

УДК 336.221

К.А. Баннова, Л.С. Гринкевич

НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Необходимо создать более эффективную систему налогообложения крупных предприятий России, которые обеспечивают основную часть налоговых доходов бюджета. Одной из ключевых задач государства должно стать формирование эффективного налогового механизма, позволяющего влиять на деятельность крупных предприятий России. При этом государство напрямую заинтересовано в том, чтобы обеспечить функционирование ведущих предприятий России как ресурса формирования доходов бюджетной системы. Действительный и качественный налоговый механизм, сочетающий методы налогового регулирования, налогового контроля и налогового стимулирования, является основой эффективного государственного управления.

Ключевые слова: налог, консолидированная группа налогоплательщиков, налогообложение, реформирование, компании, организации, прибыль, убытки.

В 2012 г. вступил в силу федеральный закон № 321-ФЗ от 16.11.2011 о консолидированной группе налогоплательщиков (далее – КГН), который позволяет группам компаний исчислять налогооблагаемую базу исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности всех участников группы. Данный закон имеет как преимущества, так и недостатки.

К основным недостаткам можно отнести:

- 1) завышенные требования вхождения в группу КГН;
- 2) распространение консолидации только на налог на прибыль;
- 3) занижение налогооблагаемой базы по другим налогам в связи с действующей ст. 105.14.

В целях повышения эффективности создания КГН как для государства, так и для налогоплательщиков, а также в целях устранения обозначенных недостатков необходимо внести следующие поправки в действующее налоговое законодательство:

1. Уменьшить порог вхождения в КГН, для этого разработать алгоритм, позволяющий проводить анализ изменения числа потенциальных участников КГН в зависимости от изменения порога вхождения по одному из показателей: по совокупной стоимости активов, либо по объему суммарной выручки, либо по сумме выплаченных налогов.

2. Распространить консолидацию не только на налог на прибыль, но и на НДС. Авторский подход к расчету НДС позволит рассчитать общую сумму уплаты НДС в бюджет относительно всех участников консолидированной группы налогоплательщиков.

3. Разработать проект соглашения о ценообразовании между участниками КГН и контролируемыми органами (органами государственного управления и надзора) при вхождении в группу.

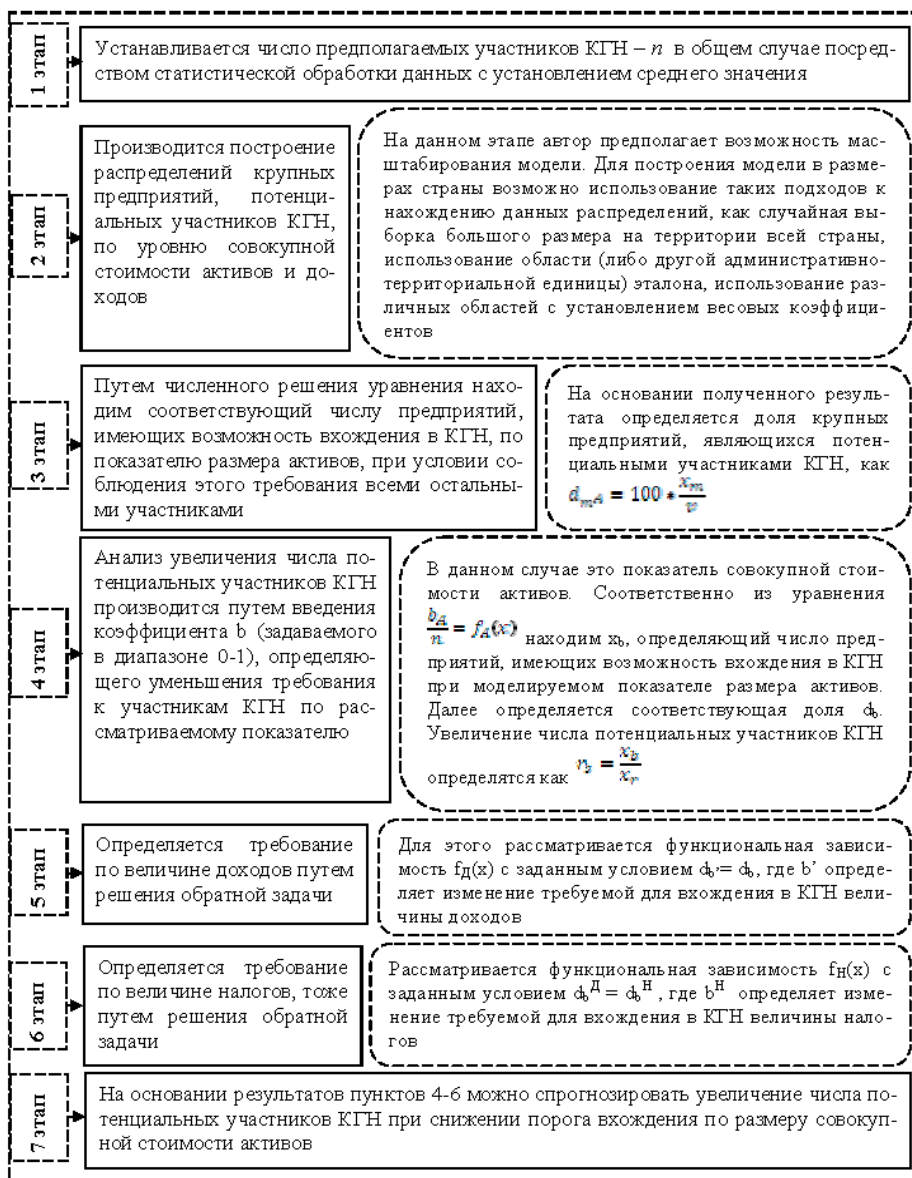


Рис. 1. Алгоритм построения модели оптимизации занижения порога вхождения в КГН

4. Признать права компании, которая ранее являлась участником КГН, но вышла из состава участников, уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму (или часть) убытка, полученного указанной организацией по итогам периодов, в которых она не была участником КГН.

Данные изменения предусматривают уменьшение порога вхождения, что позволит большему числу предприятий стать участниками КГН [1]. Разработан алгоритм, позволяющий производить анализ изменения числа потенци-

альных участников КГН в зависимости от изменения порога вхождения по одному из показателей: по совокупной стоимости активов, либо по объему суммарной выручки, либо по сумме выплаченных налогов, который представлен на рис. 1.

Новизна авторского подхода заключается в том, что порог вхождения по одному показателю устанавливается исходя из фундаментальной оценки экономической ситуации, а по второму – посредством технического анализа, обеспечивающего согласование числа потенциальных участников по обоим критериям.

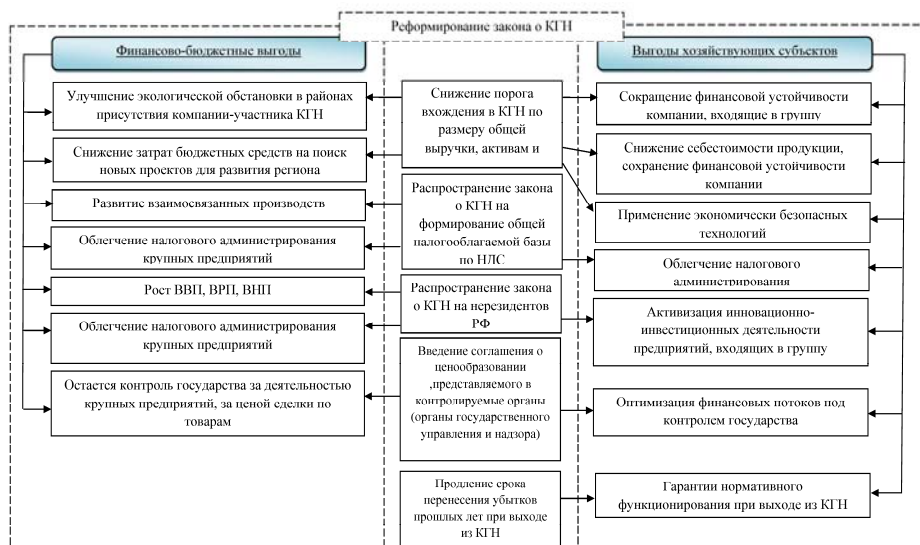


Рис. 2. Модель результативности реализации авторских предложений по формированию системы налогообложения КГН в РФ

Данная модель позволяет устанавливать порог вхождения в КГН в зависимости от экономической структуры рассматриваемого региона. Проведено исследование предприятий Томской области на предмет возможности вхождения в КГН, на основе полученных данных сделан вывод о целесообразности реформирования законодательства, регламентирующего создание КГН. Исходя из модели, занизив налоги на 10%, доходы необходимо повысить на 21%, а активы существенно понизить – на 66%. Следует отметить, что данная модель позволяет осуществлять прогнозирование экономической ситуации в регионе. Кроме того, модель может быть использована для различных регионов РФ и страны в целом, а также для оценки количества убыточных предприятий, входящих в группу КГН. Авторами показано, что существующие требования вхождения в КГН не являются эффективными. То есть при формировании КГН требования по одному из показателей (суммарная стоимость активов) существенно превышают требования по остальным. Предложенная модель позволяет прогнозировать возможную структуру КГН по уровню дохода предприятий-участников.

Следующее направление касается введения дополнительной ст. 25.6 в гл. 3.1 НК РФ [2], где предлагается распространить консолидацию не только по налогу на прибыль, но и по НДС. Выведена авторская формула расчета НДС, которая позволяет рассчитать общую сумму уплаты НДС в бюджет относительно всех участников консолидированной группы налогоплательщиков. Благодаря введению электронного документооборота упрощается администрирование, так как появилась возможность проведения камеральной проверки по средствам привлечения телекоммуникационных каналов связи:

$$\text{НДС} - \sum_{k=1}^n \text{НБКГН}_1 + C_1 + \sum_{k=1}^n \text{НБКГН}_2 + C_2 + \sum_{k=1}^n \text{НБКГН}_3 + C_3;$$

где

$$\sum_{k=1}^n \text{НБКГН}_1, \sum_{k=1}^n \text{НБКГН}_2, \sum_{k=1}^n \text{НБКГН}_3 -$$

налоговая база по каждому виду операций, каждого конкретного участника консолидированной группы налогоплательщиков; C_1, C_2, C_3 – ставки налога, например 18; 10% или 18/118.

В соответствии с формулой прогнозное значение НДС в 2013 г. составит 1123 млн руб.

Вследствие этого предлагаем дополнить гл. 3.1 Налогового кодекса РФ ст. 25.6 в следующей редакции:

«Статья 25.6. Порядок расчета налога на добавленную стоимость между участниками консолидированной группы налогоплательщиков».

В соответствии с формулой исчисления налога на добавленную стоимость появляется необходимость внесения дополнительного 4 подпункта в ст. 25.2 п. 5, который обуславливает введение ограничения на основе минимальной суммы уплаты данного налога. Предлагается рассчитать это ограничение на основе показателей по Томской области. Согласно данным по Томской области, среднее значение уплаты НДС в бюджет Федерации составляет 95 млн, зная, что в состав каждой отдельной консолидированной группы входит примерно 20 участников, соответственно минимальное значение НДС, уплаченного в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составит 2 млрд руб. И дополнить ст. 25.2 п. 5 НК РФ «Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков» подпунктом 4 следующего содержания [3]:

«Совокупная сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 2 миллиардов рублей».

Еще одним направлением внесения поправок в гл. 3.1 является распространение консолидации не только на резидентов РФ, но и на участников та-

моженного союза [4], что позволит привлечь дополнительное инвестирование в Россию, расширит круг участников КГН, привлечет дополнительные налоговые отчисления в РФ. В связи с этим предлагаем изложить п. 1 ст. 25.2 НК РФ «Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков» в следующей редакции:

«Российские и иностранные организации, участники таможенного союза, соответствующие условиям, предусмотренным настоящей статьей, вправе создать консолидированную группу налогоплательщиков».

К дальнейшему совершенствованию существующей системы консолидированных налогоплательщиков относится введение в ст. 25.3 дополнительно п. 8, который предусматривает подписание участниками консолидированной группы налогоплательщиков соглашения о ценообразовании между КГН и контролируемыми органами (органами государственного управления и надзора) при вхождении в группу. Данный пункт будет разъяснять методику определения цены ответственным участником консолидированной группы для налогового органа. Введение данного пункта необходимо, так как согласно ст. 105.14 сделки между участниками консолидированной группы налогоплательщиков не являются контролируемыми со стороны налоговых органов, а согласно ст. 89 консолидированная группа налогоплательщиков будет проверяться только на правильность исчисления налогов. Соответственно, компании могут формировать любую цену по сделке, тем самым занижая налогооблагаемую базу, и по иным налогам, отличным от налога на прибыль, таким как НДС и др. Однако согласно нормам гл. 21 декларации, в которых заявлен НДС к вычету, подлежат обязательной проверке. В связи с чем проверяются правомерность отражения исчисленного НДС и суммы вычетов, что в результате может повлечь проверку правильности исчисления цены. У участников КГН возникает высокий риск исчисления цены, что может привести к начислению штрафных санкций по другим налогам. Во избежание занижения цены по неконтролируемым сделкам, а также возможных штрафных санкций по недоначислению налогов, что приведет к налоговым потерям для бюджета, представляется целесообразным введение данного соглашения. Вследствие этого дополнить гл. 3.1 Налогового кодекса РФ статьей 25.3 п. 8 в следующей редакции:

«При вхождении в консолидированную группу налогоплательщиков участники обязаны подписывать соглашение о ценообразовании с налоговыми органами, где прописываются цены по сделкам между участниками группы».

Следующее направление касается убытков прошлых лет. Согласно ст. 283 НК РФ компания, которая ранее являлась участником КГН, но вышла из состава участников, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму (или часть) убытка, полученного указанной организацией по итогам периодов, в которых она не была участником КГН. При этом 10-летний срок для переноса убытка на будущее увеличивается на количество лет, в течение которых налогоплательщик выступал как участник КГН. Однако, на наш взгляд, представляется целесообразным дополнить гл. 3.1 НК РФ п. 8 ст. 25.6 в следующей редакции:

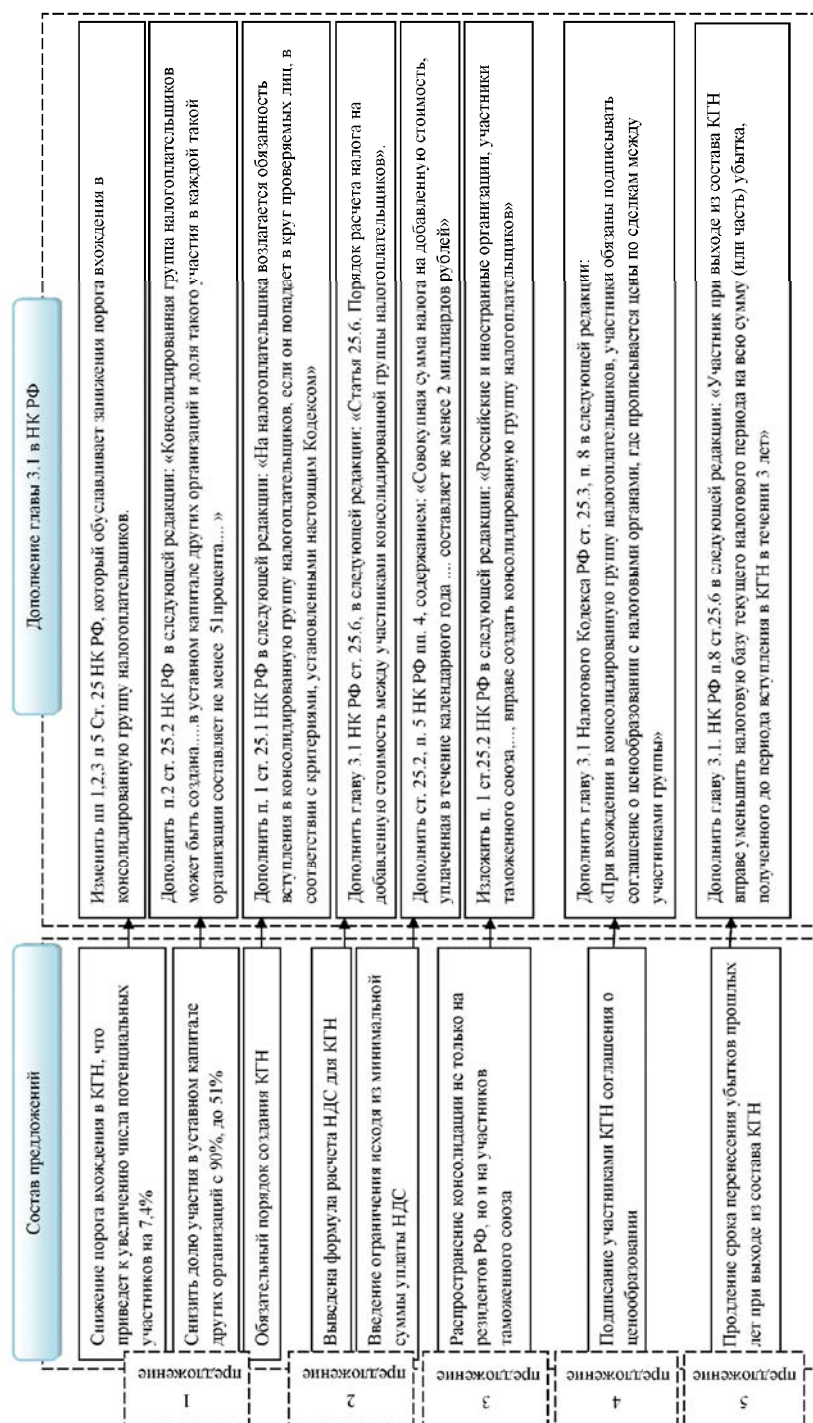


Рис. 3. Реформирование гл. 3.1 НК РФ

«Участник при выходе из состава КГН вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму (или часть) убытка, полученного до периода вступления в КГН в течение трех лет». Данное дополнение связано с тем, что участники КГН могут находиться в составе данной группы длительный период времени и, соответственно, убыток, полученный до вступления в КГН, обесценивается с каждым годом нахождения данного участника КГН. Следовательно, списание данного убытка будет являться стимулирующей льготой при дальнейшей работе после выхода из состава участников группы.

Исходя из проведенного исследования, нами разработаны рекомендации по дальнейшему реформированию КГН для наиболее эффективной работы данного закона (рис. 3).

При изменении системы налогообложения нельзя забывать о том, что государство заинтересовано в пополнении доходной части бюджета, и нельзя допустить снижения объема налоговых поступлений (рис. 3). Проведенный анализ показал, что введенные авторами поправки не повлекут за собой снижения налогооблагаемой базы.

Основная задача государства – обеспечить поступление доходов в бюджет, в том числе и в виде налогов. Обеспечить данную собираемость возможно и за счет введения послаблений по налогу на прибыль.

Литература

1. Баннова К.А. Особенности налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в развитых зарубежных странах // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2012. № 2(18). С. 77–88.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: Федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 30 дек. 2012 г. № 294-ФЗ) (с изм. и доп., вступающими в силу с 1 янв. 2013 г.) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система. Версия Проф, сетевая. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
3. Баннова К.А. Реформирование системы налогообложения консолидированных налогоплательщиков в условиях финансово-экономической модернизации российской экономики // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2011. № 2(14). С. 131–135.
4. Геиева Л.А. Консолидированные группы налогоплательщиков в российском налоговом законодательстве // Инновационные технологии в производстве, науке и образовании: сб. трудов II Междунар. науч.-практ. конф. Ч. 1. Махачкала: Изд-во ООО «Риасофт», 2012. С. 99–106.