

РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ С ОРГАНИЗАЦИЙ

Н. А. Кондрашова

РЕГИОНАЛЬНЫЕ ЛЬГОТЫ ДЛЯ УЧАСТНИКОВ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация. Практика внедрения с 2012 года в российской экономике правил консолидации расчетов с бюджетом, а именно создание института консолидированных групп налогоплательщиков, позволяет начать обобщение результатов деятельности таких групп за трехлетний период. Наряду с анализом итогов функционирования, положительных и отрицательных тенденции как для самих консолидированных групп так и для бюджетной системы страны, выявляется ряд специфических вопросов, которые до настоящего времени не нашли однозначных ответов. В числе таких вопросов остается отсутствие четкой определенности в отношении применения участниками консолидированной группы налогоплательщиков к относящейся для них доле налогооблагаемой прибыли льгот, предусмотренных законодательством субъектов Российской Федерации. В работе применялись следующие методы научного исследования: сравнительного анализа и синтеза, дедукции и индукции, исторической ретроспективы. Из практики следует, что в состав консолидированных групп налогоплательщиков входят организации, осуществляющие различные виды деятельности и расположенные (имеющие обособленные подразделения) на территории различных региональных субъектов. Рассматриваются примеры в которых участники консолидированных групп могут воспользоваться правом понизить ставку по налогу на прибыль предусмотренную законами субъектов Российской Федерации. Принятие положительного решения о применении пониженной налоговой ставки возможно после устранения неясностей в трактовках региональных законов, которые выявлены в рамках анализа регионального законодательства, проведенного авторами данной статьи.

Ключевые слова: консолидированная группа налогоплательщиков, налог на прибыль, пониженная налоговая ставка, право применения ставки, налогоплательщик, ответственный участник, рядовой участник, региональный бюджет, налоговая база, доля налогооблагаемой прибыли.

Abstract. Russia's experience in implementing tax consolidation rules, in particular, creation of the institution of taxpayers' consolidation groups in 2012 allows to start summarizing the results of their activity for the three-year period. In addition to the analysis of the results, positive and negative effects for both consolidation groups and budget system of Russia, the author of the research article also defines a number of specific issues that haven't been solved so far. These issues include the lack of a clearly defined share of taxable profit rates that can be used by participants of the consolidation group under the law of the Russian Federation. In her research Kondrashova has used the following research methods: comparative analysis and synthesis, deduction and induction and historical retrospect. The results of the analysis demonstrate that consolidation groups of taxpayers include entities conducting all kinds of activities and located/having separate subdivisions in various constituents of the Russian Federation. The author analyzes cases when participants of consolidation groups have the right to reduce the profit tax rate under the law of the Russian Federation. According to the author, it is possible to make a positive decision about application of reduced tax rates after eliminating uncertainties in interpreting regional laws. These uncertainties have been defined by the author in the course of analysis of the regional legislation.

Keywords: share of taxable income, tax base, regional budget, regular participant, responsible participant, taxpayer, right to tax rate, reduced tax rate, income tax, consolidation group of taxpayers.

Практика внедрения с 2012 года в российской экономике правил консолидации расчетов с бюджетом, а именно создание института консолидированных групп налогоплательщиков, позволяет начать обобщение результатов деятельности таких групп за трехлетний период. Наряду с анализом итогов функционирования, положительных и отрицательных тенденции как для самих консолидированных групп так и для бюджетной системы страны, выявляется ряд специфических вопросов, которые до настоящего времени не нашли однозначных ответов. В числе таких вопросов остается отсутствие четкой определенности в отношении применения участниками консолидированной группы налогоплательщиков к относящейся для них доле налогооблагаемой прибыли льгот, предусмотренных законодательством субъектов Российской Федерации.

Из практики следует, что в состав консолидированных групп налогоплательщиков входят организации, осуществляющие различные виды деятельности и расположенные (имеющие обособленные подразделения) на территории различных региональных субъектов.

Отметим, что согласно пункту 9 статьи 278.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [1] к консолидированной налоговой базе группы применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 284 НК РФ. Пунктом 1 статьи 284 НК РФ предусмотрено, что налоговая ставка по налогу на прибыль организаций устанавливается в размере 20 процентов, которая распределяется в следующем порядке: сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 процентов, зачисляется в федеральный бюджет, а сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 процентов, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

При этом налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента.

Отметим, что в отношении указанной границы в данной статье предусмотрены некоторые исключения. Так, для организаций - резидентов

особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться более низкая, чем 13,5 процентов налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. А для организаций - участников региональных инвестиционных проектов законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, которая не может превышать 10 процентов в течение пяти налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором в соответствии с данными налогового учета были признаны первые доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, и не может быть менее 10 процентов в течение следующих пяти налоговых периодов.

Таким образом, границы установления региональными органами власти ставок по налогу на прибыль организаций могут варьироваться от 0 до 18 процентов.

Продемонстрировать это возможно, на примере Закон Республики Бурятия от 26.11.2002 №145-III (ред. от 07.07.2015) «О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» (глава 4 в части налога на прибыль организаций) [2]. Указанным законодательным актом установлены разные ставки по налогу на прибыль организаций, подлежащие зачислению в бюджет Республики Бурятия, в зависимости от определенных условий, а именно 0, 10,0, 13,5, 14,0, 14,5 и 16,0 процентов для организаций, реализующих инвестиционные проекты; для организаций - резидентов туристско-рекреационной особой экономической зоны; для организаций - резидентов зоны экономического благоприятство-

вания в Республике Бурятия; для организаций, для которых по итогам года, предшествующего году применения пониженной ставки по налогу на прибыль, суммарный прирост балансовой стоимости основных фондов организации составил не менее 100% от налоговой базы налога на прибыль; для организаций - управляющих компаний технопарков в Республике Бурятия; для организаций - резидентов технопарков в Республике Бурятия; для организаций - участников регионального инвестиционного проекта. Следует отметить, что в законе упоминание об участниках консолидированной группы налогоплательщиков отсутствует.

Согласно общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 246 НК РФ, налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации. Организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков. При этом, участники консолидированной группы налогоплательщиков исполняют обязанности налогоплательщиков налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в части, необходимой для его исчисления ответственным участником этой группы.

Исходя из приведенных норм, возникает вопрос относительно возможности применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль, подлежащей зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в отношении не только ответственного участника консолидированной группы, который признается налогоплательщиком, но и в отношении рядовых участников группы.

Существует разъяснение Минфина России от 07.03.2014 №03-03-06/1/10201 [3], в котором рассматривается данный вопрос. При этом, позиция финансового ведомства формулируется на основании следующих норм.

В соответствии с пунктом 4 статьи 247 НК РФ для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков определен объект налогообложения - величина совокупной прибыли участников консолидированной

группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника и рассчитываемая в порядке, установленном пунктом 1 статьи 278.1 и пунктом 6 статьи 288 НК РФ.

Согласно пункту 6 статьи 288 НК РФ доля прибыли каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков и каждого из их обособленных подразделений в совокупной прибыли этой группы определяется ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого участника или обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ, в целом по консолидированной группе налогоплательщиков.

Таким образом, по мнению Минфина России, распределение обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций между участниками консолидированной группы налогоплательщиков не сопровождается утратой статуса налогоплательщика налога на прибыль организаций для участников такой группы, не являющихся ее ответственными участниками, в отношении доли прибыли, приходящейся на каждого из этих участников. Сохранение этого статуса налогоплательщика позволяет участникам консолидированной группы налогоплательщиков реализовывать такие права и обязанности, предусмотренные статьей 25.5 НК РФ, как, например, исполнение обязанности по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, соответствующих пеней и штрафов (подпункт 3 пункта 6 статьи 25.5 НК РФ), право обжаловать акты и действия налоговых органов (подпункт 2 пункта 7 статьи 25.5 НК РФ), право на присутствие при проведении налоговой проверки (подпункт 4 пункта 7 статьи 25.5 НК РФ).

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, в соответствии с обязанностями по исчислению и уплате налога, делегированными ему остальными участниками

группы в силу НК РФ и договора о создании группы, определяет величину прибыли, приходящейся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, путем умножения определенной в соответствии с абзацем 2 пункта 6 статьи 288 НК РФ доли прибыли каждого из участников или каждого обособленного подразделения участника консолидированной группы налогоплательщиков на совокупную прибыль этой группы.

Суммы налога (авансовых платежей), подлежащие зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, приходящиеся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, исчисляются по налоговым ставкам, действующим на территориях, где расположены соответствующие участники консолидированной группы налогоплательщиков и (или) их обособленные подразделения.

Таким образом, исходя из приведенных рассуждений финансового ведомства, возможно сделать вывод о применении в отношении рядовых участников консолидированной группы пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль.

Однако, в заключении своего ответа Минфин России, обращает внимание, что разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах дают финансовые органы субъектов Российской Федерации, и что настоящее письмо не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом, а имеет лишь информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам, налоговым органам и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Попробуем самостоятельно разобраться, как на практике исходя из конкретного нормативно-правового акта регионального уровня (законы Ханты-Мансийского автономного округа – Югры и Республики Башкортостан), применить пониженную налоговую ставку к участнику консолидированной группы.

Законом ХМАО - Югры от 30.09.2011 №87-оз (ред. от 17.10.2014) «О ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры» [4] предусмотрено применение пониженных налоговых ставок 14, 15 и 16 процентов для организаций, осуществляющих определенные виды экономической деятельности при соответствующих условиях (например, вкладывающих в текущем отчетном (налоговом) периоде инвестиции в размере не менее суммы, высвобождающейся в результате применения пониженной ставки; осуществляющих инновационную деятельность в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике» и являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства; вкладывающих в текущем отчетном (налоговом) периоде инвестиции в соответствии с инвестиционными программами организаций, принятыми на основании определенных законов). При этом согласно подпункту 4 пункта 3 статьи 2 указанного закона налоговая ставка 14 процентов применяется организациями, осуществляющими деятельность по предоставлению услуг в области добычи нефти и природного газа, являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

Однако, далеко не всеми законами субъектов Российской Федерации, которыми установлены условия и порядок применения пониженной ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты соответствующих субъектов, в настоящее время предусмотрена возможность применения такой ставки к суммам налога (авансовых платежей), приходящимся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков. При этом условия применения пониженной ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты соответствующих субъектов, сформулированы в законах субъектов Российской Федерации применительно к конкретному хозяйствующему субъекту и не распространяют свое действие на участников консолидированных групп.

Так, в соответствии с частью 1 статьи 1 закона Республики Башкортостан от 31.10.2011 №454-з «Об установлении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций инвесторам, осуществляющим инвестиционную

деятельность в форме капитальных вложений в Республике Башкортостан» (далее — Закон РБ) [5] для организаций, состоящих на налоговом учете на территории Республики Башкортостан, заключивших с Правительством Республики Башкортостан соответствующее инвестиционное соглашение о осуществивших капитальные вложения в объекты основных средств производственного назначения, налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, подлежащего зачислению в региональный бюджет, устанавливается в размере 13,5 процентов. При этом датой начала срока реализации инвестиционного проекта признается 1 января года подписания инвестиционного соглашения с Правительством Республики Башкортостан. Частью 1 статьи 2 Закона РБ установлено, что право на применение пониженной налоговой ставки возникает у налогоплательщика с начала года, следующего за годом, в котором фактический объем капитальных вложений в течение первых трех лет реализации инвестиционного проекта достиг уровня, дающего право на ее применение. Особенности применения пониженной ставки в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков в Законе не определены.

Допустим, между организацией – участником консолидированной группы налогоплательщиков и Правительством Республики Башкортостан заключено инвестиционное соглашение об условиях реализации приоритетного инвестиционного проекта Республики Башкортостан, суммарный объем капитальных вложений организации в инвестиционный проект превысил установленный законом порог.

Обязанность ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков истребовать у участников группы документы, пояснения и иную информацию, необходимую для исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, установлена подпунктом 7 пункта 3 статьи 25.5, пунктом 4 статьи 321.2 НК РФ. Согласно разъяснениям Минфина России, изложенным в письмах от 06.02.2012 №03-03-06/1/65, от 30.12.2011 №03-03-06/1/853, от 28.12.2011 №03-03-10/126, от 30.12.2011 №03-03-06/1/852 [6] проверка выполнения условий применения пониженной

ставки налога на прибыль организаций к сумме налога (авансовых платежей), подлежащей зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, приходящейся на каждого из участников консолидированной группы налогоплательщиков и на каждое из их обособленных подразделений, производится ответственным участником группы.

Перечень документов, подтверждающих право на применение пониженной налоговой ставки, приведен в части 2 статьи 1 Закона РБ. Согласно части 3 статьи 1 Закона РБ документы, предусмотренные в пунктах 1, 3, 5 части 2 данной статьи, прилагаются к налоговой декларации за очередной налоговый период (это - акты о приеме-передачи основных средств (их копии); документ, подтверждающий отсутствие задолженности по налогам и сборам в бюджеты всех уровней на конец каждого налогового периода, в котором инвестор заявил право на применение пониженной налоговой ставки; заключение республиканского органа исполнительной власти, подтверждающее наличие инвестиционного соглашения и сумму капитальных вложений в инвестиционный проект). Исходя из перечня установленных Законом подтверждающих применение пониженной налоговой ставки документов до окончания налогового периода, в котором применяется такая ставка, у налогоплательщика отсутствуют документы, предусмотренные пунктами 3-5 части 2 статьи 1 Закона РБ (то есть документы, подтверждающие отсутствие задолженности по налогам и сборам, а также заключение республиканского органа исполнительной власти).

Также следует обратить внимание на ряд положений Закона РБ, допускающих различное толкование.

Согласно абзацу 2 части 1 Закона РБ пониженная налоговая ставка применяется инвестором (Обществом). При этом в соответствии с частью 1 статьи 2 Закона РБ право на применение пониженной налоговой ставки возникает у налогоплательщика. Учитывая, прямую трактовку пункта 1 статьи 246 НК РФ о том, что налогоплательщиками в отношении налога на прибыль по консолидированной группе налогоплательщиками признаются организации, являющиеся ее ответственными участниками, полагаем, что

применение пониженной налоговой ставки доли прибыли, приходящейся на организацию-участника консолидированной группы, сопряжено с определенными налоговыми рисками.

Кроме того, нормы Закона не позволяют однозначно идентифицировать документы, подтверждающие право на применение налоговой ставки. Например, в подпункте 2 части 2 Закона РБ не установлен конкретный перечень документов, подтверждающих фактическое осуществление инвестором прочих затрат в форме капитальных вложений, а в подпункте 3 части 2 Закона РБ не определена форма документа, подтверждающего отсутствие задолженности по налогам и сборам, не конкретизирован нало-

говый орган, который выдает такой документ (региональная налоговая инспекция по месту нахождения организации или Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, на учете которой стоит вся консолидированная группа).

Принимая во внимание изложенное, считаем, что принятие положительного решения о применении пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль участниками консолидированной группы налогоплательщиков возможно после устранения неясностей в трактовке Закона путем проработки указанных выше вопросов с органами власти Республики Башкортостан на законодательном уровне.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // www.consultant.ru.
2. Закон Республики Бурятия от 26.11.2002 №145-III (ред. от 07.07.2015) «О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации» // www.consultant.ru.
3. Письмо Минфина России от 07.03.2014 №03-03-06/1/10201// www.consultant.ru.
4. Закон ХМАО-Югры от 30.09.2011 №87-оз (ред. от 17.10.2014) «О ставках налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры» // www.consultant.ru.
5. Закон Республики Башкортостан от 31.10.2011 №454-з «Об установлении пониженной налоговой ставки налога на прибыль организаций инвесторам, осуществляющим инвестиционную деятельность в форме капитальных вложений в Республике Башкортостан» // www.consultant.ru.
6. Письма Минфина России от 06.02.2012 №03-03-06/1/65, от 30.12.2011 №03-03-06/1/853, от 28.12.2011 №03-03-10/126, от 30.12.2011 №03-03-06/1/852 // www.consultant.ru.

References (transliterated)

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) // www.consultant.ru.
2. Zakon Respubliki Buryatiya ot 26.11.2002 №145-III (red. ot 07.07.2015) «O nekotorykh voprosakh nalogovogo regulirovaniya v Respublike Buryatiya, otnesennykh zakonodatel'stvom Rossiiskoi Federatsii o nalogakh i sborakh k vedeniyu sub'ektov Rossiiskoi Federatsii» // www.consultant.ru.
3. Pis'mo Minfina Rossii ot 07.03.2014 №03-03-06/1/10201// www.consultant.ru.
4. Zakon KhMAO-Yugry ot 30.09.2011 №87-oz (red. ot 17.10.2014) «O stavkakh naloga na pribyl' organizatsii, podlezhashchego zachisleniyu v byudzheth Khanty-Mansiiskogo avtonomnogo okruga – Yugry» // www.consultant.ru.
5. Zakon Respubliki Bashkortostan ot 31.10.2011 №454-z «Ob ustanovlenii ponizhennoi nalogovoi stavki naloga na pribyl' organizatsii investoram, osushchestvlyayushchim investitsionnyuyu deyatelnost' v forme kapital'nykh vlozhenii v Respublike Bashkortostan» // www.consultant.ru.
6. Pis'ma Minfina Rossii ot 06.02.2012 №03-03-06/1/65, ot 30.12.2011 №03-03-06/1/853, ot 28.12.2011 №03-03-10/126, ot 30.12.2011 №03-03-06/1/852 // www.consultant.ru.