

на территории Красноярского края // Человек, семья и общество: история и перспективы развития: мат-лы III Междунар. науч.-образоват. форума. – Красноярск, 2014.

3. *Цветцых А.В., Иваницкая В.В.* Инновационный бизнес в АПК: сущность и стадии развития // Проблемы современной аграрной науки: мат-лы Междунар. заоч. науч. конф. (15 октября 2014 г.). – Красноярск, 2014.
4. *Цветцых А.В., Иваницкая В.В.* Риски инновационной деятельности в агропромышленном комплексе: классификация и методы противодействия // Проблемы современной аграрной науки: мат-лы Междунар. заоч. науч. конф. (15 октября 2014 г.) – Красноярск, 2014.



УДК 336.22

*Т.В. Витвицкая*

### **ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ВВЕДЕНИЯ ИНСТИТУТА КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

*В статье изложены необходимость и задачи введения института консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) в РФ, а также условия, обуславливающие негативные последствия данного нововведения, даны предложения по совершенствованию его администрирования.*

**Ключевые слова:** КГН, налог на прибыль организаций, налоговое доходы, налоговое администрирование

*T.V. Vitvitskaya*

### **THE ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF INTRODUCING THE INSTITUTION OF CONSOLIDATED GROUPS OF TAXPAYERS**

*The article describes the need and objectives of introducing the institution of consolidated groups of taxpayers in the Russian Federation, as well as conditions that contribute to the negative effects of this innovation, there are suggestions for the improvement of its administration.*

**Key words:** consolidated group of taxpayers, tax on profits, tax revenues, tax administration



Согласно Большому толковому словарю русского языка, под консолидацией следует понимать действие в соответствии глаголами «консо-

лидировать» и «консолидироваться», т.е. укрепить (укрепиться), сделать (делать) более прочным [2].

С точки зрения Ю.А. Рюминой и К.А. Банновой, консолидация подразумевает обобщение коммерческих и финансовых результатов деятельности группы предприятий, рассматриваемых в качестве единого хозяйствующего субъекта [5].

В соответствии с п. 1ст. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) под консолидированной группой налогоплательщиков (далее – КГН) признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о ее создании в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного их финансового результата хозяйственной деятельности [1].

Введение консолидированного налогообложения является одной из мер решения серьезнейшей проблемы – прогрессирующего кризиса налоговых систем большинства западных государств.

В настоящее время многие страны достигли своеобразного предела налогообложения (изъятия государством части национального дохода), причем не только в экономическом, но и социально-практическом смысле. В сложившейся ситуации дальнейший рост обложения чреват качественными изменениями в экономической структуре общества. Поэтому неуклонно растет количество государств, вводящих налоговую консолидацию в качестве инструмента, который поможет сгладить данные структурные изменения.

Необходимо отметить, что понятие консолидированного налогоплательщика не является новым. Указанное понятие зародилось в начале XX века в Австрии. Поводом для объединения налоговой базы групп компаний послужила заинтересованность государства в сокращении негативных последствий от деятельности отдельных экономических субъектов.

За более чем столетний период развития практики применения специальных режимов налогообложения для групп компаний накоплен значительный опыт, который может быть использован в качестве основы для совершенствования российской практики [6].

Введение режима налоговой консолидации в Российской Федерации (далее – РФ) обусловлено необходимостью:

- перехода на международные стандарты финансовой отчетности в связи с вхождением РФ 22 августа 2012 года в ВТО;
- перераспределения налоговых поступлений по регионам;
- совершенствования системы противодействия трансфертному ценообразованию;
- оптимизации налоговой нагрузки на крупный бизнес.

В связи с вхождением России в ВТО и Организацию экономического сотрудничества и развития российским компаниям необходимо будет

формировать консолидированную отчетность по группам предприятий, соответственно появилась необходимость в открытости данной отчетности, которой могут заинтересоваться инвесторы, также для участия в международных проектах необходимо показывать консолидированную отчетность, где видна стабильность предприятия в целом.

Большинство групп взаимозависимых организаций в РФ осуществляет свою деятельность на территории нескольких субъектов РФ и (или) муниципальных образований, что порождает проблему справедливого распределения налоговых поступлений. Указанная проблема усугубляется установленной в п. 1 ст. 284 НК РФ возможностью для субъектов РФ снижать ставку налога на прибыль в части, поступающей в территориальный бюджет. Данное обстоятельство создает возможности для налоговой конкуренции субъектов, подчас недобросовестной, выражающейся в форме борьбы за центры прибыли корпораций в обмен на административные и иные льготы, в то время как консолидация позволит группе родственных компаний фактически выступать в качестве единого налогоплательщика.

Согласно заключению Комитета Государственной думы по бюджету и налогам от 13 октября 2010 года на проект Федерального закона № 392729-5, основной целью внесенного Правительством РФ законопроекта являются разработка и внедрение в российскую налоговую систему инструмента налогообложения холдинговых структур, в соответствии с которым предполагалось решение следующих задач:

- снижение риска применения к ценам сделок внутри холдинга положений НК РФ о переоценке результатов сделок для целей налогообложения;
- снижение негативных эффектов для бюджетной системы, связанных с перемещением в рамках группы взаимозависимых юридических лиц налоговой базы между бюджетами разных субъектов РФ;
- создание условий для объединения ряда процедур налогового администрирования, применяемых по отношению к участникам группы, путем переложения основных обязанностей по исчислению, декларированию и уплате налога на прибыль организаций, а также пеней и штрафов на одно лицо (ответственного налогоплательщика консолидированной группы);
- создание для групп взаимозависимых организаций возможности суммировать прибыли и убытки по операциям между различными участниками группы при исчислении налога на прибыль организаций.

Введение режима налоговой консолидации, как и любое важное преобразование, даст ряд определенных преимуществ для налогоплательщиков и для налоговой системы и государства в целом.

При формировании консолидированной группы у компаний-участников возникнет ряд преимуществ:

– признание сделок между участниками КГН «неконтролируемыми» в результате применения правил контроля трансфертного ценообразования;

– уменьшение налоговой базы путем суммирования прибылей и убытков разных участников группы. Так, убыток, полученный одним из участников, уменьшает общую консолидированную налоговую базу непосредственно в текущем налоговом периоде, а не в будущих периодах, как предусмотрено ст. 283 НК РФ для организаций, не являющихся участником консолидированной группы;

– возможность применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль.

Из анализа регионального законодательства, проведенного Д.А. Бабенко, выявлено четыре субъекта РФ, в которых предусмотрены пониженные ставки налога на прибыль в части, зачисляемой в бюджет субъекта РФ, и условием применения которых выступает наличие у организации статуса участника КГН и ее принадлежность к определенной отрасли или виду деятельности (табл. 1) [3].

Таблица 1

**Условия применения специальных пониженных ставок налога на прибыль организаций для участников КГН в субъектах РФ**

Регион	Ставка, %	Период применения	Вид деятельности
Ленинградская область	14	с 2012 г.	Добыча, переработка нефти и газа; производство нефтепродуктов и их реализация; транспортировка нефти, нефтепродуктов и газа
Архангельская область	13,5	с 2014 г.	Добыча алмазов; оптовая торговля драгоценными камнями
Ненецкий автономный округ	13,5	2014 - 2017 гг.	Добыча сырой нефти и нефтяного (путного) газа; транспортирование по трубопроводам нефти; хранение и складирование нефти и продуктов её переработки
ХМАО-Югра	14	с 2012 г.	Предоставление услуг по добыче нефти и газа

С точки зрения налоговой системы и государства в целом введение режима налоговой консолидации позволит:

– повысить прозрачность и эффективность администрирования крупнейших налогоплательщиков;

– улучшить финансовое положение регионов в местах присутствия компаний – участников КГН – и реализовать элементы справедливости в распределении налоговых доходов между субъектами РФ [4].

Однако введение института налоговой консолидации в Российской Федерации обуславливает и возникновение следующих недостатков:

– возникновение выпадающих налоговых доходов в бюджетах отдельных субъектов РФ в связи с перераспределением налоговой базы;

– невозможность зачета убытков участников группы, возникших до вступления в группу;

– наличие условия создания КГН в части 90 %-го прямого или косвенного участия одной организации в уставном капитале других организаций;

– наличие ограничения по формированию резервов в отношении операций между участниками консолидированной группы при ее создании;

– отсутствие освобождения участников КГН от обязанностей сдачи деклараций по налогу на прибыль по доходам, не вошедшим в налоговую базу КГН;

– существование условия, при котором налоговая консолидация применяется только по налогу на прибыль организаций. Однако в ряде зарубежных стран налоговая консолидация применяется по всем основным налогам (табл. 2).

*Таблица 2*

**Законодательно-нормативные требования к режиму налоговой консолидации в РФ и в зарубежных странах**

Законодательно-нормативные требования	Зарубежные страны	Российская Федерация
1	2	3
Способ применения режима	Добровольное объединение – Япония, Франция, Германия; обязательное – США, Дания	Добровольный принцип создания; минимальный срок создания 2 года
Требования к участникам	Япония – участник только японская компания; Франция, Нидерланды – может стать иностранная организация, резидент ЕС; Великобритания – резиденты и нерезиденты	Компании-резиденты РФ; особые требования к совокупной сумме налога, суммарному объему выручки, совокупной стоимости акций – п.5 ст. 25.2 НК РФ
Налог, на основе которого происходит объединение	Австрия, Франция, Нидерланды, Испания – по всем основным налогам; Германия – налог на прибыль; Венгрия – НДС	Налог на прибыль организаций

Окончание табл. 2

1	2	3
Определение налоговой базы группы	Франция, Япония, США, Германия – консолидированная налоговая база (разница суммы всех доходов и расходов участников КГН); Нидерланды – группа рассматривается как "единый субъект"	Консолидированная налоговая база (разница суммы всех доходов и расходов участников КГН)
Налогообложение внутригрупповых операций	Франция, Япония, США, Германия, Нидерланды – освобождение от налогообложения	Законодательство не содержит специальных норм
Признание убытков, возникших до начала применения режима	Франция, Япония, США, Нидерланды – признаются; Германия – не признаются	Не признаются
Признание убытков, возникших в течение применения режима, при выходе участника из группы	Франция, Германия, Нидерланды – убыток остается в группе; США, Япония – передается в той доле, в которой он был сформирован участником	Не признаются
Представление налоговой отчетности	Материнские компании представляют общую налоговую декларацию; Нидерланды, США – дочерние компании освобождены от подачи; Франция, Германия, Япония – дочерние компании представляют декларации в общем порядке	Ответственный участник представляет в налоговый орган консолидированную налоговую отчетность; если участники получают доходы, не включаемые в консолидированную налоговую базу этой группы, они представляют декларации только в части исчисления налога в отношении таких доходов
Уплата налога	Обязанность по расчету и уплате налога возложена на материнскую компанию	Ответственный участник обязан вести налоговый учет, исчислять и уплачивать налог
Ответственность при неисполнении обязанности по уплате налога	Германия, Япония, Нидерланды – солидарная ответственность; Франция – ответственность дочерних компаний ограничена суммой налога, которую бы они заплатили; США – при представлении первой декларации может быть выбран метод распределения ответственности	Участники солидарно несут субсидиарную ответственность

Как упоминалось выше, одной из целей введения в действие института КГН является совершенствование системы противодействия трансфертному ценообразованию. Однако п. 4 ст. 105.14 НК РФ не предусмотрено право налоговых органов оценивать влияние КГН на противодействие их трансфертному ценообразованию в связи с тем, что все операции между взаимозависимыми лицами группы не относятся к контролируемым сделкам (за исключением сделок, предмет которых признается объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых).

Объединение налоговой базы по налогу на прибыль организаций, входящих в КГН, позволило суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций и явилось одной из причин уменьшения поступлений доходов в бюджетную систему РФ (табл. 3).

*Таблица 3*

**Динамика поступления налога на прибыль организаций по уровням бюджетной системы РФ в 2011–2013 годах**

Уровень бюджетной системы РФ	Сумма налога, млрд рублей			Темп изменения, %	
	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2012 г. к 2011 г.	2013 г. к 2012 г.
Консолидированный бюджет РФ	2 270,30	2 355,4	2 071,7	3,75	-12,04
Федеральный бюджет	342,60	375,8	352,2	9,69	- 6,28
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	1 927,70	1 979,6	1 719,5	2,69	-13,14

Из таблицы 3 видно, что в 2012 году наблюдался прирост поступлений налога на прибыль организаций во все уровни бюджетной системы РФ по сравнению с 2011 годом. Однако в 2013 году отмечалась обратная ситуация. Так, поступления налога на прибыль организаций во все уровни бюджетной системы уменьшились по сравнению с 2012 годом.

Снижение темпов поступления налога на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов РФ и федеральный бюджет в какой-то степени обусловлено порядком исчисления и зачисления в бюджеты налога на прибыль от различных видов деятельности [5, 6].

Так, по ставке 20 % исчисляют и уплачивают налог на прибыль организаций ответственные участники КГН, в том числе в федеральный бюджет – 2 %, консолидированные бюджеты субъектов РФ – 18 %. При выполнении соглашений о разделе продукции зачисление данного налога в бюджеты производится аналогично этим ставкам.

Кроме того, в федеральный бюджет поступает налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций, с доходов, полученных в виде дивидендов от российских и иностранных организаций, и с доходов, полученных в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

К тому ж, Счетная палата РФ объясняет данную ситуацию:

– снижением результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций;

– введением в законодательство изменений, связанных с начислением амортизации по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации.

Таким образом, однозначно нельзя сделать вывод, что уменьшение поступлений налога на прибыль организаций во все уровни бюджетной системы РФ, особенно в консолидированные бюджеты субъектов РФ, связано с введением института КГН. Это обусловлено отсутствием правовых норм (утвержденных форм отчетности), предусматривающих обязанность ответственного участника группы представлять информацию об исчисленной сумме налога на прибыль организаций в условиях до создания КГН для сравнения с исчисленной суммой налога на прибыль организаций, входящих в КГН.

Согласно п. 8 статьи 289 НК РФ, налоговая декларация по налогу на прибыль организаций по итогам отчетного (налогового) периода составляется ответственным участником на основе консолидированной налоговой базы в целом по КГН.

В связи с этим считаем целесообразным внести дополнение в п. 8 ст. 289 НК РФ, предусматривающее обязанность ответственного участника представлять вместе с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций КГН информацию о прибыли (убытках) и исчисленной сумме данного налога каждого участника до его вхождения в группу в течение 3 полных лет с даты регистрации договора о создании консолидации. Ввиду этого необходимо для предоставления такой информации разработать форму отчетности, отражающую информацию о прибыли, убытках и сумме исчисленного налога на прибыль организаций каждого участника КГН в условиях до создания КГН.

С нашей точки зрения, данное предложение позволит объективно оценить влияние КГН на доходы субъектов Российской Федерации от налога на прибыль организаций и повысить результативность администрирования КГН при проведении контрольных мероприятий.

## Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Большой толковый словарь русского языка: ок. 60 000 слов / под ред. Д.Н. Ушакова. – М.: ООО «Издательство АСТ»: ООО «Издательство Астрель», 2004. – 1268 с.
3. Бабенко Д.А. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги // Финансовый журнал. – 2014. – № 2. – С. 135–142.

4. Гринкевич Л.С., Баннов К.А. Модернизация системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков // Финансы и кредит. – 2014. – № 17. – С. 40–47.
5. Рюмина Ю.А., Баннова К.А. Причины и последствия консолидации налогоплательщиков // Экономика. – 2013. – № 2. – С. 141–146.
6. Смирнов Д.А., Бабенко Д.А. Сравнительный анализ режимов налоговой консолидации России и зарубежных стран // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 2. – С. 113–118.
7. Отчет Счетной палаты Российской Федерации «Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков» // АСН.GOV.RU. – URL: [ach.gov.ru](http://ach.gov.ru) (дата обращения: 13.04.2015).



УДК 330.111.4

*Л.А. Якимова, Ю.И. Колоскова,  
Ю.В. Гуняков, В.Г. Подопригора*

### ЧЕЛОВЕЧЕСКИЙ КАПИТАЛ КАК ФАКТОР РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

*В статье проведен сравнительный анализ зарубежных и отечественных методик оценки человеческого капитала. Предложено использовать индикатор предпринимательской инициативы. Выделены критерии количественной оценки уровня человеческого капитала.*

**Ключевые слова:** *человеческий капитал, ресурсный потенциал, конкуренция, производительность труда, трудовые ресурсы.*

*L.A. Yakimova, Yu.I. Koloskova,  
Yu.V. Gunykov, V.G. Podoprigora*

### HUMAN CAPITAL AS A FACTOR OF ECONOMIC DEVELOPMENT

*In the article the analysis of foreign and domestic human capital valuation techniques is given. It is proposed to use the indicator of entrepreneurial initiative. The criteria of quantifying the level of human capital (are suggested).*

**Key words:** *human capital, resource potential, competition, work performance, workforce.*



Конкретные методики подсчета человеческого капитала различаются в зависимости от того, в каких единицах производится измерение.