

Студент  
Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## **КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И РОССИЙСКИЕ ОСОБЕННОСТИ**

*Аннотация. Рассмотрена история введения консолидированной налоговой отчетности в зарубежных странах, дан обзор основных ограничений при создании консолидированной группы налогоплательщиков в Российской Федерации, проанализированы сильные и слабые стороны нововведения в российское налоговое законодательство.*

*Анотація. Розглянуто історію введення консолідованої податкової звітності в зарубіжних країнах, дано огляд основних обмежень у процесі створення консолідованої групи платників у Російській Федерації, проаналізовано сильні та слабкі сторони нововведення в російське податкове законодавство.*

*Annotation. The article examines the history of the introduction of a consolidated tax reporting in foreign countries, gives an overview of the main restrictions when creating a consolidated group of taxpayers in the Russian Federation, analyzes the strengths and weaknesses of the innovation in the Russian tax legislation.*

*Ключевые слова: налог на прибыль организаций, консолидированная группа налогоплательщиков, налоговая база.*

Режим консолидированной налоговой отчетности имеет достаточно богатую историю. Впервые объединение компаний в единый субъект налогообложения произошло в Австрии (1902 год). Затем последовали США (1917 год), Германия (1920 год), Дания (1936 год), Нидерланды, Испания и другие страны.

Следует отметить, что в Испании и США применение такого механизма налогообложения изначально было принудительным, так как в этих странах действовала прогрессивная шкала налога на прибыль корпораций, и законодатели боролись с дроблением бизнеса. Таким образом, консолидация положительных результатов финансово-хозяйственной деятельности всех предприятий, входящих в группу, приводила к увеличению суммы общих налоговых обязательств [1].

После Второй мировой войны систему консолидированного налогообложения приняли в Великобритании (1967 год) и во Франции (1971 год). В 2002 году данная система была введена в Австралии и Японии. Основной целью введения консолидированной налоговой отчетности как в Австралии, так и в Японии стало создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике.

История развития института консолидированного налогоплательщика показывает, что налоговая политика при работе с группами компаний развивается во взаимодействии со стратегическими решениями правительства той или иной страны в отношении экономической концентрации и объединения предприятий.

В Российской Федерации с 1 января 2012 года вступил в силу Федеральный закон от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков", который внес в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) новую главу 3.1 "Консолидированная группа налогоплательщиков" (далее – КГН). В соответствии с российским законодательством, консолидированная группа налогоплательщиков – это добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности данных налогоплательщиков [2].

Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признается участник КГН, на которого в соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.

Цель создания консолидированной группы налогоплательщиков – объединение налоговой базы по налогу на прибыль взаимозависимых организаций и переход на централизованную уплату этого налога с учетом доли прибыли каждого участника консолидированной группы. Кроме того, сделки между участниками консолидированной группы не признаются контролируемыми, а следовательно, участники группы избегают рисков пересчета налоговых обязательств из-за несоответствия применяемых договорных цен рыночному уровню.

К основным ограничениям при создании консолидированной группы налогоплательщиков относятся следующие:

консолидированная группа может быть создана организациями при условии, что одна организация

непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов (п. 2 ст. 25.2 НК РФ). Обращаясь к зарубежному опыту, можно увидеть, что долевое участие в капитале дочерних предприятий установилось на следующем уровне: Австралия, Япония, Дания – не менее 100 %, Нидерланды и Франция – не менее 95 %, США – не менее 80 %, Австрия и Испания – не менее 75 %, Германия – не менее 50 % [3];

совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДСПИ за предшествующий период (без учета сумм НДС, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза) должна составлять не менее 10 млрд руб. (пп. 1 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

суммарный объем выручки (по всем в совокупности организациям) за предшествующий период должен составлять не менее 100 млрд руб. (пп. 2 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

совокупная стоимость активов должна составлять не менее 300 млрд руб. (пп. 3 п. 5 ст. 25.2 НК РФ).

Участниками консолидированной группы налогоплательщиков могут быть только организации, уплачивающие налог на прибыль "по общим правилам". Следовательно, не могут быть участниками консолидированной группы организации:

применяющие специальные налоговые режимы;

являющиеся резидентами особых экономических зон;

имеющие освобождение по уплате налога на прибыль.

Кроме того, банки, страховые организации, профессиональные участники рынка ценных бумаг, негосударственные пенсионные фонды могут создавать консолидированные группы в рамках своих профессиональных интересов. То есть страховая организация может входить только в ту консолидированную группу, участниками которой являются только страховые организации.

Во всех странах применение системы консолидированной отчетности носит добровольный характер. В России, как и в большинстве стран, действует заявительная система, согласно которой налогоплательщики могут подать заявление на применение режима, а налоговые органы, в случае соответствия налогоплательщиков всем необходимым требованиям, дают им соответствующее разрешение.

Как уже было упомянуто, деятельность консолидированной группы осуществляется на основании положений главы 3.1 НК РФ и договора о создании группы, требования к которому определены статьей 25.3 НК РФ. Группа может создаваться на срок не менее двух лет.

В договоре о создании группы налогоплательщиков на одного из участников возлагается обязанность по исчислению и уплате налога на прибыль по консолидированной группе. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации – ответственного участника группы. Порядок предоставления договора на регистрацию определен в пункте 6 статьи 25.3 НК РФ.

Анализируя отечественную практику, можно увидеть положительную динамику создания консолидированных групп налогоплательщиков. Если в ноябре 2012 года ФНС России сообщала о создании в Российской Федерации 12 КГН, то с 1 января 2013 их ряды пополнили еще 4 консолидированные группы. Следует отметить, что среди компаний, которые заявили о создании КГН в 2012 году, были "Газпром", "Газпром нефть", "Татнефть", ЛУКОЙЛ, "Сургутнефтегаз". Таким образом, консолидированные группы создают крупные компании в нефтяной, газовой и телекоммуникационной отраслях.

При этом из-за введения института КГН за три квартала 2012 года консолидированный бюджет Российской Федерации недополучил 3 млрд руб. налога на прибыль организаций, и по словам заместителя главы ФНС Д. Егорова, для государства это немного, так как всего от налога на прибыль организаций бюджет получает около 2 трлн руб. Кроме того, он заметил, что положительный результат от введения КГН ощутили в 40 регионах, тогда как лишь 10 – 15 субъектов Российской Федерации потеряли часть бюджетных доходов [4]. Создание КГН рассматривается ФНС России как инструмент поддержки российских налогоплательщиков.

Анализируя нововведения в российское налоговое законодательство, хотелось бы рассмотреть основные достоинства и недостатки консолидированной группы налогоплательщиков.

В первую очередь, в результате применения консолидированной отчетности у налогоплательщиков снижается стимул для применения трансфертного ценообразования, которое представляет собой реализацию товаров или услуг взаимозависимыми лицами по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Таким образом, для государства исчезает необходимость сложного контроля за трансфертными ценами.

Кроме того, создаются условия для объединения ряда процедур налогового администрирования и снижения издержек для участников КГН путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, уплате пеней и штрафов, а также по представлению в налоговый орган соответствующей налоговой декларации на одно лицо – ответственного участника КГН.

Также создаются благоприятные условия для взаимозависимых организаций, выражающиеся в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников консолидированной группы при исчислении налога на прибыль организаций. Более того, консолидированное налогообложение должно стимулировать развитие интеграционных структур, а также способствовать гармонизации налоговой системы Российской Федерации с налоговыми системами развитых стран. Отмечая недостатки данного режима, можно отметить, что создание консолидированной группы налогоплательщиков будет провоцировать отток налоговых поступлений в бюджеты отдельных субъектов РФ как следствие перемещения налоговой базы.

Еще одним недостатком является то, что предоставление единой декларации по КГН не освобождает участников группы от обязанностей сдачи декларации по налогу на прибыль по доходам, не вошедшими в налоговую базу консолидированной группы.

Слабой стороной консолидированной группы налогоплательщиков в настоящее время является ее "узкий характер". В дальнейшем, учитывая опыт зарубежных стран, можно рассмотреть вопрос о расширении применения налоговой консолидации и на другие налоги. Например, в Великобритании и ряде других стран, кроме налога на прибыль, доступна консолидация по НДС и акцизам. Более того, можно включить в состав потенциальных участников консолидированной группы иностранных зависимых организаций.

Подводя итог, необходимо отметить, что оценка целесообразности введения режима налогообложения групп компаний должна основываться на анализе происходящих в стране экономических процессов, учитывать влияние режима на эффективность размещения финансовых ресурсов и на условия распределения прибыли.

Россия пока только набирается опыта применения анализируемого режима, и насколько успешен будет результат, покажет время. Можно предположить, что в случае успешной реализации нововведения, требования к консолидированным группам будут снижены, и возможность уплаты налога на прибыль организаций по суммарным результатам работы будет доступна более широкому кругу налогоплательщиков. Более того, включение в состав консолидированной группы налогоплательщиков иностранных зависимых компаний может позитивно отразиться на инвестиционной привлекательности России и продолжить путь интеграции нашей страны в мировое экономическое сообщество.

*Рецензент  
старший преподаватель Коновалов Е. И.*

---

**Литература:** 1. Зачупейко И. В. Актуальные вопросы формирования института налоговой консолидации Российской Федерации / И. В. Зачупейко // Информационные и финансовые потоки. – 2010. – № 3. – С. 109–115. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. Ч. 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zakonrf.info/nk/ch1>. 3. Баннова К. А. Особенности налогообложения консолидированных налогоплательщиков в развитых зарубежных странах / К. А. Баннова // Вестник Томского государственного университета. – 2012. – № 2. 4. Агентство экономической информации ПРАЙМ "Четыре новые консолидированные группы налогоплательщиков созданы с начала 2013 г. – ФНС" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.prime.ru/Ministries\\_agencies/20130125/760742959.html](http://www.prime.ru/Ministries_agencies/20130125/760742959.html).