

УДК 336.225

DOI: 10.26140/anie-2019-0803-0015

**ИНТРОДУКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ
КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

© 2019

Ахмадеев Равиль Габдуллаевич, кандидат экономических наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»**Быканова Ольга Алексеевна**, кандидат физико-математических наук,
доцент кафедры «Высшей математики»**Морозова Татьяна Викторовна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»*Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова
(117997, Россия, Москва, Стремянный переулок, д. 36, e-mail: isfymorozova@gmail.com)*

Аннотация. Цель: Целью научно-практического исследования является исследование миграционного процесса налоговой базы консолидированных групп налогоплательщиков для формирования оптимального подхода к формированию периметра участников КГН при уплате налога на прибыль. Методы: В рамках проведенного исследования применен метод экономического анализа цепных подстановок, сформированных эмпирических данных по налоговой базе консолидированных групп налогоплательщиков. Результаты: Законодательно установленный с 2012 г. в Российской Федерации метод перераспределения налоговой базы по КГН в полной мере не обеспечивается одной из главных фискальных целей – справедливое распределение налога на прибыль между бюджетами субъектов РФ. В большей степени фискальная составляющая методики перераспределения налога на прибыль между бюджетами субъектов РФ зависит от конкуренции самих субъектов РФ, предлагающих пониженные ставки регионального налога на прибыль для участников КГН. Используя приемы методики расчета налога, компании способны разработать схемы, позволяющие им уплачивать налоги на территории субъекта РФ с наименьшей налоговой нагрузкой в рамках полного соблюдения налогового законодательства. Решением данного процесса в большей степени является установление единой ставки регионального налога для группы консолидированных налогоплательщиков. Практическая значимость: рассмотренные положения научного исследования в полной мере применимы в качестве рекомендаций при рассмотрении порядка совершенствования исчисления и уплаты налога на прибыль по КГН на законодательном уровне, а также послужить основой в дальнейших научных исследованиях при рассмотрении теории и практики взимания и уплаты налога на прибыль организаций.

Ключевые слова: экономика, бюджет, налог на прибыль организаций, консолидированная отчетность, КГН, группа компаний, доход, налоговый контроль, налоговая база, порядок уплаты налога, инвестиции в экономику, финансовое состояние, законодательство

**DISPLACEMENT OF THE TAX BASE ON INCOME TAX
OF CONSOLIDATED TAX GROUPS**

© 2019

Akhmadeev Ravil Gabdullaevich, candidate of economical science, associate professor
of the chair «Accounting and Taxation»**Bykanova Olga Alekseevna**, candidate of physical and mathematical sciences,
associate professor of the chair «Mathematics»**Morozova Tatiana Victorovna**, candidate of economical science, associate professor
of the chair «Accounting and Taxation»*Plekhanov Russian University of Economics
(117997, Russia, Moscow, Stremyanny lane, 36 e-mail isfymorozova@gmail.com)*

Abstract. Objective: The purpose of the research paper is to study the migration process of the tax base of consolidated tax groups (further CTG) in order to form an optimal approach to the formation of the perimeter of the CTG participants when paying income tax. Methods: As part of the study, a method of economic analysis of chain substitutions, formed empirical data on the tax base of consolidated groups of taxpayers was applied. The results: The method of redistributing the tax base for CTG established by law in the Russia since 2012 is not fully ensured by one of the main fiscal objectives - a fair distribution of income tax among the budgets of the subjects of the Russian Federation. To a greater extent, the fiscal component of the methodology for redistributing the profit tax between the budgets of the constituent entities of the Russian Federation depends on the competition of the constituent entities of the Russian Federation offering lower rates of regional income tax for the participants of the CTG. Using the methods of tax calculation, companies are able to develop schemes that allow them to pay taxes in the territory of the subject of the Russia with the lowest tax burden in the framework of full compliance with tax laws. The solution to this process to a greater extent is the establishment of a uniform regional tax rate for the group of consolidated taxpayers. Practical relevance: the considered provisions of the scientific research are fully applicable as recommendations when considering the procedure for improving the calculation and payment of the profit tax on CTG at the legislative level, and also serve as the basis for further research when considering the theory and practice of levying and paying corporate income tax.

Keywords: economy, budget, corporate income tax, consolidated reporting, CTG, group of companies, income, tax control, tax base, tax payment procedure, investment in the economy, financial condition, legislation.

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. Для большинства мировых стран при формировании действующих режимов налоговой консолидации является практическое взаимодействие посредством влияния на международную консолидацию, а также снятие ограничений, непосредственно связанных с порядком исчисления налоговой базы консолидированных групп налогоплательщиков (далее - КГН). Вместе с тем действующий в Российской Федерации подход в отношении деятельности КГН характеризуется отсутствием стимулов по соз-

данию на территориях субъектов РФ условий для привлечения инвестиций и проведения модернизации уже имеющихся, входящих в состав участников КГН, ввиду отсутствия гарантий финансового эффекта от проводимых мероприятий для крупнейших налогоплательщиков [1, 2]. Кроме того, этому не способствовали и меры, направленные на снижение ставки налога на прибыль, уплачиваемой в бюджет субъекта РФ с 17 до 12,5% для отдельных их категорий [3].

Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы и на

которых обосновывается автор; выделение неразрешенных ранее частей общей проблемы. В рамках консолидированной группы может устанавливаться механизм перераспределения не только в отношении прямых налогов (налог на доходы корпораций), но и косвенных (НДС, акцизы). Вместе с тем действующая практика международного налогообложения консолидированных групп характеризуется одним из основных аспектов по решению проблемы применяемой налогоплательщиками оптимизации налоговой нагрузки, являясь дополнительным стимулом по обеспечению бюджета насыщением прибыльными организациями в соответствующих отраслях экономики [4, 5]. С другой стороны, институт консолидированного налогообложения в должной мере способен повысить качество налогового администрирования для государства, обеспечив ежегодно прогнозируемые поступления в бюджет в отношении прямых налогов [6, 7]. В свою очередь, действующая с 2012 года российская специфика консолидированного налогообложения, изначально должна была соответствовать поставленным задачам. Однако по итогам деятельности института консолидированных групп значительная часть экономических исследований содержит достаточно оснований [8], касающихся отрицательного влияния факторов, напрямую влияющих на налоговые поступления в бюджет по КГН, с учетом неравномерного перераспределения исчисленной налоговой базы в разрезе субъектов РФ [9, 10]. Вместе с тем на законодательном уровне были приостановлены в период 2014-2018 гг. договоры по созданию новых групп, включая изменения к зарегистрированным с 2012 г., кроме случаев их реорганизации. Кроме того, предельный срок функционирования зарегистрированных в период 2012-2013 гг. КГН установлен до 2023 г., с учетом отдельных ограничений. Следовательно, недостатки режима консолидации КГН характеризуются общим методологическим аспектом, влияющим на действующую практику его применения [11, 12].

Формирование целей статьи (постановка задания). Целью научно-практического исследования является исследование миграционного процесса налоговой базы консолидированных групп налогоплательщиков и разработка оптимального подхода к формированию периметра участников КГН при исчислении и уплаты налога на прибыль в условиях ограниченного доступа информации, содержащейся в МСФО отчетности. При исследовании КГН авторы не затрагивают аспекты налогового законодательства по контролю за трансфертным ценообразованием (институт КГН освобожден от применения на территории РФ) и контролируемым иностранным компаниям, поскольку данные вопросы являются отдельным объектом исследования в силу их специфики.

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Налоговая база в общем порядке по консолидированной группе определяется как арифметическое сложение налоговых баз всех участников группы. При исчислении налоговых баз участниками группы учитывается порядок переноса полученных убытков за предыдущие налоговые периоды. При этом из консолидированной налоговой базы исключаются суммы полученных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль у источника выплат [13, 14]. Если участники группы понесли убытки в налоговые периоды до вхождения их в группу, то величина убытка не уменьшает консолидированную налоговую базу группы. В этом случае убытки подлежат отнесению на будущие налоговые периоды после выхода участника из состава группы по общему основанию [15]. При определении консолидированной налоговой базы величина полученных убытков участниками группы суммируется. При этом размер общего убытка группы не должен превышать 50% от величины совокупной налоговой базы за текущий отчетный (налоговый) период. Порядок переноса полученных убыт-

ков осуществляется в общем порядке, предусмотренном для налогоплательщиков налоговым законодательством [16]. Если за отчетный (налоговый) период убытки получены всеми участниками группы, то налоговая база группы признается равной нулю [17].

По общему порядку налогоплательщик вправе уменьшить на сумму убытка, полученного за предыдущие налоговые периоды налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода полностью или частично с учетом ограничения. В частности, в период с 01 налогового периода 2017г. по 31 декабря 2020г. налоговая база текущего периода подлежит уменьшению. При этом уменьшение производится на величину полученных за предыдущие периоды убытков, но не свыше 50% налоговой базы [18]. Если у налогоплательщика образовались убытки более чем за один налоговый период, то действующий порядок их переноса осуществляется на будущие периоды в соответствии с очередностью их возникновения. Вместе с тем организация обязана хранить подтверждающие первичные документы, подтверждающие величину полученного убытка в течение периода уменьшения налоговой базы за текущий период [19, 20]. При этом каждый участник группы обязан предоставить, с учетом установленного в договоре срока, необходимые данные для исчисления совокупной налоговой базы и ставки налога на прибыль.

Особенностью методологического подхода по уплате налога на прибыль КГН в России является применение ставки налога в размере 20%, из которой в период 2017-2020гг. зачисляется в федеральный бюджет - 3%, бюджеты субъектов РФ - 17% [21, 22]. Следует отметить, что в совокупную налоговую базу КГН не включаются суммы полученных доходов и проведенных расходов, облагаемых не по основной ставке по налогу на прибыль. Например, в части ставки налога, зачисляемой в федеральный бюджет до 01.01.2023г. налогоплательщики вправе применить ставку 0% по прибыли, полученной от деятельности в туристско-рекреационных ОЭЗ, объединенных в кластер по решению Правительства РФ, при условии ведения раздельного учета полученных доходов и произведенных расходов [23, 24].

При проведении исследования применен метод экономического анализа цепных подстановок в отношении сформированных на основании данных ФНС России по КГН в разрезе налоговых баз и исчисленного налога на прибыль за налоговые периоды 01.01.2013г. по 01.01.2019г. в разрезе восьми субъектов РФ и в целом по стране. Выбор данного подхода обоснован соответствием стоимостной, физической или иной характеристикой объекта налогообложения по КГН (рис. 1).

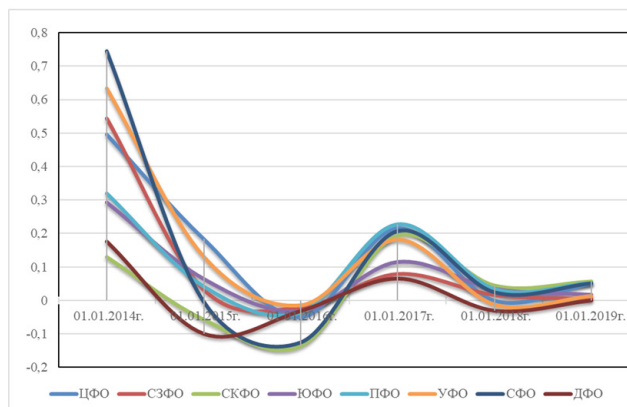


Рисунок 1 - Динамика темпа прироста зарегистрированных КГН в России за период 01.01.2013-01.01.2019гг. в разрезе субъектов РФ. (составлено авторами с использованием стат. данных ФНС РФ https://www.nalog.ru/statistics_and_analytics/forms/)

Проведенное исследование с помощью метода цеп-

ных подстановок позволило выявить общую тенденцию КГН по всем исследуемым субъектам РФ. В целом общее их количество уменьшилось на 01.01.2019г. по сравнению с периодом 01.01.2013г. При этом тенденция снижения по всем субъектам имеет синхронный характер, что определяется общими внешними экономическими факторами и не зависит от рода деятельности КГН. В свою очередь исследование поведения эффективной налоговой ставки для КГН в разрезе субъектов РФ, рассчитанная как отношение исчисленной величины налога к налоговой базе КГН, позволила фактически выявить соответствующие субъекты РФ, применяющие пониженные ставки по налогу на прибыль (табл. 1).

Таблица 1 - Распределение эффективной ставки налога на прибыль по КГН в части, уплачиваемой в субъекты РФ

Показатели	Федеральные округа								Медиана по стране
	Центральный	Северо-Западный	Северо-Кавказский	Южный	Приволжский	Уральский	Сибирский	Дальне-восточный	
на 01.01.2013г.	0,18	0,17	0,18	0,17	0,17	0,16	0,17	0,17	0,17
на 01.01.2014г.	0,18	0,17	0,18	0,17	0,17	0,16	0,17	0,18	0,17
на 01.01.2015г.	0,18	0,15	0,16	0,17	0,17	0,15	0,18	0,18	0,17
на 01.01.2016г.	0,18	0,16	0,16	0,17	0,17	0,15	0,18	0,18	0,17
на 01.01.2017г.	0,18	0,17	0,18	0,17	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18
на 01.01.2018г.	0,17	0,16	0,16	0,17	0,17	0,16	0,17	0,17	0,16
на 01.01.2019г.	0,17	0,16	0,16	0,17	0,17	0,15	0,17	0,17	0,16

Составлено авторами по данным ФНС РФ.

Таким образом, исследование характеристики изменения величины исчисленного налога по КГН во всех субъектах РФ позволило сформулировать следующее утверждение. Несмотря на общие принципы подхода к исчислению налога на прибыль КГН по всей стране, возможно, сформулировать предположение о перераспределении участниками КГН между субъектами РФ налоговой базы внутри каждой группы. В большей степени данный подход миграционного характера вызван изменением налогового законодательства, позволяющего на уровне территории субъекта вводить пониженные ставки налога на прибыль. При исследовании сравнительного анализа пониженной ставки налога, установленной законами субъектов РФ и величины исчисленной налоговой базы КГН, непосредственное влияние по перераспределению между участниками группы налоговой базы приводит к неустойчивому тренду величины исчисленного налога на прибыль. В данном случае зависимость изменения налоговой базы (у) от изменения ставки налога (х) характеризуется полиномиальной функцией следующего вида: $y = 114,4x^2 + 387,85x + 33,96$ ($R^2 = 0,7$). В этой связи можно с большей степенью уверенности утверждать, что внутри субъектов РФ по КГН за исследуемый период происходила миграция налоговой базы за счет возможности ежегодного выбора налогоплательщиками показателя удельных весов расходов на оплату труда (среднесписочной численности персонала) и остаточной стоимости амортизируемого имущества при расчете уплаты налога на прибыль, с учетом вероятности перехода в те субъекты РФ, которые предоставляют пониженную ставку налога на прибыль.

Выводы исследования, перспективы дальнейших исследований данного направления. Действующая в Российской Федерации методика перераспределения налоговой базы не может достичь одной из главных фискальных целей создания КГН – справедливое распределение налога на прибыль между бюджетами субъектов РФ. В большей степени фискальная составляющая

методики перераспределения налога на прибыль между бюджетами субъектов РФ страдает от конкуренции самих субъектов РФ, предлагающих пониженные ставки регионального налога на прибыль для участников КГН [25]. Искусственное препятствие смещения бизнеса к сектору с наименьшей налоговой нагрузкой не будет иметь уверенного постоянного эффекта. Используя приемы методики расчета налога, компании способны разработать схемы, позволяющие им уплачивать налоги на территории субъекта РФ с наименьшей налоговой нагрузкой в рамках полного соблюдения налогового законодательства [26, 27].

Решением данного вопроса, в большей степени, является установление единой ставки в части налога на прибыль для группы консолидированных налогоплательщиков.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

- Беленова А.А., Ломов М.К. Оценка фискальной функции налога на прибыль организации // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8-4 (85). С. 763-766.
- Фрумина С.В., Журавлева Т.А., Шапчиц Л.А. Проблемы стимулирования инноваций: финансовый аспект // Налоги и налогообложение. 2014. № 7. С. 709-717.
- Храмов В.Ф., Зарилов В.М. Оптимизация налогового контроля за переносом убытков на будущее // Налоговед. 2018. № 5. С. 10-16.
- Гетьман В.Г. Налоговое законодательство в России нуждается в существенных изменениях // Аудиторские ведомости. 2018. № 4. С. 79-85.
- Шиханова Р.М. Исторические аспекты налога на прибыль // Научное обозрение. 2017. № 12. С. 108-112.
- Понкратов В.В. Укрепление доходной базы региональных и местных бюджетов в России налоговые меры // Экономические науки. 2012. № 90. С. 7-12.
- Починок Н.Б., Голубцова Е.В. Повышение эффективности социальных бюджетных расходов // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. 2014. № 6 (72). С. 100-107.
- Шурыгина И.Г. Новое по налогу на прибыль в 2018 г // Управленческий учет и финансы. 2018. № 2. С. 104-109.
- Эляков А.П. Целесообразность возникновения консолидированной группы налогоплательщиков в РФ // Уральский научный вестник. 2016. Т. 12. № 1. С. 131-132.
- Еловацкая Т.А., Оробинская И.В., Брянцева Л.В. Налог на прибыль организаций: оценка динамики и особенности механизма его оптимизации в РФ // Налоги и налогообложение. 2018. № 1. С. 37-48.
- Золотарева А. Некоторые направления совершенствования законодательства о консолидированной группе налогоплательщиков // Экономическое развитие России. 2017. Т. 24. № 1. С. 74-81.
- Брызгалин А.В., Федорова О.С., Королёва М.В. Новое в налоговом администрировании в 2018 году // Налоги и финансовое право. 2019. № 1. С. 10-19.
- Васюнина А.А. Особые случаи расчета налога на прибыль // Транспортное строительство. 2017. № 7. С. 26-29.
- Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования налогового законодательства // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т. 1. № 11. С. 4-10.
- Ильин В.А., Поварова А.И. Консолидированное налогообложение и его последствия для региональных бюджетов // Экономика региона. 2019. Т. 15. № 1. С. 70-83.
- Ильин В.А., Поварова А.И. Недостатки налогового администрирования крупного бизнеса и их влияние на региональные бюджеты // Экономика региона. 2017. Т. 13. № 1. С. 25-37.
- Кирсанова В.В. Практические рекомендации ведения участниками консолидированной группы налогоплательщиков бухгалтерского учета // Экономика и предпринимательство. 2017. № 3-1 (80). С.

1173-1176.

18. Леонов Е. Ограничение переноса убытков в России в 2017-2020 гг. // *Экономическое развитие России*. 2018. Т. 25. № 12. С. 44-52.

19. Леонов Е.М. Налоговые споры в арбитражных судах – 2018: горячая десятка // *Налоговед*. 2019. № 2. С. 54-65.

20. Мамрукова О.И. Оценка налоговой базы консолидированных групп налогоплательщиков в России методом полиномиальной интерполяции // *Вестник Международного института экономики и права*. 2017. № 1 (26). С. 16-31.

21. Золотарева А.Б. О целесообразности ограничений на изменение состава КТН // *Налоги и налогообложение*. 2016. № 12. С. 972-978.

22. Мачехин В.А. Фактическое право на доход в налоговом праве России // *Налоговед*. 2017. № 4. С. 50-61.

23. Новосёлов К.В. Новации в порядке исчисления и уплаты налога на прибыль с 2017 года // *Налоговая политика и практика*. 2017. № 1 (169). С. 30-33.

24. Глубокова Н.Ю., Сычева Е.И. Изменение срока уплаты налога и налоговое планирование в организации // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2017. Т. 1. № 6. С. 41-47.

25. Дубкова В.Б. О дифференциации налога на прибыль // *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2018. № 1 (109). С. 46-53.

26. Соколов И. Нужна ли фискальная девальвация для стимулирования экономического роста? // *Экономическое развитие России*. 2017. Т. 24. № 6. С. 13-18.

27. Этагорова М.Г. Ответственный участник заплатит за всех // *Налоговая политика и практика*. 2012. № 5 (113). С. 16-18.

Статья поступила в редакцию 26.05.2019

Статья принята к публикации 27.08.2019