

Консолидированные группы налогоплательщиков и доходы региональных бюджетов (на примере Иркутской области)

Е.О. ГОРБАТЕНКО, Байкальский государственный университет экономики
и права, Иркутск. E-mail: basushka@mail.ru

В статье дается оценка последствий введения консолидированных групп налогоплательщиков. Анализ проводится на примере регионального бюджета Иркутской области. Выделены положительные и отрицательные моменты введения закона для участников консолидированных групп налогоплательщиков, региональных и федерального бюджетов. Дана общая характеристика состояния доходов регионального бюджета.

Ключевые слова: консолидированные группы налогоплательщиков, доходы региональных бюджетов, экономическая ситуация

К доходам бюджета относятся налоговые, неналоговые доходы и безвозмездные поступления. Рассмотрим формирование налоговых доходов на примере Иркутской области. Данные за 2005–2013 гг. свидетельствуют о преобладании налоговых доходов в доходной части бюджета (до 81%).

Таблица 1. Основные показатели доходной части бюджета Иркутской области в 2005–2013 гг., млрд руб.

Показатель	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Доход бюджета	32,2	36,4	46,6	59,5	68,54	75,7	89,6	99,1	92,3
Налоговые доходы	22,7	25,0	31,1	38,0	42,9	49,0	64,8	80,3	73,6
Доля налоговых доходов в доходах бюджета, %	70	69	67	64	63	65	72	81	80
Налог на прибыль организаций	8,5	10,7	13,5	16,9	15,7	17,5	30,1	40,0	29,1
Доля налога на прибыль организаций в налоговых доходах, %	38	43	43	44	37	36	46	50	40
Доля налога на прибыль в доходах бюджета, %	26	30	29	28	23	23	34	40	32

Структура налоговых доходов такова: 2–3% – налоги на совокупный доход (УСН) и налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами, порядка 10% – налоги на имущество (транспортный и налог на имущество организаций),

около 7% – акцизы и практически 60% – налоги на прибыль и доходы, из которых от 23 до 40% приходится на налог на прибыль организаций и от 20 до 37% – на налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

За анализируемый период налог на прибыль был самым важным налоговым поступлением для регионального бюджета, формирующим в среднем 29% всей его доходной части, т.е. почти треть доходов – это поступление одного налога, при этом доля налога на прибыль в части налоговых доходов – около 42%.

По данным официальной статистики, в регионе насчитывается 72 329 предпринимателей и 57 096 организаций, 81% из которых прибыльные, что свидетельствует о наличии налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Крупнейшие предприятия на территории Иркутской области – это ОАО «Ангарская нефтехимическая компания», Коршуновский горно-обогадительный комбинат, «Лензолото», «Саянскимпласт», «Иркутскнефтепродукт», «Братский алюминиевый завод», «Белореченское», «Иркутскэнерго», «Иркутская электросетевая компания», «РУСАЛ Иркутский алюминиевый завод», «Иркутсккабель», Группа «Иркутская Нефтяная Компания», ООО «Востсибуглесбйт», Иркутский авиационный завод (всего около 100). Почти все они так или иначе прошли через процедуру поглощения, т.е. большинство крупных предприятий имеют материнскую компанию в Москве (НК «Роснефть», РУСАЛ, «Группа Илим», «СУЭК», «Мечел», «ЕвроСибЭнерго»).

Тенденция поглощения региональных компаний наблюдается не только в Иркутской области. По данным аналитического портала Mergers, 77% от всех сделок проходит с региональными компаниями, их стоимостная доля значительно скромнее – всего 32%, но данный показатель растет. Это означает, что российские компании все больше укрупняются.

До недавнего времени вхождение в ту или иную группу компаний практически не имело значения для доходной части региона, если только предприятие не было филиалом, но с 1 января 2012 г. вступил в силу федеральный закон¹, дополнивший Налоговый кодекс РФ новой главой 3.1 «Консолидированная группа нало-

¹ № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» от 16.11.2011.

гоплательщиков». Согласно этому дополнению «консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора... в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков».

Основными целями введения консолидированных групп налогоплательщиков для государства были: упрощение налогового администрирования; снижение стимулов к применению трансфертного ценообразования (так как налог уплачивается в целом исходя из общего финансового результата); распределение налога на прибыль в те регионы, где расположены производственные мощности, а не в тот, где находится головное предприятие.

Однако требования создания консолидированных групп налогоплательщиков оказалось под силу выполнить только единичным предприятиям. Эксперты оценивают в России 20 потенциальных претендентов на такой режим, но в эти 20 групп могут войти тысячи предприятий по всей России. Связано это с тем, что «претенденты» – крупнейшие налогоплательщики из нефтегазового сектора, металлургической отрасли, крупные операторы связи. В масштабе страны на них приходится около 30% уплаты всего налога на прибыль. Минимальный срок создания консолидированной группы налогоплательщиков – два года, и участниками могут быть только российские организации. Кроме того, организация не должна «находиться в процессе реорганизации или ликвидации; не должно быть возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве); размер чистых активов организации не должен превышать размер уставного (складочного) капитала». Более того, п. 6 ст. 25.2 НК РФ запрещает вступление в КГН следующим претендентам:

- резидентам особых экономических зон;
- организациям, применяющим специальные налоговые режимы (УСН, ЕНВД, ЕСХН), не уплачивающим налог на прибыль, освобожденным от его уплаты или уплачивающие этот налог по нулевой ставке;
- банкам, за исключением случаев, когда все другие компании, входящие в эту группу, являются банками (аналогичная норма установлена для страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов и профессиональных участников рынка ценных бумаг, не являющихся банками);
- участникам иной консолидированной группы налогоплательщиков;
- плательщикам налога на игорный бизнес;
- клиринговым организациям.

Рассмотрим основные условия, которым необходимо соответствовать для создания консолидированной группы².

1. Одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций, и доля ее участия в каждой такой организации – не менее 90%. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

2. Совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, – не менее 10 млрд руб.

3. Суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов – не менее 100 млрд руб.

4. Совокупная стоимость активов на 31 декабря – не менее 300 млрд руб.

5. Все в совокупности организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, должны соответствовать условиям, представленным в п. 2–4 (показатели за календарный год, предшествовавший году регистрации договора о создании группы).

Сейчас зарегистрировано чуть более полутора десятков консолидированных групп, среди которых: «Газпром», «Газпром нефть», «Татнефть», «Сургутнефтегаз», «Лукойл», «Связьинвест», «Северо-Западный Телеком», «Мегафон», «Северсталь», «Норникель», «Новатэк», в которые вошли около 400 предприятий.

Самый большой плюс для членов групп – это возможность суммировать прибыли и убытки всех участников, вошедших в группу. Такое исчисление налоговой базы объясняется тем, что группа компаний нацелена на получение совокупного дохода, но не обязательно, что в каждый период все участники получают прибыль. Еще один важный момент: на участников группы не распространяется порядок налогообложения и ценообразования при сделках между взаимозависимыми лицами, т.е. сделки, заключенные между участниками консолидированных групп налогоплательщиков, не являются предметом контроля за трансфертным ценообразованием (исключение: сделки – объекты налогообложения НДС с применением процентной ставки).

Интересен порядок определения доли прибыли каждого участника группы (это делает ответственный участник): Налоговым кодексом устанавливается способ, который использовался для определения доли прибыли обособленных подразделений, и необходимо определить среднеарифметическое между

² Новоселов К. В. Консолидированные группы налогоплательщиков. Кто они? URL: <http://nalogkodeks.ru/konsolidirovannye-gruppy-nalogoplat/> (дата обращения: 01.12.2014).

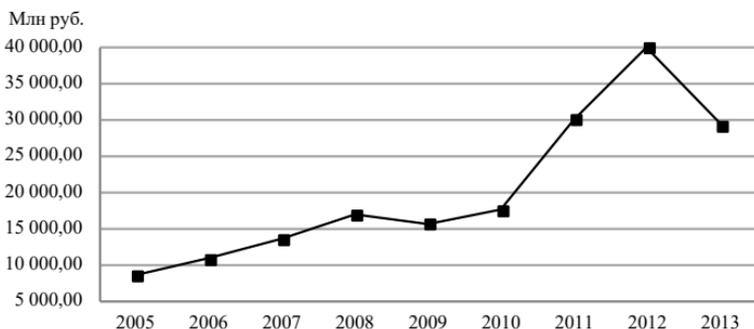
удельным весом остаточной стоимости амортизируемого имущества участника группы от совокупного имущества группы и удельного веса среднесписочной численности работников участника группы в общей численности работников группы. Иными словами, представим, что в группе четыре участника: А, В, С, D, данные приведем для наглядности в таблице 2.

Таблица 2. Данные о консолидированной группе налогоплательщиков

Участник	Стоимость амортизируемого имущества, млрд руб.	Среднесписочная численность работников, тыс. чел.	Доля по амортизации	Доля по среднесписочной численности работников	Среднеарифметическое
A	10	11	0,14	0,22	0,18
B	15	12	0,21	0,24	0,23
C	20	13	0,29	0,26	0,27
D	25	14	0,36	0,28	0,32
Итого	70	50	1,00	1	1

Таким образом, видно, что вне зависимости от реального финансового результата регион, в котором расположена компания D, получит наибольшую долю прибыли в качестве налогооблагаемой базы.

Несмотря на жесткие условия применения закона, многие из крупнейших предприятий Иркутской области могут быть включены в консолидированные группы налогоплательщиков. Для регионального бюджета это может грозить серьезными последствиями. Часть предприятий уже вошли в группы, и мы можем оценить первые изменения (рисунок).



Динамика поступлений по налогу на прибыль в бюджет Иркутской области за 2005–2013 гг., млн руб.

На рисунке видно, что до 2013 г. величина поступлений растет, за исключением небольшого снижения в 2009 г., связанного с посткризисным периодом, резкий скачок наблюдается в 2012 г., а в 2013 г. – поступления по налогу на прибыль снижаются почти на четверть. К сожалению, вместе с налогом на прибыль снижаются и доходы бюджета, и суммарные налоговые поступления. Причина скачка и падения связана с образованием групп. В бюджет Иркутской области за счет групп в 2012 г. поступило 10,5 млрд руб., это было связано с вхождением Ангарской нефтехимической компании в консолидированную группу налогоплательщиков компании «Роснефть», в которой в 2012 г. было всего пять предприятий, а в 2013 г. – уже восемь, и ситуация резко изменилась. Часть вновь вошедших в группы предприятий имеет мощные производственные базы и большое число рабочих мест, а значит, «перетягивает» на себя львиную долю налоговых выплат. Другие заводы не приносят прибыли – они либо убыточные, либо в стадии становления. Для сравнения: за январь-октябрь 2012 г. в бюджет от консолидированных групп налогоплательщиков поступило более 9 млрд руб., а за аналогичный период 2013 г. – всего 2,6 млрд руб.

Если говорить о региональных доходах, то налоговые поступления составляют в среднем около 70%. За анализируемый период (без учета 2013 г.) средний прирост доходов составлял 17,5% по году, что выше уровня инфляции. Следовательно, уровень дохода реально увеличивался, в 2013 г. впервые за девять лет наблюдается уменьшение доходов бюджета.

Однако остается еще один вопрос: если Иркутская область «потеряла» часть своих налоговых доходов, то кто их получил и как в целом отразилось создание групп на региональных бюджетах?

По данным ФНС, общее падение поступлений от налога на прибыль составило 283,7 млрд руб., из которых 260,1 млрд руб. пришлось на бюджеты субъектов РФ (табл. 3). Падение более чем существенное, учитывая дефицитность многих региональных бюджетов. Причины такого падения называются разные: замедление темпов роста экономики; рост расходов по амортизационным отчислениям в связи с вводом в эксплуатацию объектов по крупным инвестиционным проектам и появление консолидированных групп налогоплательщиков. За счет консолидации убытков внутри групп недоплачено всего

около 16,4 млрд руб. Однако этот режим дает право управлять своей налогооблагаемой базой за счет, например, трансфертного ценообразования, и оценить потери бюджетов за счет такого «управления» весьма сложно.

Таблица 3. Динамика поступления налога на прибыль организаций по уровням бюджетной системы в 2011–2013 гг., млрд руб.

Показатель	2011	2012	2012 к 2011, %	2013	2013 к 2012, %
Консолидированный бюджет РФ	2270,3	2355,4	103,7	2071,7	88,0
В том числе:					
федеральный бюджет	342,6	375,8	109,7	352,2	93,7
консолидированные бюджеты субъектов РФ	1927,7	1979,6	102,7	1719,5	86,9

Источник: Данные ФНС.

Тем не менее, по данным ФНС, от организаций, входящих в консолидированные группы налогоплательщиков, в 2012 г. сумма поступлений налога на прибыль составила 493,9 млрд руб., а в 2013 г. – 348,2 млрд руб. (с учетом всех перерасчетов и изменений в составе участников). Таким образом, уменьшение составило 145,7 млрд руб., т.е. из общего снижения в 283,7 млрд руб. более половины пришлось на участников групп, что достаточно необычно, так как доля в поступлениях налога на прибыль от них в 2012 г. составила всего около 21%.

В целом за 2013 г. рост поступления по налогу на прибыль в результате деятельности консолидированных групп налогоплательщиков составил 47,4 млрд руб. по 63 регионам, в сравнении с убытком в 63 млрд руб. по 20 регионам. Чуть более половины этой суммы пришлось на Москву, в числе пострадавших оказались также Красноярский край, Санкт-Петербург, Белгородская и Тюменская области и др. Итогом введения такого режима стала недоплата 15,6 млрд руб. в региональные бюджеты.

На наш взгляд, закон приняли, недооценив последствия и не посчитав возможные потери. В настоящий момент субъекты РФ нуждаются в компенсации потерянных доходов, часть которой уже одобрена, что ляжет дополнительной нагрузкой на федеральный бюджет. Получается, что можно было помочь регионам, не предоставляя крупнейшим корпорациям возможности экономить на налогах.