

§7 ПЕРСПЕКТИВЫ И НОВЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Варфоломеева Д. Н., Баврин А. А.

ВОЗМОЖНОСТЬ ВНЕДРЕНИЯ НДС ДЛЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИИ

Аннотация. Консолидированная группа налогоплательщиков (далее — КГН) — добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании КГН в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности данных налогоплательщиков. Для России введение КГН является совершенно новым методом уплаты налога, и консолидация пока применяется, только в отношении налога на прибыль. Поэтому вопрос о расширении консолидирования является одним из главных. И, не смотря на все попытки создания, в стороне по-прежнему остается вопрос налогообложения консолидированной добавленной стоимости групп организаций. Данный вопрос имеет большое значение, поскольку НДС является одним из основных источников формирования федерального бюджета в Российской Федерации. Целью статьи является разработка системы функционирования налогообложения консолидированной добавленной стоимости групп организаций в России. В научном проекте были использованы методы эмпирического исследования и общелогические методы. В первую очередь был задействован — метод анализа тематической литературы и нормативно-правовой документации. Также был проведен анализ данных по зарубежному опыту создания системы консолидированного налогообложения по НДС, произведен анализ показателей деятельности и собираемости НДС по Российской Федерации. Была проведена сравнительная характеристика правовых систем и федеративной формы государственного устройства России и Германии и на основе этого выявлена возможность и обоснование необходимости использования зарубежного опыта по созданию подобной системы налогообложения КГН в России, была найдена возможность внедрения исчисления НДС для консолидированной группы налогоплательщи-

ков. В статье разработана методика взаимодействия группы по уплате совокупного НДС, которая заключается в объединении в рамках налога на добавленную стоимость всех элементов налогообложения, и указанная группа будет рассматриваться в качестве единого налогоплательщика. Для наглядности, описанной в статье методики, продемонстрированы схемы начисления НДС к уплате по КГН, распределения входного и начисленного НДС, формирования совокупного НДС группы. В статье приведены сравнительные примеры расчетов налога на добавленную стоимость по организациям объединенных в КГН, и таких же организаций, но уже независимых. И на основании этого выявлены положительные стороны группировки по НДС, а именно, упрощение расчетов налога к уплате в случае, если организации объединены в КГН. Также из примеров можно убедиться в уменьшение объема документооборота. За счет этого обоснована эффективность объединения в КГН по НДС, благодаря чему, можно говорить о целесообразности введения консолидированной добавленной стоимости групп организаций в России.

Ключевые слова: Консолидированная группа налогоплательщиков, НДС, налогообложение, ответственный участник, консолидированное, финансовый результат, хозяйственная деятельность, налог на прибыль, федеральный бюджет, налоговые вычеты.

Консолидированная группа налогоплательщиков (далее — КГН) — добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании КГН в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности данных налогоплательщиков¹.

Участниками группы могут быть только российские организации, то есть юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ и не имеющие обособленных подразделений за пределами РФ².

К настоящему моменту в России создано 11 КГН, куда входит около 200 организаций³.

¹ Федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998; в последней редакции Федерального закона № 392-ФЗ от 03.12.2011 // Российская газета, № 278, 09.12.2011

² Федеральный закон № 321-ФЗ от 16.11.2011 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // Собрание законодательства РФ, № 47, ст. 6611, 21.11.2011.

³ Баврин А. А., Кострица В. И. Порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей в консолидированной группе налогоплательщиков (Управленческий учет и финансы. 2013. № 3. С. 240–243).

Ограниченность налогового консолидирования является одним из главных недостатков КГН в России. 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 КГН), а также НДС; в Германии и Норвегии — налога на прибыль и НДС; на Кипре — налога на прибыль, государственной пошлины и НДС. Основываясь на зарубежном опыте внедрения КГН, можно сказать, что существует тенденция расширения периметра налогов, подлежащих консолидированию. И поэтому задача о расширении консолидирования в России является, на сегодняшний момент, наиболее важной.

В российской системе консолидированного налогообложения в стороне по-прежнему остается вопрос налогообложения консолидированной добавленной стоимости групп организаций. Данный вопрос имеет большое значение, поскольку НДС является одним из основных источников формирования федерального бюджета в Российской Федерации.

Для осуществления налогообложения КГН по НДС целесообразно разработать и закрепить на законодательном уровне соответствующую методику функционирования подобной схемы.

Методика налогообложения добавленной стоимости КГН, предлагаемая к рассмотре-

нию, заключается в объединении в рамках налога на добавленную стоимость всех элементов налогообложения, а указанная группа будет рассматриваться в качестве единого налогоплательщика. Стоит отметить, что для осуществления функционирования системы консолидации НДС необходимо, чтоб все участники группы применяли одну и ту же систему налогообложения.

Для реализации методики в нормативно-правовых актах целесообразно закрепить алгоритм определения ответственного участника группы (далее — ответственный участник). Исходя из международного опыта и сущности консолидированного налогообложения, наиболее приемлемым вариантом на роль ответственного участника является головная организация группы. К основным функциям ответственного участника стоит отнести расчёт суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, который будет проводиться на основании своевременно предоставленной информации всеми участниками КГН. Также ответственный участник обязано проводить корректировку суммы НДС, уплачивать НДС в бюджет по КГН и взаимодействовать с налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля в отношении КГН.

Систематически участники КГН предоставляют ответственному участнику сведения обо всех совершенных ими сделках по реализации товаров (работ, услуг). Все сведения, представляемые участником КГН, должны иметь юридическое обоснование. Ответственный участник должен проверить обоснованность представляемых данных и в случае необходимости запросить необходимую информацию или документы.

Ответственный участник на основании данных, представленных всеми участниками группы, производит расчет суммы налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в федеральный бюджет. Данная величина определяется как разница между суммой исчисленного налога по соответствующей налоговой ставке и суммой примененных налоговых вычетов.

Приведем несколько примеров в соответствии с изложенной методикой.

Допустим, организация 1, входящая в КГН, занимается производством и реализацией товара внутри группы (см. рис. 1).

Сразу можно отметить, что реализация товара внутри группы НДС не облагается. Для производства первая организация закупает материалы на стороне у другой организации и поэтому при последовательной реализации товара внутри КГН сумма налоговых вычетов принимается равной входному НДС, начисленному при первоначальном поступлении материалов из-за пределов КГН.

Поскольку КГН занимается как производством, так и реализацией, то при реализации товара, у неё возникает НДС начисленный.

Тогда суммой НДС к уплате считается разница входного и начисленного налога, сформированного при реализации товара за пределы группы.

Такой подход упростит работу налоговых служб, поскольку им не придется оценивать сделки внутри группы по рыночной цене, что сейчас является распространенной практикой. И как следствие, проблема трансфертного ценообразования будет исключена из сферы контроля.

Так, например, в Великобритании журнал о налогах «TAXJOURNAL» выделил несколько преимуществ функционирования группы по НДС. В список этих преимуществ вошли:

- 1) группировка по НДС позволяет избежать обязательств по НДС на внутригрупповых операциях;
- 2) сокращение административных расходов, за счет предоставления одной декларации по НДС от имени ответственного участника;
- 3) счета-фактуры, выданные или счета-фактуры, полученные, по операциям внутри группы не оформляются, в связи с отсутствием внутригруппового НДС, благодаря этому нагрузка по обработке документации снижается¹.

¹ Информационно-аналитический раздел/ Back to basics: VAT and groups of companies/ <http://www.taxjournal.com/>

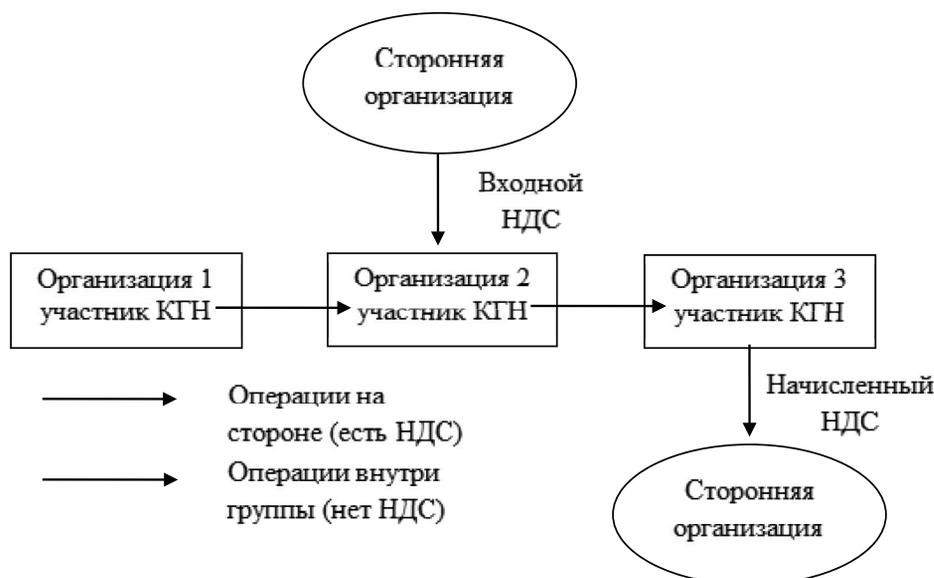


Рис. 1. Схема начисления НДС к уплате

Выделим другие положительные стороны объединения в КГН по НДС:

- 1) возможность сокращения количества объектов администрирования и нагрузки на налоговые органы;
- 2) сокращение трудозатрат при расчетах НДС (учет налога по КГН ведет ответственный участник);
- 3) исключение из сферы контроля трансфертного ценообразования.

Так же можно выделить не только положительные, но и отрицательные стороны объединения:

- 1) возможность возникновения спорных вопросов учета;
- 2) большая нагрузка на ответственного участника по определению общей налоговой базы и обработке документации.

Как описывалось выше, расчетом консолидированной налоговой базы по НДС занимается ответственный участник. Он формирует общую сумму налоговых вычетов по КГН на основании счетов-фактур и деклараций на товары, полученных от всех участников группы. Также ответственный участник производит расчет суммы НДС, подлежащую уплате в бюджет. Данная величина считается как разница между

суммой исчисленного налога и суммой примененных налоговых вычетов.

Приведем пример расчета положительного эффекта от объединения в КГН по уплате совокупного НДС.

Допустим, имеются организации, не объединенные в КГН по НДС (см. рис 2).

Первая организация занимается производством продукции, при этом закупает на стороне сырье для ее изготовления и реализует продукт второй организации. При закупке сырья у первой организации возникает входной НДС, а так же НДС начисленный при реализации продукции.

Вторая организация занимается упаковкой продукта. При этом она закупает сырье для изготовления упаковки и далее реализует продукт третьей организации. При закупке сырья у этой организации, так же как и у первой возникает входной НДС, а так же НДС начисленный при реализации продукции. Третья организация занимается реализацией полученного продукта конечному потребителю. Она имеет входной НДС при покупке продукции у второй организации и НДС начисленный при реализации продукта конечному потребителю. За отчетный период организациями в сумме было получено 700 счетов-фактур.

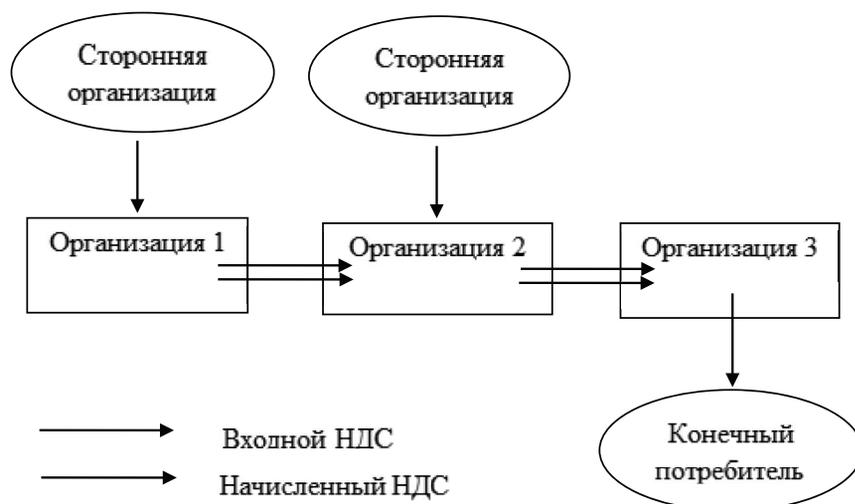


Рис. 2. Схема распределения входного и начисленного НДС

Приведем расчеты по НДС для каждой организации. Цены будут указаны в условных единицах, округление будет произведено до целых.

Первой организацией за отчетный период было закуплено сырье на 1000 у.е. с учетом НДС, а реализация произошла в целом на 2000 у.е., в том числе НДС. Количество счетов-фактур полученных — 100 штук, выданных — 100 штук.

НДС входной в совокупности по операциям для первой организации:

$$\text{НДСв} = 1000 * \frac{18}{118} = 152 \text{ у. е.}$$

НДС начисленный в совокупности по операциям для первой организации:

$$\text{НДСн} = 2000 * \frac{18}{118} = 305 \text{ у. е.}$$

НДС к уплате для первой организации:

$$\text{НДСн} - \text{НДСв} = 305 - 152 = 153 \text{ у. е.}$$

Вторая организация соответственно, в целом за период, закупила продукцию в целом на 2000 у.е., а также сырье для упаковки в совокупности на 200 у.е., реализует упакованный конечный продукт за 2500 у.е., в том числе НДС.

Количество счетов-фактур полученных — 200 штук (из них 100 от первой организации, и 100 от сторонней организации), выданных — 100 штук.

НДС входной для второй организации:

$$\text{НДСв} = \left(2000 * \frac{18}{118}\right) + \left(200 * \frac{18}{118}\right) = 335 \text{ у. е.}$$

НДС начисленный для второй организации:

$$\text{НДСн} = 2500 * \frac{18}{118} = 381 \text{ у. е.}$$

НДС к уплате для второй организации:

$$\text{НДСн} - \text{НДСв} = 381 - 335 = 46 \text{ у. е.}$$

Третья организация соответственно закупает готовую продукцию в совокупности за период на 2500 у.е., а сумма операций по реализации конечному потребителю равна 3000 у.е., в том числе НДС. Количество счетов-фактур полученных — 100 штук, выданных — 100 штук.

НДС входной для третьей организации:

$$\text{НДСв} = 2500 * \frac{18}{118} = 381 \text{ у. е.}$$

НДС начисленный для третьей организации:

$$\text{НДСн} = 3000 * \frac{18}{118} = 457 \text{ у. е.}$$

НДС к уплате для третьей организации:

$$\text{НДСн} - \text{НДСв} = 457 - 381 = 76 \text{ у. е.}$$

В таблице 1 представлены совокупные данные по входному и начисленному НДС для каждой организации.

В таблице 2 представлены совокупные данные по счетам-фактурам за период для каждой организации.

Проведем расчеты для этих же организаций, состоящих в КГН по уплате совокупного НДС.

Исходя из представленных данных на рис. 3 видно, что субъект формирования добавленной стоимости не совпадает с субъектом налогообложения добавленной стоимости. Другими словами организации, состоящие в группе, по отдельности фактически не создают добавленную стоимость, а формируют лишь отдельные части добавленной стоимости группы. При этом операции, осуществляемые внутри группы, носят вспомогательный характер и не приводят к образованию добавленной стоимости конечного продукта.

В данном примере сумма совокупного НДС по группе определяется ответственным участником на основании своевременно предоставленной информации всеми организациями, входящих в КГН, а именно сведений обо всех совершенных сделках по закупке и реализации продукции.

Третья организация является ответственным участником и проводит все расчеты, связанные с НДС.

В течение отчетного периода ответственным участником были получены счета-фактуры от первой и второй организации в количестве двухсот штук. Из них все счета-фактуры были получены при закупке сырья и продукции. На основании полученных документов и своих собственных (счёт-фактура выданный), ответственный участник проводит необходимые расчеты.

НДС к уплате в целом по КГН будет равен разнице между НДС начисленным и НДС входным:

НДС входной для первой организации:

$$\text{НДСв} = 1000 * \frac{18}{118} = 152 \text{ у. е.}$$

НДС входной для второй организации:

$$\text{НДСв} = \left(200 * \frac{18}{118} \right) = 30 \text{ у. е.}$$

НДС начисленный для третьей организации:

$$\text{НДСн} = 3000 * \frac{18}{118} = 457 \text{ у. е.}$$

НДС к уплате по КГН:

$$\text{НДСн} - \text{НДСв} = 457 - 152 - 30 = 275 \text{ у. е.}$$

Сравнивая полученные данные расчета НДС по одним и тем же организациям, в первом случае независимых, а во втором объединенных в КГН, видно, что за счет отмены НДС по операциям внутри группы во втором варианте, достигается положительный эффект от введения совокупного НДС, так как упрощается расчет налога к уплате. Также на втором примере можно убедиться в уменьшение объема документооборота, на что повлияла отмена налогообложения реализации товаров по операциям внутри группы.

Но, нельзя не сказать и о проблеме, которая возникает при осуществлении подобной схемы по уплате совокупного НДС, когда НДС должен быть включен в расходы.

Например, когда приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для операций, освобожденных от уплаты НДС или, когда местом реализации товаров (работ, услуг) не признается территория Российской Федерации. Эти случаи вызывают спорные вопросы учета совокупного НДС по группе.

В заключении хотелось бы отметить, что консолидированный бюджет Российской Федерации имеет высокую зависимость от налоговых поступлений, осуществляемых организациями, входящими в крупные КГН.

ПЕРСПЕКТИВЫ И НОВЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Таблица 1. Входной и начисленный НДС по организациям

| Вид НДС | Наименование организаций | | |
|-----------------|--------------------------|---------------|---------------|
| | Организация 1 | Организация 2 | Организация 3 |
| Входной НДС | 152 | 335 | 381 |
| Начисленный НДС | 305 | 381 | 457 |
| НДС к уплате | 153 | 46 | 76 |

Таблица 2. Счета-фактуры выданные и полученные

| Счета-фактуры | Наименование организаций | | |
|----------------------|--------------------------|---------------|---------------|
| | Организация 1 | Организация 2 | Организация 3 |
| Полученные | 100 | 200 | 100 |
| Выданные | 100 | 100 | 100 |
| Совокупные за период | 200 | 300 | 200 |

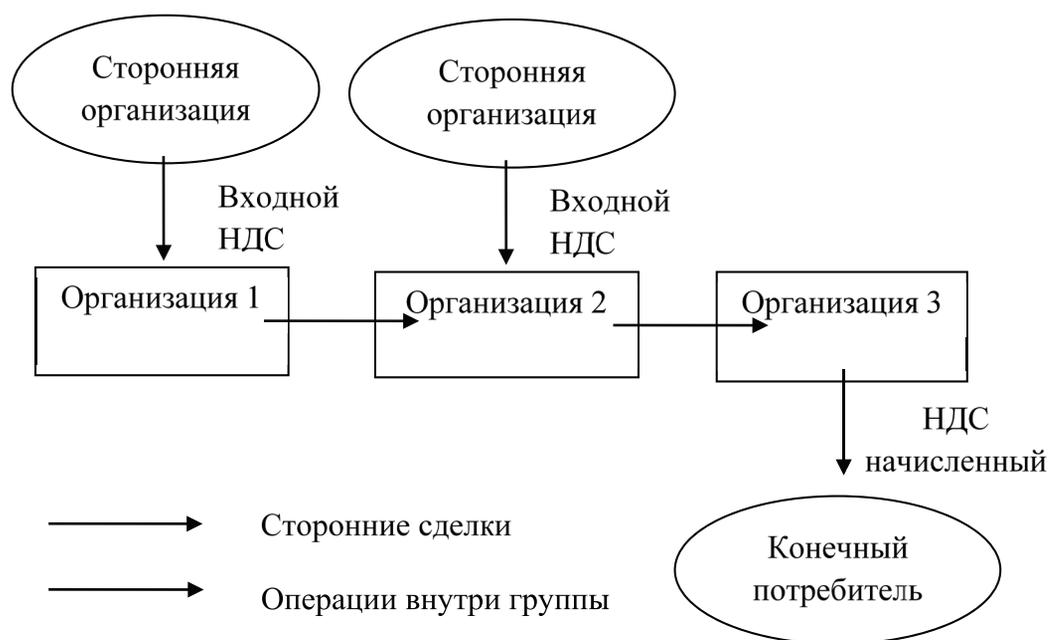


Рис. 3. Схема формирования совокупного НДС группы

Поэтому введение консолидированного НДС — это следующий шаг в развитие российской налоговой системы. Основываясь на опыте государств, которые уже ввели по-

добную систему, и на разборе конкретных примеров по расчету положительных эффектов, можно говорить о целесообразности этого введения.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998; в последней редакции Федерального закона № 392-ФЗ от 03.12.2011 // Российская газета, № 278, 09.12.2011.

2. Федеральный закон № 321-ФЗ от 16.11.2011 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // Собрание законодательства РФ, № 47, ст. 6611, 21.11.2011.
3. Баврин А. А., Кострица В. И. Порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей в консолидированной группе налогоплательщиков (Управленческий учет и финансы. 2013. № 3. С. 240–243).
4. Информационно-аналитический раздел/ Back to basics: VAT and groups of companies/ <http://www.taxjournal.com/>
5. Информационно-аналитический раздел/ Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации. URL: <http://www.nalog.ru/>

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Federal'nyi zakon № 146-FZ ot 31.07.1998 «Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast» pervaya)» // Sobranie zakonodatel'stva RF, № 31, 03.08.1998; v poslednei redaktsii Federal'nogo zakona № 392-FZ ot 03.12.2011 // Rossiiskaya gazeta, № 278, 09.12.2011.
2. Federal'nyi zakon № 321-FZ ot 16.11.2011 «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii v svyazi s sozdaniem konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov» // Sobranie zakonodatel'stva RF, № 47, st.6611, 21.11.2011.
3. Bavrinn A. A., Kostritsa V. I. Poryadok ischisleniya naloga na pribyl» i avansovykh platezhei v konsolidirovannoi gruppe nalogoplatel'shchikov (Upravlencheskii uchet i finansy. 2013. № 3. S. 240–243).
4. Informatsionno-analiticheskii razdel/ Back to basics: VAT and groups of companies/ <http://www.taxjournal.com/>
5. Informatsionno-analiticheskii razdel/ Ofitsial'nyi sait Federal'noi nalogovoi sluzhby Rossiiskoi Federatsii. URL: <http://www.nalog.ru/>