

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИИ*

Россия стремится создать конкурентоспособную налоговую систему для привлечения международных инвестиций. С 2012 г. в стране начал действовать режим консолидированного налогообложения по налогу на прибыль организаций. На сегодняшний день этим режимом могут воспользоваться только 70 крупнейших компаний России. В статье анализируется опыт России и других стран в отношении юридического аспекта налоговой консолидации. Сравнивается проведение налоговых проверок отдельных организаций и консолидированных групп налогоплательщиков в России. Исследуется зависимость бюджетов городов Москвы, Санкт-Петербурга и других субъектов РФ от поступлений по налогу на прибыль ОАО «Газпром» и его дочерних компаний. Рассматриваются внутренние и внешние информационные ресурсы, которые используют налоговые органы при проведении проверок консолидированных групп; налоговые инспекции, в которых зарегистрировано максимальное число консолидированных групп налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговая консолидация; система консолидированного налогообложения; налог на прибыль организаций; налоговое администрирование; консолидированная группа налогоплательщиков; крупнейшие компании России; Газпром.

E. V. Grosheva

Baikal State University of Economics and Law

FEATURES OF TAX ADMINISTRATION OF CONSOLIDATED GROUPS OF TAXPAYERS IN RUSSIA

Russia today is aspiring to create a competitive tax system intended to attract international investments. The consolidated tax regime for corporate income tax has been operating in Russia since 2012, but it is applicable only in 70 largest Russian companies. The article analyzes the experience of Russia and other countries concerning legal aspects of tax consolidation and compares the processes of auditing individual organizations and consolidated groups of taxpayers in Russia. Moreover, the paper scrutinizes dependence of budgets of Moscow, St. Petersburg and other Russian regions from the revenue of corporate tax of «Gazprom» and its subsidiaries. Internal and external information resources used by tax authorities in auditing the consolidated groups, tax inspections with a maximum number of consolidated groups of taxpayers registered are also considered.

Keywords: tax consolidation; consolidated taxation system; corporate income tax; tax administration; consolidated group of taxpayers; the largest Russian companies; Gazprom.

В соответствии с новацией законодательства с 1 января 2012 г. в России стала возможна уплата налога на прибыль организаций путем консолидации результатов финансово-хозяйственной деятельности нескольких компаний.

* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования» (номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201256015).

Для этого организациям, отвечающим критериям, установленным гл. 3.1 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), необходимо зарегистрировать консолидированную группу налогоплательщиков (КГН).

Целью данной статьи является изучение вопросов налогового администрирования КГН в соответствии с действующим законодательством РФ — постановка на учет в качестве налогоплательщика налога на прибыль организаций по КГН, особенности проведения камеральной и выездной налоговых проверок КГН, а также сравнение опыта налоговой консолидации РФ с зарубежными странами.

КГН признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании КГН в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности.

Участник КГН — организация, которая является стороной действующего договора о создании КГН и соответствует следующим условиям:

- является юридическим лицом, образованным в соответствии с законодательством РФ;
- является налогоплательщиком налога на прибыль организаций;
- не использует право на освобождение от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций;
- не является участником другой КГН;
- размер чистых активов превышает размер уставного (складочного) капитала;
- не является клиринговой организацией;
- не является налогоплательщиком налога на игорный бизнес;
- не осуществляет образовательную и (или) медицинскую деятельность;
- не является резидентом особой экономической зоны;
- не применяет ни один из специальных налоговых режимов;
- не находится в процессе реорганизации или ликвидации;
- не возбуждает производство по делу о несостоятельности (банкротстве).

У банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов и профессиональных участников рынка ценных бумаг есть право стать участником только той КГН, где все участники ведут аналогичный вид деятельности.

Ответственный участник КГН — участник КГН, который в соответствии с договором о создании КГН обязан:

- исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций по КГН;
- выступать от имени КГН в отношениях с налоговыми органами.

Все организации, являющиеся участниками КГН, должны соответствовать следующим условиям:

- 90 % — минимальная доля непосредственного и (или) косвенного участия одной организации в уставном (складочном) капитале других организаций¹;
- 10 млрд р. — минимальная совокупная сумма налогов², уплаченная участниками КГН за предшествующий календарный год;
- 100 млрд р. — минимальный суммарный объем выручки и прочих доходов, полученный участниками КГН за предшествующий календарный год;
- 300 млрд р. — минимальная совокупная стоимость активов участников на последнее число года, предшествующего году создания КГН.

¹ Доля участия одной организации в другой определяется в виде суммы выраженных в процентах долей прямого и косвенного участия.

² Учитываются платежи по налогу на добавленную стоимость, акцизам, налогу на прибыль организаций и налогу на добычу полезных ископаемых без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Некоторые авторы (Л. Г. Ониева [5], К. А. Баннова [1]), проводя сравнение отечественной системы консолидированного налогообложения с зарубежными системами, основной акцент делают на сравнении минимально допустимой доли участия материнской организации в капитале других участников КГН. По нашему мнению, главными факторами при сравнении должны выступать экономические, а не юридические критерии.

Сравним критерий суммарного объема выручки для создания КГН с данными экономики России на момент их введения (1 января 2012 г.). Так, по итогам 2011 г., только 69 компаний¹ России по объему реализации продукции (суммарному объему выручки) превысили минимально допустимый критерий в 100 млрд р. для участников КГН. Таким образом, закрепленный законодательно режим консолидированного налогообложения можно назвать специальным налоговым режимом по налогу на прибыль для крупнейших компаний России.

По мнению некоторых авторов [2, с. 133; 5], минимальная доля участия материнской компании в дочерних в размере 90 % сужает круг участников КГН и снижает возможности компаний к реинвестированию средств, сэкономленных за счет налоговой консолидации. При этом, как правило, авторы ссылаются на опыт США, Великобритании, Германии и др. Мы не согласны с этим мнением и считаем, что в настоящее время в России установлен оптимальный уровень участия в капитале для перехода на систему консолидированного налогообложения, так как необходимо на государственном уровне подвести первые итоги его введения, также необходимо время, чтобы у налоговых органов появился опыт администрирования КГН (табл. 1).

Таблица 1

**Сравнительный анализ опыта разных стран
по налоговой консолидации**

Страна	Доля участия в капитале для консолидации, %	Система консолидированного налогообложения	
		год введения	время действия, лет
Германия	50	1920	94
Великобритания	75	1967	47
Испания	75	1942	72
США	80	1917	97
Россия	90	2012	2
Нидерланды	95	1940	74
Франция	95	1971	43
Япония	100	2002	12
Дания	100	1936	78
Австралия	100	2002	12

Составлено по: [1, с. 77–78].

Данные табл. 1 свидетельствуют о том, что более низкая доля участия материнской компании в капитале характерна для стран с большим опытом налоговой консолидации.

Минимальный срок, на который создается КГН в России, — два года (рис. 1).

¹ Рассчитано автором на основе данных РА ЭКСПЕРТ – 400 крупнейших компаний России.
URL: http://raexpert.ru/rankingtable/?table_folder=/expert400/2013/main.

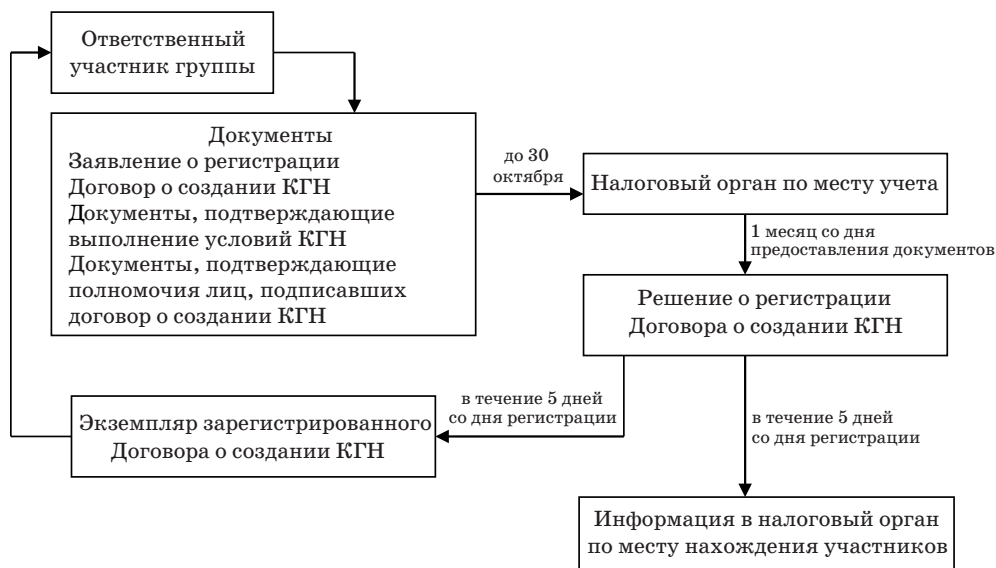


Рис. 1. Порядок регистрации КГН

Налоговое администрирование КГН включает в себя постановку ее на учет в налоговых органах, а также проведение налоговых проверок в отношении участников КГН в части начисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Налоговое администрирование КГН осуществляется на местном и федеральном уровнях.

Для автоматизации процесса сбора, накопления и анализа информации о КГН и ее участниках в Федеральной налоговой службе России сформирован информационный ресурс (ИР) «Учет консолидированных групп»¹ Участниками процесса формирования ИР являются:

- межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы России по централизованной обработке данных (МИ ФНС России по ЦОД);
- межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам (МИ ФНС России по КН);
- инспекция Федеральной налоговой службы России по району, району в городе, городе без районного деления, межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы (ИФНС России).

Управления Федеральной налоговой службы России осуществляют функцию контроля за деятельностью ИФНС России.

Для автоматизированного формирования ИР на федеральном уровне используется АИС «ФЦОД», на местном уровне — ПК «СЭОД».

В ИР включаются сведения о КГН, договоре о создании КГН, соглашениях об изменении этого договора, об участниках КГН и др. В табл. 2 приведены некоторые сведения разделов 1, 2, 4 информационного ресурса «Учет КГН».

¹ Об утверждении состава информационного ресурса «Учет консолидированных групп налогоплательщиков» и Методических рекомендаций по его ведению : приказ ФНС России от 14 марта 2012 г. № ММВ-7-2/160@. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048320/>.

Таблица 2

Состав информационного ресурса «Учет КГН»

Реквизит	Условное обозначение реквизита	Источник формирования	Порядок заполнения
Раздел 1. Общие сведения о КГН			
Уникальный номер КГН	УНКГН		Автоматически формируется при заполнении ДатаПостДог раздела 2
Дата начала действия КГН	ДатаНачКГН	Договор о создании КГН	Ручной ввод налоговым органом, получившим договор о создании КГН
Дата окончания действия КГН	ДатаОкКГН	Договор о создании КГН; Соглашение об изменении договора о создании КГН	Заполняется, если КГН создается на определенный срок (есть дата окончания действия КГН). Не заполняется при отсутствии срока, на который создается КГН
Срок, на который создается КГН	СрокКГН	Автоматическое заполнение	Если ДатаОкКГН не заполнена, то указывается «бессрочно»
Общее количество действующих участников КГН	КолУчКГН	Автоматическое заполнение на основании данных раздела 4	Количество записей раздела 4
Совокупная сумма налогов КГН по данным налогового органа	СовСумНалКГН		Сумма всех значений реквизита СовСумНалУч раздела 4
Суммарный объем выручки КГН по данным налогового органа	СумОбъемВыручки	Автоматическое заполнение на основании данных раздела 4.26	Сумма всех значений реквизита ОбВырСумма раздела 4.26
Совокупная стоимость активов КГН по данным налогового органа	СовСтоимАкт		Сумма всех значений реквизита СтоимАктСумма раздела 4.26
Раздел 2. Сведения о договоре о создании КГН			
Дата договора	ДатаДог	Договор о создании КГН	Ручной ввод налоговым органом, получившим договор о создании КГН
Номер договора	НомДог		
Дата поступления договора (заявления) на регистрацию в налоговый орган	ДатаПостДог		
Результаты регистрации договора	РезРегДог		Может принимать одно из следующих значений: 1 — договор о создании КГН зарегистрирован в налоговом органе; 2 — принято решение об отказе в регистрации договора
Раздел 4. Сведения об участнике группы (множественный реквизит)			
Номер участника КГН	УНУчКГН		Формируется автоматически
ИНН организации	ИННОрг	Договор о создании КГН; Соглашение об изменении договора о создании КГН	Ручной ввод налоговым органом
Полное наименование организации	ПолнНаимОрг	ЕГРЮЛ ФУ	Автоматическое заполнение
Дата присоединения организации к КГН	ДатаПрисоедКГН	Договор о создании КГН; Соглашение об изменении договора о создании КГН	Ручной ввод налоговым органом
Признак действующего ответственного участника КГН	ПрОтвУч	Автоматическое заполнение	Внутренний справочник. Может принимать одно из следующих значений: 1 — да (ответственный участник КГН).; 2 — нет (прочие участники КГН).

Составлено по данным ФНС России.

Договор о создании КГН подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации — ответственного участника КГН.

В случае если ответственный участник КГН отнесен к категории крупнейших налогоплательщиков, договор о создании КГН подлежит регистрации в налоговом органе по месту учета ответственного участника КГН в качестве крупнейшего налогоплательщика (табл. 3).

Таблица 3

**Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков
на федеральном уровне**

Наименование инспекции	Вид экономической деятельности налогоплательщиков, подлежащих администрированию
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1	Добыча (предоставление услуг по добыче) нефти Производство нефтепродуктов Оптовая торговля нефтью и нефтепродуктами Транспортирование по трубопроводам нефти и нефтепродуктов
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2	Добыча (предоставления услуг по добыче) газа природного горючего Переработка, транспортировка, оптовая торговля газом природным горючим Общестроительные работы по прокладке магистральных и газораспределительных трубопроводов
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3	Основные виды обрабатывающих производств Строительство Торговля Другие виды деятельности
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4	Производство, передача и распределение электрической энергии Производство, передача и распределение тепловой энергии
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5	Производство и реализация продукции металлургической промышленности Добыча металлических руд
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 6	Оказание транспортных услуг
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 7	Оказание услуг связи, вещания и телевидения Оказание услуг, связанных с использованием вычислительной техники и информационных технологий
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 8	Производство машин, транспортных средств, оборудования, техники, аппаратуры Организации оборонно-промышленного комплекса
Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 9	Финансовая деятельность

Составлено по данным ФНС России.

В настоящее время в России зарегистрировано 15 КГН¹. В основном, объединение в группы произошло в нефтегазовом секторе, металлургии и связи.

Основная нагрузка по налоговому администрированию КГН приходится на МРИ ФНС России по КН № 1, 2, 5, 7. Приказом ФНС России от 24 сентября 2013 г. установлен годовой фонд оплаты труда работников МРИ ФНС Рос-

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов : одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 г.. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/?frame=1.

сии по КН № 7 (без персонала по охране и обслуживанию зданий) в размере 63 821,2 тыс. р.¹

Рассмотрим далее порядок расчета налога на прибыль организаций по КГН.

Сумма налога на прибыль организаций по КГН исчисляется ответственным участником этой группы на основании имеющихся у него данных, включая данные, предоставленные иными участниками КГН.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций для участников КГН является величина совокупной прибыли участников КГН, приходящаяся на каждого участника.

Величина прибыли, приходящаяся на каждого из участников КГН (на каждое обособленное подразделение), получается путем умножения доли прибыли каждого из участников (каждого обособленного подразделения) на совокупную прибыль КГН.

Доля прибыли каждого из участников КГН (каждого из обособленных подразделений) рассчитывается по формуле:

$$d * (\%) = \frac{\frac{С.ч.р.участника}{С.ч.р.КГН} 100\% + \frac{Ост.ст.ам.им.участника}{Ост.ст.ам.им.КГН} 100\%}{2}, \quad (1)$$

где d^* — доля прибыли участника КГН; $С.ч.р.участника$ — среднесписочная численность работников участника КГН; $С.ч.р.КГН$ — среднесписочная численность работников КГН; $Ост.ст.ам.им.участника$ — остаточная стоимость амортизируемого имущества участника; $Ост.ст.ам.им.КГН$ — остаточная стоимость амортизируемого имущества КГН. Показатель среднесписочной численности работников может быть заменен величиной расходов на оплату труда.

Таким образом, распределение прибыли между участниками КГН (обособленными подразделениями) зависит не от их финансового результата, а от показателей среднесписочной численности работников (или расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества. Это стимулирует крупнейшие компании страны к уплате налога на прибыль в тех регионах, где сконцентрированы производственные мощности и персонал. И, напротив, приводит к снижению поступлений по налогу на прибыль в субъектах регистрации материнских компаний. Это такие города, как Москва и Санкт-Петербург.

В конце 2012 г. комитет финансов Санкт-Петербурга сообщал, что ситуация с налогом на прибыль складывается заметно хуже, чем в прошлом году, и бюджет недополучит от компаний порядка 10–15 млрд р. [3].

По некоторым оценкам создание консолидированной системы налогообложения приведет к отвлечению доходов Москвы в размере более 100 млрд р. в год².

По предложению московских властей в НК РФ были внесены поправки и предусмотрена формула, по которой потеря налоговых поступлений при создании консолидированных групп становится постепенной. Согласно докумен-

¹ О структуре Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 7: приказ ФНС России от 24.09. 2013 г. № ММВ-7-4/386. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70364612/>.

² Госдума приняла закон о перераспределении налогов Газпрома // Сайт по проблемам бухучета и налогообложения. URL: <http://www.audit-it.ru/news/account/p416118.html>.

ту Москва в 2012 г. потеряет 11 млрд р., в 2013 г. — 21 млрд р., в 2014 г. — 32 млрд р., в 2015 г. — полную сумму по консолидации¹.

Поправки касаются организаций, являющихся собственниками объектов Единой системы газоснабжения. Единая система газоснабжения — промышленный объект, система газопроводов, хранилищ и газоперекачивающих станций; создана в СССР; является крупнейшей в мире системой транспортировки природного газа. В настоящее время собственником российского сегмента ЕСГ является ОАО «Газпром»².

ОАО «Газпром» рассчитывает долю прибыли каждого участника КГН (обособленного подразделения) в совокупной прибыли этой группы как показатель g по следующим формулам:

$$- 2012 \text{ г.: } g = 0,2d + 0,8p;$$

$$- 2013 \text{ г.: } g = 0,4d + 0,6p;$$

$$- 2014 \text{ г.: } g = 0,6d + 0,4p;$$

$$- 2015 \text{ г.: } g = 0,8d + 0,2p.$$

Показатели d и p для каждого субъекта РФ рассчитываются следующим образом:

$$d = \frac{d^*}{D}; \quad p = \frac{p^*}{P},$$

где d^* — фактическая величина прибыли участника (обособленного подразделения) за налоговый период; D — фактическая величина совокупной прибыли КГН; p^* — сумма налога на прибыль, исчисленная за 2011 г., подлежащая зачислению в бюджет субъекта РФ по участнику (обособленному подразделению); P — совокупная сумма налога на прибыль всех участников КГН, исчисленная за 2011 г. и подлежащая зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Таким образом, зависимость доходов бюджетов субъектов РФ от поступлений по налогу на прибыль за 2011 г. от дочерних компаний ОАО «Газпром» и их обособленных подразделений будет постепенно снижаться, а с 2016 г. будет определяться по общему правилу на основе доли прибыли участников КГН, рассчитанной по формуле (1).

Консолидированная налоговая база КГН определяется как арифметическая сумма доходов всех участников КГН, уменьшенная на арифметическую сумму расходов всех ее участников. Отрицательная разница признается убытком КГН.

Иными словами, с 1 января 2012 г. у рентабельных участников КГН снижается налоговая нагрузка по налогу на прибыль.

В международной практике применения системы консолидированного налогообложения высвободившиеся средства служат для компаний источником инвестиций в производство. По нашему мнению, в России еще рано оценивать корреляцию экономии по налогу на прибыль КГН и динамику их расходов на инвестиции, поскольку инвестиционные бюджеты компаний планируются в средне- и долгосрочной перспективе, тогда как опыт применения системы консолидированного налогообложения насчитывает 2 года. Однако это несомненно тема для исследования в ближайшие 3–5 лет.

Рассмотрим порядок проведения налоговых проверок КГН.

В ходе налоговой проверки происходит столкновение интересов государства и организации — налогоплательщика (или индивидуального предпринимателя). По мнению С. К. Содномовой, единственной причиной столкновения интересов налогоплательщиков и налоговых органов в процессе налоговых

¹ «Газпром» создал консолидированную группу налогоплательщиков // Разведка и добыча. URL: <http://www.rusenergy.com/ru/news/news.php?id=59145>.

² Как транспортируется газ в России? Что представляет собой Единая система газоснабжения России? // «Газпром» в вопросах и ответах. URL: <http://www.gazpromquestions.ru/?id=36>.

проверок и основной сущностью налоговых проверок является проверка соответствия налоговых обязательств исчисленных и исполненных налогоплательщиком по отношению к законодательно на него возложенным [5, с. 45].

А. П. Киреенко считает, что налоговые органы сами по себе не могут обеспечивать надлежащее поведение налогоплательщиков и налоговых агентов, а тем более создавать такую совершенную систему налогообложения, при которой нарушения налогового законодательства будут исключены. Налоговые органы действуют в рамках существующей на определенный момент налоговой системы. Их деятельность обуславливается как нормами, установленными налоговым правом, так и совокупностью законно установленных налогов и сборов. Рассматривая налоговые органы как элемент системы сбора налогов можно определить их задачи как обеспечение функционирования налоговой системы путем соблюдения норм налогового права и сбора установленных налогов [4, с. 26].

Общий порядок проведения камеральной налоговой проверки деклараций по налогу на прибыль распространяется на декларации КГН. Камеральная налоговая проверка по КГН проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных ответственным участником этой группы, а также других документов о деятельности этой группы, имеющихся у налогового органа. При проведении камеральной налоговой проверки по КГН налоговый орган вправе истребовать у ответственного участника этой группы копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по КГН, в том числе относящиеся к деятельности иных участников проверяемой группы.

Рассмотрим порядок проведения выездной налоговой проверки КГН.

Предметом выездной налоговой проверки КГН является правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль организаций по этой группе.

Решение о проведении выездной налоговой проверки вручается ответственному участнику КГН. Решение о проведении выездной налоговой проверки КГН содержит неизменяемый реквизит *«в отношении исчисления налога на прибыль всех участников консолидированной группы налогоплательщиков»*. Проведение таких проверок не препятствует проведению отдельных выездных налоговых проверок участников консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций в части доходов, не включаемых в налоговую базу по налогу на прибыль организаций по КГН, а равно в части периодов, когда организация не являлась участником КГН.

Выездная налоговая проверка КГН проводится на территории (в помещении) ответственного участника и иных участников КГН на основании решения руководителя налогового органа, осуществившего регистрацию договора о создании КГН.

Проведение выездной налоговой проверки КГН не препятствует проведению самостоятельных выездных налоговых проверок участников этой группы по налогам, которые не подлежат исчислению и уплате группой.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства участника КГН не проводится. Такая проверка невозможна в силу того, что налог на прибыль организаций не является региональным или местным налогом, по которым возможны самостоятельные выездные проверки филиалов или представительств любых организаций, в том числе участников КГН.

Выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок увеличивается на число месяцев, равное числу участников консолидированной группы

налогоплательщиков (помимо ответственного участника этой группы), но не более чем до одного года.

Решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки КГН, обжалуется ответственным участником этой группы, а в части привлечения иного участника этой группы к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть самостоятельно обжаловано таким участником.

Процессуальные действия при проведении налоговых проверок организаций и КГН представлены в табл. 4.

Таблица 4

Процессуальные действия при проведении налоговых проверок организаций и консолидированных групп

Процедура	Срок проведения налоговых проверок	
	организации	консолидированные группы
Предоставление документов, истребованных в ходе проведения налоговой проверки	10 дней со дня получения требования	20 дней со дня получения требования
Возможность продления срока предоставления документов по запросу налоговых органов на основании письменного запроса налогоплательщика	Без указания срока (по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа)	Не менее чем на 10 дней (по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа)
Составление акта камеральной налоговой проверки в случае выявления нарушений налогового законодательства	10 дней после окончания камеральной проверки	
Составление акта выездной налоговой проверки (со дня составления справки о проведенной проверке)	2 месяца	3 месяца
Вручение акта налоговой проверки	5 дней с даты составления акта	10 дней с даты составления акта
Предоставление налогоплательщиком письменных возражений по акту налоговой проверки в налоговый орган	1 месяц со дня получения акта	30 дней со дня получения акта
Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля по результатам рассмотрения материалов выездной проверки	1 месяц	2 месяца
Вступление в силу решения по результатам выездной проверки	1 месяц со дня вручения	
Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган	1 год со дня вынесения обжалуемого решения или со дня нарушения прав налогоплательщика	
Подача апелляционной жалобы на решение налогового органа	до дня вступления в силу обжалуемого решения	
Подача жалобы в ФНС России	3 месяца со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе (апелляционной жалобе)	

Составлено по данным ФНС России.

Таким образом, законодательством предусмотрены пролонгированные сроки выполнения процессуальных действий при проведении налоговых проверок КГН по сравнению с налоговыми проверками организаций.

В соответствии с рекомендациями ФНС России, сотрудники налоговых органов при проведении налоговых проверок КГН используют различные внутренние (рис. 2) и внешние (табл. 6) информационные ресурсы.

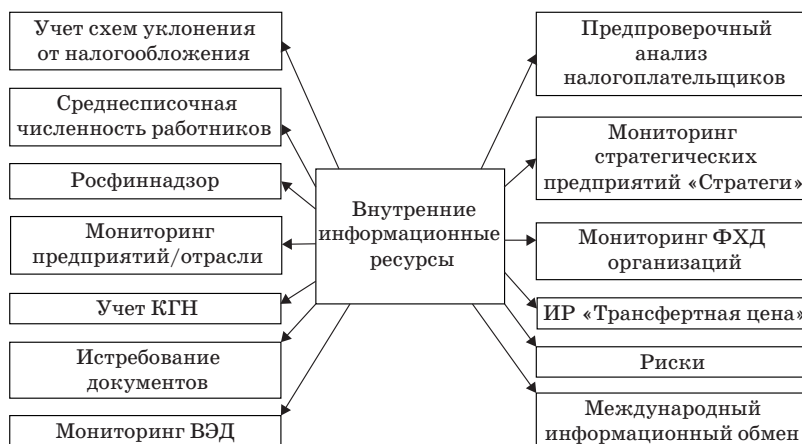


Рис. 2. Внутренние информационные ресурсы налоговых органов, используемые при проведении налоговых проверок КГН (Составлено по данным ФНС России)

Таблица 5

Информационные ресурсы третьих лиц, используемые налоговыми органами при проведении налоговых проверок КГН

Ресурс	Адрес в Интернет	Описание
СПАРК — «Система профессионального анализа рынков и компаний»	http://www.spark-interfax.ru	Крупнейшая база данных по компаниям России, Украины и Казахстана с широким спектром аналитических возможностей. Позволяет решать такие задачи, как: проверка контрагента на благонадежность или аффилированность с другими предприятиями, пресечение мошеннических сделок и постоянное отслеживание изменений. База данных по компаниям включает в себя официальные сведения из более чем 20 источников, в числе которых федеральные государственные службы, министерства и ведомства, ключевые СМИ, сами компании. По состоянию на 01.12.2013 г. содержит сведения о 8 827 249 компаний России.
Информационно-аналитическая система FIRA.PRO	http://www.fira.ru/	Информационно-аналитическая система FIRA PRO позволяет работать с огромной Базой данных в режиме реального времени. С ее помощью можно осуществить: поиск предприятия по заданным параметрам, работу с базами данных ЕГРЮЛ, ЕГРИП, проверку адреса и телефона компании на множественность записей, экспресс-сравнение предприятия с аналогами и среднеотраслевыми показателями, расчет средних показателей по группе предприятий и другое. По состоянию на 01.12.2013 г. содержит сведения более чем о 6 000 000 компаний.
Поисковая система по предприятиям России «Коммерсантъ КАРТОТЕКА»	http://www.kartoteka.ru	Поисковая система Kartoteka.ru — программный продукт, который позволяет проверить как юридическое лицо, так и физическое на благонадежность и снизить предпринимательские риски. Современные технологии делают работу с системой простой и удобной. В картотеке вы найдете регистрационные данные юридических лиц, сведения об учредителях, информацию обо всех существенных фактах и финансовых показателях компаний за последние несколько лет. По состоянию на 01.12.2013 г. содержит сведения более чем о 7 800 000 компаний.

Составлено по данным: ФНС России; <http://www.spark-interfax.ru>; <http://www.fira.ru/>; <http://www.kartoteka.ru>.

В заключение отметим:

1. Закрепленный законодательно режим консолидированного налогообложения можно назвать специальным налоговым режимом по налогу на прибыль для крупнейших компаний России, поскольку экономические критерии для создания КГН имеют уровень, достижимый менее чем для 70 компаний России.

2. На данном этапе в России установлен оптимальный уровень участия в капитале дочерних компаний в размере 90 % для перехода на систему консолидированного налогообложения в связи с отсутствием практического опыта налоговой консолидации и налогового администрирования КГН.

3. Основная нагрузка по налоговому администрированию КГН приходится на МРИ ФНС России по КН № 1, 2, 5, 7.

4. Зависимость доходов бюджетов субъектов РФ от поступлений по налогу на прибыль за 2011 г. от дочерних компаний ОАО «Газпром» и их обособленных подразделений будет постепенно снижаться, а с 2016 г. будет определяться на основе среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества участников КГН. Этот порядок закрепляет поступления по налогу на прибыль в бюджеты тех субъектов РФ, на территории которых осуществляется производственная деятельность компаний.

5. С 1 января 2012 г. у рентабельных участников КГН снижается налоговая нагрузка по налогу на прибыль. В международной практике это способствует осуществлению компаниями собственных инвестиций в основной капитал. Будет ли этот процесс происходить в России, покажут ближайшие 3–5 лет.

6. Законодательством предусмотрены пролонгированные сроки выполнения процессуальных действий при проведении налоговых проверок КГН по сравнению с налоговыми проверками организаций.

7. Налоговые органы используют различные внутренние и внешние информационные ресурсы при проведении налоговых проверок КГН.

Учитывая, что зарегистрированные на настоящий момент КГН насчитывают по несколько десятков участников, отметим, что налоговыми органами проводится большой объем работы по их администрированию. Опыт подобного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, имеющих сложную иерархичную структуру, имеет большую важность для налоговой системы нашей страны в целом. Это один из необходимых шагов по пути партнерства в налоговой сфере между бизнесом и государством. На наш взгляд, накопление практического опыта налогового администрирования КГН будет способствовать дальнейшему развитию налоговой консолидации в России, что позволит повысить конкурентоспособность налоговой системы России на мировом рынке в борьбе за привлечение инвестиций.

Список использованной литературы

1. Баннова К. А. Особенности налогообложения консолидированных налогоплательщиков в развитых зарубежных странах / К. А. Баннова // Вестник Томского государственного университета. — 2012. — № 2 (18). — С. 77–80.

2. Баннова К. А. Реформирование системы налогообложения консолидированных налогоплательщиков в условиях финансово-экономической модернизации российской экономики / К. А. Баннова // Вестник Томского государственного университета. — 2011. — № 2 (14). — С. 131–135.

3. Воркулов Е. «Газпром нефть» создает консолидированную группу налогоплательщиков / Е. Воркулов // Интернет-журнал «Петербург 3.0». — URL: <http://spb30.ru/news/gazprom-neft-sozdaet-konsolidirovannuyu-gruppu-nalogoplatelshnikov>.

4. Киреенко А. П. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития / А. П. Киреенко. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2004. — 242 с.

5. Ониева Л. Г. Политика реформирования института консолидированных групп налогоплательщиков / Л. Г. Ониева // Электронный архив Харьковского национального экономического университета. — URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3441/1/Ониева%20Л.Г.%20ПОЛИТИКА%20РЕФОРМИРОВАНИЯ%20ИНСТИТУТА%20КОНСОЛИДИРОВАННЫХ%20ГРУПП%20НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ.pdf>.

6. Содномова С. К. Налоговые риски при неопределенности налоговой обязанности / С. К. Содномова, Э. Л. Калашникова. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2008. — 188 с.

References

1. Bannova K. A. Features of the consolidated taxpayers' taxation in developed foreign countries. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – The Herald of Tomsk State University*, 2012, no. 2 (18), pp. 77–80 (in Russian).

2. Bannova K. A. Reformation of tax consolidated taxpayer's taxation system in the conditions of financial and economic modernization of the Russian economy. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – The Herald of Tomsk State University*, 2011, no. 2 (14), pp. 131–135 (in Russian).

3. Vorkulov E. «Gazprom» creates a consolidated group of taxpayers. *Internet-zhurnal «Peterburg 3.0» – Internet journal «St. Petersburg 3.0»*. Available at: <http://spb30.ru/news/gazprom-neft-sozdaet-konsolidirovannuyu-gruppu-nalogoplatelshnikov>.

4. Kireenko A. P. *Nalogovaya sistema: nakoplenyi opyt i puti razvitiya* [The tax system: gained experience and ways of development]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2004. 242 p.

5. Onieva L. G. Reformation policy of the institute of consolidated groups of taxpayers. *Elektronnyi arkhiv Kharkovskogo natsionalnogo ekonomicheskogo universiteta – Electronic Archive of Kharkov National University of Economics*. Available at: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3441/1/Ониева%20Л.Г.%20ПОЛИТИКА%20РЕФОРМИРОВАНИЯ%20ИНСТИТУТА%20КОНСОЛИДИРОВАННЫХ%20ГРУПП%20НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ.pdf> (in Russian).

6. Sodnomova S. K., Kalashnikova E. L. *Nalogovye riski pri neopredelennosti nalogovoi obyazannosti* [Tax risks under tax obligation uncertainty]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2008. 188 p.

Информация об авторе

Грошева Екатерина Валерьевна — ассистент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: Ekaterina.v.grosheva@gmail.com.

Author

Grosheva Ekaterina Valerievna — teaching assistant, Department of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: Ekaterina.v.grosheva@gmail.com.