, затем до 17,8% и т. д.

Другим важным обстоятельством, влияющим на поступления налога на прибыль организаций, являются полномочия законодательной власти субъектов Российской Федерации в части уменьшения ставки налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков. С учетом такого снижения в конкретном регионе при определенных условиях размер ставки налога может варьировать в интервале от 18 до 13,5%.

Если участник КГН имеет право применять пониженную ставку по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет субъекта РФ, то ответственный участник КГН определяет сумму налога (авансовых платежей) в части, приходящейся на данного участника, с применением такой пониженной ставки (абз. 5 п. 6 ст. 288 НК РФ) [2].

Таким образом, можно сделать следующий вывод: налогообложение с использованием уменьшенной региональным законодательством налоговой ставки может стать дополнительным преимуществом, если реальный финансовый результат участника меньше, чем сформированная с учетом его удельного веса в группе налогооблагаемая база. Этим шансом на минимизацию налоговой нагрузки возможно воспользоваться, приняв в «команду» результативного игрока. Не случайно введение института консолидации в российское налоговое законодательство привело к тому, что

практически все крупнейшие холдинги нефтедобывающей отрасли, газового сектора, металлургии, связи создали КГН.

Так, в 2012 г. было создано и действовало 11 консолидированных групп налогоплательщиков, которые объединяли 197 организаций, в 2013 г. – 15 групп, и в них вошли 313 организаций и компаний. В 2014 г. количество КГН увеличилось до 16, а число участников практически до 400. В этом году, если бы не изменение законодательства, КГН стало бы больше 20. Такая активность указывает на явные преимущества для налогоплательщиков от использования этого режима налогообложения. Пионерами КГН стали компании Газпрома, Лукойла, Газпромнефти, Мегафона, Норникеля, их доля в деле пополнения казны налогом на прибыль организаций весьма значительна – это пятая часть или чуть больше [3, 4].

**Сделки, заключенные между участниками КГН, являются предметом контроля за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения только в отдельных случаях**

Доля КГН в налоге на прибыль организаций, исчисляемом по общей ставке 20%, приведена в табл. 2.

**Доля КГН в налоге на прибыль организаций, исчисляемом по общей ставке 20% (млрд руб.)**

	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Общая сумма налога, поступившая в консолидированный бюджет Российской Федерации	2 203,3	1 921,2	2 207,0
Сумма налога по декларациям ответственных участников КГН	484,3	443,4	466,3
Удельный вес КГН	22%	23%	21%

Из опубликованных данных следует, что в 2012 г. при сравнении сумм налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации в условиях функционирования КГН и в условиях, когда участвующие организации не объединялись, в целом по стране потери составили 8 млрд руб. В 83 регионах отмечалось перераспределение поступающего налога. При этом 18 субъектов Российской Федерации потеряли более 60 млрд руб., а 65 территорий приобрели 52 млрд руб. Простым вычитанием 60 млрд – 52 млрд получаем 8 млрд руб.

Общее снижение объясняется в первую очередь возможностью сальдировать убытки и прибыль.

«Перемещение» налога из центров прибыли подтверждает то, что 41 млрд руб. из 60 млрд потерял именно столичный бюджет [5].

**Введение института консолидации в российское налоговое законодательство привело к тому, что практически все крупнейшие холдинги нефтедобывающей отрасли, газового сектора, металлургии, связи создали КГН**

В 2013 г. налог на прибыль в бюджеты субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизился на 16,4 млрд руб. (63,8 млрд – 47,4 млрд). Сложилась ситуация практически аналогичная предшествующему году. Отмечено общее ухудшение состояния экономики и изменения в налоговом законодательстве по амортизации, увеличившие убытки (сокращение прибыли), в том числе и участников КГН [5].

Примером перераспределения налога между бюджетами становится КГН ОАО «Новоли-

пецкий металлургический комбинат», в которой основные роли играют два участника группы: ответственный участник (Липецкая область) и ОАО «Стойленский горно-обогатительный комбинат» (Белгородская область). В 2013 г. 83% прибыли группы получены от горно-обогатительного предприятия. Вместе с тем удельный вес среднесписочной численности работников и стоимости основных средств данной организации составлял только 16,3% от показателей по группе. Соответственно, на его долю пришлось 16,3% налоговой базы КГН, или 12,8% от полученной им самой прибыли. На комбинат приходится 70,1% удельного веса среднесписочной численности работников и стоимости основных средств КГН. В 2013 г. на долю этого участника распределено 70,1% налоговой базы при фактически полученных им убытках. В результате такого перераспределения налоговой базы бюджет Белгородской области в прошлом году недополучил 4,3 млрд руб. налога на прибыль организаций. В бюджет Липецкой области поступило дополнительно 2,2 млрд руб. [5].

На первый взгляд, никакой справедливости нет: регион, где работает глубоко убыточный комбинат, ни с того ни сего получает «дополнительный доход», а не самая «богатая» область несет дополнительные потери. Однако если исходить из того, что металлургический комбинат в связи со снижением цен на экспорт продукции проката несет убытки и при этом является основным покупателем рудного сырья, то прибыль добывающего предприятия это не что иное, как использование механизма трансфертного ценообразования в холдинге. Выходит, что режим налогообложения в КГН приспособлен для противодействия этой ситуации.

Приведем еще один пример из материалов проверочного мероприятия Счетной палаты.

Собственная прибыль за 2013 г. двух участников КГН из Ленинградской области составила только 0,7 млрд руб. По распределению в группе на эти организации пришлось 19,2 млрд руб. налоговой базы, с которой налог исчислен по пониженной ставке (14% вместо 18%) в сумме почти 2,7 млрд руб.

Таким образом, в результате перераспределения прибыли от участников КГН, находящихся в других регионах, бюджет области дополнительно получил почти 2,6 млрд руб. налога на прибыль организаций, уменьшив налоговую нагрузку КГН на 767 млн руб. Ситуация любопытна тем, что по законодательству Ленинградской области пониженная ставка налога установлена именно для такой категории налогоплательщиков, как участники КГН [6]. Следует признать, что целями этой льготы стало привлечение средств в «низкую налоговую юрисдикцию».

На основе проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

1. Суммирование прибылей и убытков в КГН дает дополнительное преимущество перед другими плательщиками – убыток учитывается сразу в текущем году, т. е. ускоренно. Учитывая серьезную юридическую и технологическую взаимозависимость компаний, восприятие холдинга в качестве единого плательщика налога на прибыль вполне оправдано и справедливо. Точно такой же подход можно было бы реализовать, если бы налогообложение доходов физических лиц строилось бы по семейному принципу. Учитывая лояльность механизма переноса убытков на будущее, даже без создания КГН, государство все равно бы имело потери от учета убытка, но только в более поздние сроки.

2. В силу распределения налогооблагаемой прибыли между всеми участниками группы политика применения внутренних цен не оказывает влияния на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации.

3. Прибыль КГН распределяется так, что наибольшая сумма налога уплачивается в бюджеты тех регионов, где сосредоточены ресурсы, используя которые создается прибыль.

В итоге цели введения в российскую налоговую практику института консолидации оказались достигнуты. Однако при этом существенно

нарушилась привычная обеспеченность источниками доходов целого ряда регионов, что может спровоцировать социальную напряженность и ставит под угрозу дальнейшее развитие системы налогообложения КГН.

Можно предложить изменить механизм распределения налога на прибыль организаций по ставке 18%, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации. Для этого установить, что долю в налоговой базе имеют только те участники группы, которые получили от хозяйственной деятельности положительный финансовый результат. Кроме того, следует законодательно определить, что пониженная ставка по региональному налоговому законодательству может применяться к прибыли участника, сформированной исходя из расчетной доли, но не более фактически полученной прибыли.

В результате принцип справедливости налогообложения будет реализован и в отношении налогоплательщиков, и в отношении формирования доходной базы региональных бюджетов.

## Литература

1. Паспорт проекта Федерального закона № 305289–5 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Информационный ресурс Консультант Плюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации части первая и вторая // Информационный ресурс Консультант Плюс.
3. Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации 1-НМ.
4. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по консолидированным группам налогоплательщиков 5-КГН.
5. Отчет Счетной Палаты Российской Федерации о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков» (от 16.07.2014 № ОМ-110/3–02, стр. 8, 10, 13). Электронный ресурс: <http://www.ach.gov.ru/upload/iblock/c07/c07142ddd156b4f6abc93d195516a88f.pdf>.
6. Областной закон Ленинградской области от 19.07.12 № 64-оз «О ставках налога на прибыль для организаций, являющихся участниками КГН».