

УДК 336.221

НАЛОГОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ МЕХАНИЗМА СТРАТЕГИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ-УЧАСТНИКОВ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Закога Н.Ю.

научный руководитель канд. экон. наук Макарова С.Н.

Сибирский федеральный университет

Целью и результатом стратегического планирования является формирование стратегии предприятия – системы взаимосогласованных стратегических решений по основным направлениям деятельности и развития предприятия, определяющих его внутреннее и внешнее поведение.

В соответствии с законодательством РФ организации должны исчислять и уплачивать налоги, установленные Налоговым кодексом РФ. Несмотря на признание этой необходимости, для предприятия уплата налогов – это отток денежных средств и уменьшение величины чистой прибыли, что приводит, в свою очередь, к сокращению его дальнейших возможностей по реинвестированию капитала и уменьшению величины потенциальных дивидендов.

Обоснованная налоговая стратегия выступает инструментом, который помогает найти оптимальные варианты исполнения организацией обязанностей налогоплательщика, обеспечивающие уменьшение налоговых платежей в условиях соблюдения требований законодательства.

Можно выделить четыре основных типа налоговых стратегий, которые реализуются предприятиями на практике:

- стратегия максимальной налоговой безопасности, которая направлена на исполнение всех требований налогового законодательства на основе абсолютного признания позиции налоговых органов по любым спорным вопросам. Такой подход позволяет минимизировать налоговые риски, но при этом приравнивает налоговую нагрузку к максимальной отметке, что не отвечает главной цели финансовой стратегии – увеличению рыночной стоимости путем максимизации чистой прибыли;

- стратегия уклонения от налогообложения выражается в сознательном нарушении налогового законодательства (искажении доходов и (или) расходов, манипулировании нормами гражданского права при квалификации сделок, неуплате налогов и пр.). В ее основе лежит использование методов, находящихся за пределами правового поля, что не может быть приемлемым для организации, строящей стратегию развития;

- стратегия «смягчения» налоговых последствий предполагает отказ от заведомо неправомερных сделок и минимизацию сомнительных хозяйственных операций. Фактически она «балансирует» между стратегией уклонения от налогообложения и стратегией налоговой оптимизации, генерирует дополнительные налоговые риски и может быть достаточно опасной;

- стратегия налоговой оптимизации проявляется в уменьшении величины налоговых обязательств (или перенесении их исполнения на более поздние сроки), а также сокращении налоговых рисков посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика. Стратегия использует только правовые методы оптимизации налогообложения, поэтому позволяет управлять налоговыми платежами, обеспечивая при этом минимизацию налоговых рисков.

Стратегия налоговой оптимизации направлена на решение следующих задач:

- обеспечение устойчивого развития и укрепление финансовой безопасности предприятия;

- получение дополнительных конкурентных преимуществ как результата снижения налоговой нагрузки и (или) ее смещения на более поздние периоды;
- формирование имиджа добросовестного налогоплательщика, использующего исключительно правовые методы управления налоговыми платежами и не подвергающего вложения собственников и инвесторов дополнительным налоговым рискам.

На современном этапе экономического развития большую роль играет глобализации, которая влечет за собой рост взаимосвязей и взаимозависимости национальных экономических систем. В связи с этим происходят и качественные изменения в системе управления крупными компаниями, которые вынуждены адаптироваться к постоянно меняющимся условиям и обострившейся конкурентной борьбе. Налоговая система РФ активно развивается с целью соответствия современным условиям глобализации экономики.

С 1 января 2012 года вступили в силу изменения в Налоговый кодекс РФ, которые являются значимыми для дальнейшего развития экономики России. Данные изменения касаются внедрения в российскую практику института консолидации в виде создания консолидированных групп налогоплательщиков (КГН).

Основными причинами принятия закона № 321-ФЗ от 16.11.2011 стали:

1. Необходимость перехода на международные стандарты финансовой отчетности в связи с вхождением России 22 августа 2012 г. во Всемирную торговую организацию.
2. Перераспределение налоговых поступлений по регионам согласно формуле расчета налоговых отчислений от консолидированной группы налогоплательщиков.
3. Совершенствование налогового контроля над трансфертным ценообразованием.
4. Снижение налоговой нагрузки на крупный бизнес.

В российском законодательстве консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных участников.

Налогом на прибыль консолидированная группа облагается в особом порядке. Ответственный участник ведет налоговый учет, исчисляет и уплачивает налог на прибыль по КГН, а также представляет налоговые декларации. Остальные участники консолидированной группы исполняют обязанности плательщиков налога на прибыль в части, которая необходима для его исчисления ответственным участником группы.

Убытки, понесенные в период действия консолидированной группы, учитываются при определении консолидированной базы. Однако есть важный нюанс - участники КГН не имеют право уменьшать консолидированную налоговую базу на убытки, которые они понесли в периодах, предшествовавших периоду вхождения в группу. Тем не менее, возможность организаций, имеющих сложную структуру, с многоуровневым участием одних юридических лиц в капитале других, принимать убытки дочерних (или головных) организаций в доходах других организаций одной консолидированной группы является безусловным преимуществом создания КГН.

Среди плюсов введения института консолидированных налогоплательщиков можно выделить следующие:

- 1) снижение возможности использования схем по уклонению от уплаты налогов с применением трансфертного ценообразования. Для государства исчезает необходимость осуществления сложного контроля применения трансфертных цен между взаимозависимыми организациями;

2) снижение негативных последствий, связанных с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями. Распределение платежей по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика будет пропорционально средней арифметической доле компании-участника консолидированной группы в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы;

3) создание условий для объединения ряда процедур налогового администрирования и снижения издержек путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, уплате пеней и штрафов, а также по представлению в налоговый орган налоговой декларации на одно лицо – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков;

4) возможность суммировать прибыли и убытки различных участников такой группы при исчислении налога на прибыль организаций;

5) консолидация налоговых обязательств интегрированных структур будет способствовать унификации налоговой системы;

6) институт консолидации будет стимулировать развитие интегрированных структур, что способствует конкурентоспособности взаимосвязанных производителей на внутреннем и международном рынках.

Приведенный ниже расчет иллюстрирует положительный экономический эффект применения консолидированной группы налогоплательщиков по сравнению с общей системой налогообложения. Особенно данный способ взаимодействия актуален при наличии у холдинговой компании убыточных дочерних организаций (табл. 1).

Таблица 1

Расчет налога на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков

Показатель	Данные за 2013 г., млн. руб.			
	участник 1	участник 2	участник 3 (ответственный участник)	по группе в целом
Доходы	1 500 000	1 820 000	5 780 000	9 100 000
Расходы	1 250 000	1 900 000	4 260 000	7 410 000
Бухгалтерская прибыль (убыток)	250 000	(80 000)	1 520 000	1 690 000
Условный расход (доход)	50 000 (250 000 x 20%)	(16 000)	304 000	338 000
Текущий налог на прибыль	(50 000)	16 000	(304 000)	(338 000)
Консолидированная налоговая база	-	-	-	1 690 000
Исчисленный налог на прибыль	-	-	-	338 000 (1 690 000 руб. x 20%)

Так при применении общего режима налогообложения участник 1 и участник 3 должны перечислить в бюджет 354 млн. руб. (50+304). При уплате в целом по консолидированной группе налогоплательщиков налог на прибыль сократится на 16 млн. руб. и составит 338 млн. руб.

Однако создание консолидированных групп имеют свои недостатки.

1. Воспользоваться данными преференциями сможет узкий круг компаний.

Созданию КГН препятствуют пороговые значения, предъявляемые к организациям, и которым удовлетворяют лишь 20-30 холдингов. По данным Федеральной налоговой службы по итогам 2013 года на территории РФ зарегистрированы всего 15 консолидированных групп налогоплательщиков. Участниками данных групп стали крупные игроки нефтегазового сектора, металлургии и связи, а именно «Газпром», «Роснефть», «Лукойл», «Северсталь», «Норникель» и др.

К сожалению, малые и средние предприятия не могут воспользоваться данным нововведением Налогового кодекса. В связи с этим в законодательство стоит внести поправки, снижающие требования к участникам КГН, чтобы сделать данные преференции доступными для более широкого круга организаций.

2. Ограниченная консолидация, т.е. налоговая консолидация применяется только в отношении налога на прибыль.

Считаем, что нужно консолидировать налоговые обязательства и по другим налогам. Например, в Великобритании консолидация применяется в отношении налога на прибыль, налога на доходы с капитала, государственной пошлины (в том числе по сделкам с недвижимым имуществом, совершаемым внутри консолидированной группы), а также НДС; в Германии и Норвегии – налога на прибыль и НДС; на Кипре – налога на прибыль, государственной пошлины и НДС.

3. Создание консолидированной группы налогоплательщиков может привести к выпадению налоговых поступлений в бюджеты отдельных субъектов РФ.

Однако холдинги и раньше могли за счет трансфертного ценообразования регулировать прибыль своих подразделений и доводить ее до нуля. Кроме того, из-за пропорционального распределения налога регион может получить доход даже с убыточного предприятия (благодаря тому, что весь холдинг оказался в плюсе). Ведь по закону наибольшая сумма исчисленного налога консолидированных групп должна уплачиваться в бюджеты тех регионов, где создано большее число рабочих мест и находится производственная база. При этом сильнее всего проигрывают регионы, где находятся штаб-квартиры компаний, но не ведется производственной деятельности. К таким, прежде всего, относятся Москва и Санкт-Петербург. В 2013 году бюджет этих городов недополучил 5–7% налоговых доходов.

Таким образом, очевидно, что для бюджета страны данный режим может рассматриваться исключительно как льгота (в некоторых странах он так и называется). Данная льгота носит стимулирующий характер, позволяя холдинговым компаниям вкладываться в проекты, убыточные на первоначальных стадиях их развития, так как имеется возможность учесть эти убытки в собственной прибыли. Устанавливая специальные правила налогообложения корпоративных структур, государство тем самым стимулирует их развитие, несмотря на значительные потери бюджета на начальном этапе. В результате ожидается ускорение темпов экономического роста и, соответственно, увеличение доли налоговых поступлений.

Список литературы

1. Письмо ФНС России от 13.01.2012 N AC-4-2/135@ "О налоговом администрировании участников консолидированной группы налогоплательщиков".

2. Письмо Минфина России от 16.12.2011 N 03-03-10/118 "По вопросу создания консолидированной группы налогоплательщиков".

3. Баннова К.А. "Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России" / Проблемы учета и финансов, 2011, N 3, стр. 39-41