

нимающихся розничной торговлей, применялась двухфакторная формула, в которой в качестве факторов использовались фонд оплаты труда и валовая выручка с равными удельными весами. Кроме того до 1974 года применялась однофакторная формула распределения пропорционально валовой выручке для банков, кредитных организаций и страховых компаний⁷.

Таким образом, можно сделать следующие выводы относительно зарубежного опыта формульного распределения прибыли для целей налогообложения. Во-первых, нет одной универсальной формулы, которая могла бы применяться всеми странами для справедливого распределения прибыли от подразделений компании. Каждая страна устанавливает самостоятельно факторы, на основе которых считает целесообразным распределять прибыль между субъектами. Во-вторых, в трех странах из исследуемых четырех при применении формульного распределения учитывается специфика направления экономической деятельности компании, чья прибыль распределяется для целей налогообложения.

Учитывая данные выводы, с точки зрения автора, целесообразно в дальнейшем проанализировать возможность (1) использования другого набора факторов и (2) применения отраслевой специфики при формульном распределении прибыли в российской налоговой системе.

КОНСОЛИДАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ: ПЕРВЫЕ ИТОГИ

Хачатрян Л.О.,

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Засько В.Н., доктор экон. наук, проф.

Аннотация: развитие рыночных отношений требует разработки новых механизмов построения системы налогообложения, в том числе, направленных на справедливое распределение налогов между бюджетами субъектов Федерации. В этой связи большое значение имеет внедрение в налоговый механизм РФ такого распространенного института налогообложения, как институт консолидированного налогоплательщика, который применяется во многих развитых странах. Очевидно, что сделать выводы о достоинствах и недостатках введенного КГН пока невозможно, но определенные данные получены и они говорят о том, что налоговые поступления в консолидированные бюджеты пока снижаются.

Annotation: The development of market relations requires the development of new mechanisms for the construction of the tax system, including aimed

⁷ S. Mayer, Formulary Apportionment for the Internal Market, Online Books IBFD. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://online.ibfd.org/document/faim>

at a fair distribution of taxes between the budgets of the Federation. In this context, great importance is the introduction of a tax mechanism of Russia such a widespread institution of taxation, as an institution consolidated taxpayer, which is used in many developed countries. It is clear that to draw conclusions about the advantages and disadvantages imposed CTG is not yet possible, but some data were obtained and they say that the tax revenues in the consolidated budgets until reduced.

Ключевые слова: налоги, консолидированные группы налогоплательщиков, бюджеты регионов, налог на прибыль, налоговые поступления, прибыль, убытки.

Keywords: taxes, consolidated group of taxpayers, regional budgets, income tax, tax revenue, profits, losses.

Институт КГН введен с 1 января 2012 года Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».

Установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по итогам работы всей КГН (то есть суммирования прибылей и убытков участников) призвано снизить стимулы для применения трансфертного ценообразования участниками такой группы с целью минимизации сумм указанного налога и упростить ведение учета и подготовку отчетности этими организациями.

Объединение организаций в КГН создают условия для объединения ряда процедур налогового администрирования, применяемых по отношению к участникам КГН, путем переложения основных обязательств 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 это позволяет снизить издержки, связанные с исполнением законодательства о налогах и сборах.

В первый год введения нового законодательства, то есть в 2012 году было создано 11 КГН, объединивших 197 организаций. В 2013 году к ним присоединилось ещё 4 группы. Кроме того, произошли изменения в составе КГН, в них вошли новые участники, в том числе за счет реорганизации. В целом количество организаций, входящих в КГН, в 2013 году составляло 313 организаций, то есть их число увеличилось на 60 процентов.

По итогам 2014 г. действует уже 16 КГН, объединяющих 398 участников. Поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2012 года составили 2355,4 млрд.руб., а в 2013 году — 2 071,7 млрд.руб., что на 12,0 % меньше, чем в предыдущий период.

Поступления налога на прибыль организаций по уровням бюджетной системы приведены в таблице:

Поступления налога на прибыль организаций по уровням бюджетной системы
(млрд. руб.)

	Поступило		темп, %
	2012 год	2013 год	
В консолидированный бюджет Российской Федерации	2355,4	2071,7	88,0
в том числе:			
в федеральный бюджет	375,8	352,2	93,7
в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации	1979,6	1719,5	86,9
из них от ответственных участников КГН	450,0	348,2	77,4

Из общей суммы поступлений налога в 2013 году поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации составили 1719,5 млрд. рублей (83,0 %).

От КГН в бюджеты субъектов Российской Федерации поступило в 2012 и 2013 годах соответственно 450,0 млрд. руб. и 358,2 млрд. руб. налога. Несмотря на увеличение числа участников КГН, их платежи уменьшились и составили соответственно 22,7 и 20,3 процентов от общей суммы налога на прибыль, поступившей в бюджеты регионов.

Общая налоговая база по налогу на прибыль организаций по 11 КГН за 2012 год составила 2513,7 млрд. руб., то есть на долю участников групп приходилось 23 процента налоговой базы в целом по Российской Федерации. Наибольшая налоговая база за этот год была сформирована по КГН с ответственными участниками: ОАО «Газпром» (50 %), ОАО «НК «Роснефть» (14,2 %), ОАО «Транснефть» (8,9 %) и ОАО «НК «ЛУКОЙЛ» (7,9 %).

За 9 месяцев 2013 года по 15 КГН налоговая база сформирована в размере 1563,5 млрд. руб., что составило 22,5 процента налоговой базы в целом по Российской Федерации. Наибольшая налоговая база за этот период приходится на КГН с ответственными участниками: ОАО «Газпром» (27,0 %), ОАО «НК «ЛУКОЙЛ» (14,3 %), ОАО «Сургутнефтегаз» (11,6 %), ОАО «НК «Роснефть» (10,3 %), ОАО «Транснефть» (9,8 %).

При этом необходимо отметить, что КГН ОАО «Газпром» в прошлом году увеличило свой состав на 9 участников (или на 16 %), ОАО «НК «Роснефть» — увеличило число участников вдвое (с 22 до 44).

Влияние образования КГН на наполнение доходной части бюджетов характеризуется сравнением исчисленной суммы налога в старых и новых условиях, а не изменением поступлений налога по годам. Поступление платежей напрямую зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций, от состояния расчетов с бюджетом, от результатов мероприятий налогового контроля и от целого ряда других факторов, что искажает результаты анализа.

Налоговые органы не располагают достаточной информацией для самостоятельного достоверного расчета влияния образования КГН на поступления платежей в бюджет (в частности, отсутствует информация о налоговой

базе, которая была бы сформирована налогоплательщиком при самостоятельном исчислении налога, и о её распределении).

По просьбе ФНС России ответственными участниками КГН производятся расчеты изменения сумм исчисленного налога на прибыль в связи с вхождением организаций в состав этих групп.

Из представленной информации следует, что в целом по КГН налог на прибыль в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации за 2012 год исчислен в меньшей сумме на 8,7 млрд. руб. по сравнению с налогом, который был бы исчислен организациями самостоятельно, если бы они не вошли в состав КГН. В том числе:

- в федеральный бюджет на 0,5 млрд. руб.;
- в бюджеты субъектов Российской Федерации — на 8,2 млрд. рублей.

Сумма уменьшения налога составляет 1,8 процента от суммы налога, исчисленного по всем 11 КГН (482,4 млрд. руб.). По итогам 9 месяцев 2013 года в целом по 15 КГН налог на прибыль в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации исчислен в меньшей сумме на 17,2 млрд. руб. по сравнению с налогом, который мог быть исчислен организациями без вхождения в состав КГН. В том числе:

- в федеральный бюджет на 1,7 млрд. руб.;
- в бюджеты субъектов Российской Федерации — на 15,5 млрд. рублей.

Сумма уменьшения налога составляет 5,7 процентов от суммы налога, исчисленного по 15 КГН (300,9 млрд. рублей).

Изменения в суммах исчисленного налога на прибыль связаны с особенностями формирования налоговой базы по КГН, исчисления и уплаты налога, в частности за счет консолидации финансовых результатов отдельных организаций — участников КГН, то есть суммирования прибыли одних компаний и убытков других, что снижает размер налога.

За 2012 год налоговая база в целом по КГН уменьшилась примерно на 40 млрд. руб. убытков, полученных отдельными участниками КГН.

За 9 месяцев 2013 год налоговая база в целом по 15 КГН уменьшилась примерно на 82 млрд. руб. убытков, полученных отдельными участниками КГН. Наибольшая часть убытков приходится на участников групп ОАО «Газпром», ОАО «Роснефть» и ОАО «Атомэнергопром».

При этом необходимо отметить, что консолидация финансовых результатов участников группы соответственно приводит к уменьшению налоговой базы и сумм исчисленного налога в текущем году, но при этом сокращаются убытки, которые могли бы уменьшать поступления в бюджетную систему Российской Федерации в последующие годы.

Почти 90 % налога, исчисленного по КГН, подлежит уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации по месту нахождения участников групп и их обособленных подразделений.

Распределение налога между бюджетами субъектов Российской Федерации производится исходя из доли прибыли, приходящейся на участников группы и их обособленные подразделения, находящиеся на территории этих субъектов.

Доля прибыли определяется исходя из удельного веса среднесписочной численности работников (или расходов на оплату труда) и остаточной стои-

мости основных средств участников и их обособленных подразделений в этих показателях в целом по группе.

Таким образом, платежи налога на прибыль организаций перераспределяются в пользу бюджетов тех регионов, в которых находятся основные производственные мощности и задействованы трудовые ресурсы,

Указанное перераспределение может приводить к поступлению указанного налога в отдельные бюджеты субъектов Российской Федерации, вне зависимости от результатов деятельности конкретных налогоплательщиков региона. При этом, результатом такого перераспределения может быть как снижение поступлений налога на прибыль организаций в региональный бюджет, так и их увеличение.

В связи с вхождением организаций в состав КГН, за 2012 год произошло сокращение суммы исчисленного налога, подлежащего уплате в бюджеты 18 субъектов Российской Федерации (22 %), на 60,8 млрд. рублей.

Наибольшее снижение налога отмечается по бюджетам г. Москвы, Нижегородской области, Пермского края, Волгоградской области и Белгородской области.

Однако нельзя говорить о том, что создание КГН приводит только к уменьшению платежей в бюджеты субъектов Российской Федерации.

За этот же период 65 российских регионов (78 %) получили прирост исчисленного налога по участникам КГН и их обособленным подразделениям в размере 52,6 млрд. рублей. Наибольшие суммы исчислены для уплаты в бюджеты Ямало-Ненецкого АО, Самарской, Иркутской, Астраханской, Липецкой, Ленинградской областей и др.

За 9 месяцев 2013 года произошло сокращение суммы исчисленного налога, подлежащего уплате в бюджеты 23 субъектов Российской Федерации (28 %), на 44,6 млрд. руб., из которых 93 % приходится на десять регионов, том числе: г. Москва, Красноярский и Пермский края, Белгородская, Нижегородская, Волгоградская, Тюменская и Самарская области, Республика Карелия, Ханты — Мансийский АО.

Увеличение суммы исчисленного налога, подлежащего уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации, произошло в 60 регионах (72 %) и составило 29,1 млрд. рублей. Свыше 65 процентов этой суммы приходится на 11 регионов: Астраханская, Липецкая, Ленинградская, Иркутская, Мурманская, Амурская области, Республика Саха (Якутия), Республика Башкортостан, Ненецкий АО, Хабаровский и Приморский края.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс) предусматривает сохранение за участниками КГН права на применение к их доли прибыли ставок налога на прибыль, пониженных законами субъектов Российской Федерации.

В целом в результате применения пониженных налоговых ставок налог на прибыль в бюджеты субъектов Российской Федерации был понижен за 2012 год на 20,4 млрд. руб., за 9 месяцев 2013 года — на 11,8 млрд. рублей.

В наибольших суммах налог недопоступил в бюджеты Ханты-Мансийского АО-Югра (9,4 и 7,6 млрд. руб. соответственно), Пермского края и

Ленинградской области — по 1 млрд. руб. за указанные периоды, Иркутской области (1,2 и 0,4 млрд. руб.) и др.

Применены пониженные налоговые ставки, приведшие к наибольшим суммам недопоступления налога, участниками КГН ОАО «Сургутнефтегаз», ОАО «НК «Роснефть» и ОАО «НК «ЛУКОЙЛ».

При этом необходимо отметить, что при действующем порядке распределения налоговой базы участник КГН имеет возможность применения пониженной ставки налога на прибыль в бюджет субъекта РФ в отношении прибыли, превышающей фактически им полученную. Тем самым происходит минимизация налога в целом по КГН.

Вопрос поступлений налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации в связи с созданием КГН находится на постоянном контроле ФНС России и ее структурных подразделений.

Разработаны и активно используются в работе отчеты по формам № 5-КГН «О налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по консолидированным группам налогоплательщиков» (региональный уровень) и № 5-КГНМ «Отчет о налоговой базе и сумме исчисленного консолидированными группами налогоплательщиков налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджет субъекта Российской Федерации» (местный уровень).

Отчеты содержат исчерпывающий перечень показателей налоговой декларации, относящихся к расчету налога, подлежащего уплате в бюджет конкретного субъекта Российской Федерации (доля налоговой базы, сумма исчисленного налога, сумма начисленных ранее авансовых платежей, зачет налога, уплаченного за пределами Российской Федерации, налог «к доплате» или «к уменьшению»).

Отчет по форме № 5-КГНМ формируется как в целом по субъекту, так и в разрезе муниципальных образований без реквизитов, позволяющих идентифицировать налогоплательщика, и передается в финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Отчет по форме № 5-КГН в муниципальном разрезе не формируется, а сводные данные отчета ежеквартально размещаются на официальном сайте ФНС России.

Для повышения точности прогнозной оценки ожидаемых поступлений с ответственными участниками КГН налажено взаимодействие по получению информации об объемах поступлений налога на прибыль.

Во исполнение постановления Правительства Российской Федерации от 12 августа 2004 г. № 410 налоговые органы ежемесячно направляют финансовым органам информационный массив, содержащий сведения обо всех налогоплательщиках, осуществляющих свою деятельность на территории субъекта Российской Федерации, включая сведения о крупнейших налогоплательщиках, в том числе и по КГН.

Для ответственного участника КГН в информационном массиве предусмотрен код статуса плательщика — «21».

Таким образом, финансовые органы субъектов Российской Федерации имеют доступ ко всей информации о налогоплательщиках.