

УДК 336.221

К.А. Баннова

МЕТОДИКА УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ СИСТЕМНОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ УЧАСТНИКОВ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Предложена методика управления рисками системного взаимодействия участников консолидированной группы налогоплательщиков, позволяющая идентифицировать риски возникновения налогового контроля, включающая последовательность обязательных действий налогоплательщика и систему показателей расчета возникновения того или иного риска, а также пути предотвращения данных рисков.

Ключевые слова: налог, консолидированная группа налогоплательщиков, налогообложение, компании, организации, прибыль, убытки.

На стадии создания консолидированной группы риски возникают как у государства, так и у налогоплательщиков. Некоторые из них пересекаются между собой и могут проявляться как у государства, так и у налогоплательщиков – участников консолидированной группы.

Автором была разработана методика управления рисками системного взаимодействия участников консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) и государства. Предложенная методика позволит осуществлять прогнозирование рисков в процессе создания и функционирования консолидированных групп налогоплательщиков.

Цель предлагаемой методики – выявление и систематизация рисков, возникающих при создании и функционировании консолидированной группы налогоплательщиков; а также обнаружение наиболее сложных пороговых критериев.

В соответствии с поставленной целью к задачам данной методики относятся:

- 1) выявление рисков на каждом этапе создания и работы в консолидированной группе налогоплательщиков;
- 2) расчет временного периода, через который участники консолидированных групп налогоплательщиков могут перестать соответствовать условиям вхождения в группу;
- 3) определение вероятности выхода из состава консолидированной группы налогоплательщиков через определенный временной период;
- 4) предотвращение рисков, возникающих на каком-либо этапе создания и работы в консолидированной группе налогоплательщиков.

Информационной базой могут выступать выписки из ЕГРЮЛ, различные справки, выписанные участниками консолидированной группы налогоплательщиков, копии платежных поручений на уплату НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДС (копии решений налогового органа о проведении зачета по данным налогам), бухгалтерские балансы, отчеты о прибылях и

убытках за предшествующий календарный год для каждого из участников группы и другие нормативными правовые акты по бухгалтеру.

Автором предлагаются последовательные этапы модели управления рисками системного взаимодействия участников консолидированной группы налогоплательщиков (рис. 1):

1. Оценка фактической целесообразности вхождения в КГН.

Первый этап предполагает разработку и непосредственное внедрение системы мер управления рисками налогового контроля. Данный этап может состоять из нескольких шагов.

Сначала необходимо провести оценку целесообразности вхождения в консолидированную группу налогоплательщиков по следующим критериям:

1.1. Выявление плюсов и минусов вхождения в КГН.

Плюсы компаний, входящих в КГН:

– участники консолидированной группы освобождаются от контроля со стороны налоговых органов на предмет взаимозависимости согласно закону №227-ФЗ от 11.11.2011 о взаимозависимых лицах;

– в ситуации, когда одна компания, входящая в КГН, несет убытки за счет обновления производственных мощностей либо закупки нового оборудования для улучшения качества сырья и т.д., все участники консолидированной группы могут занизить свою налогооблагаемую базу на сумму понесенных расходов данной компанией;

– сделки между участниками КГН не подвергаются контролю на предмет трансфертного ценообразования в соответствии со ст. 105.14 НК РФ [1].

Минусы компаний, входящих в КГН:

– возможно переложение всей ответственности по уплате налога на прибыль, штрафов, пеней на одного участника – ответственного участника группы;

– предоставление единой декларации по консолидированной группе налогоплательщиков не освобождает участников консолидированной группы налогоплательщиков от обязанностей сдачи декларации по налогу на прибыль по доходам, не вошедшим в налоговую базу консолидированной группы налогоплательщиков;

– при вхождении в группу консолидированных налогоплательщиков компании не смогут зачесть убытки прошлых лет в качестве расхода при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль;

– при выходе из консолидированной группы компания обязана вернуться на общий режим налогообложения либо в систему, в которой она находилась до вступления в группу, и исчислять налог на прибыль согласно той системе, в которой находилась до вхождения в группу.

Анализ направлен на устранение организационного риска и риска неинформирования. В рамках анализа следует просчитать необходимость вхождения в консолидированную группу налогоплательщиков в связи с расчетом налога на прибыль, исходя из прибылей и убытков компаний, входящих в группу. В данном случае плюсом консолидации можно считать высвободившиеся средства, которые группа организаций может направить на покупку

нового оборудования или на разработку НИОКР для последующего развития отрасли.

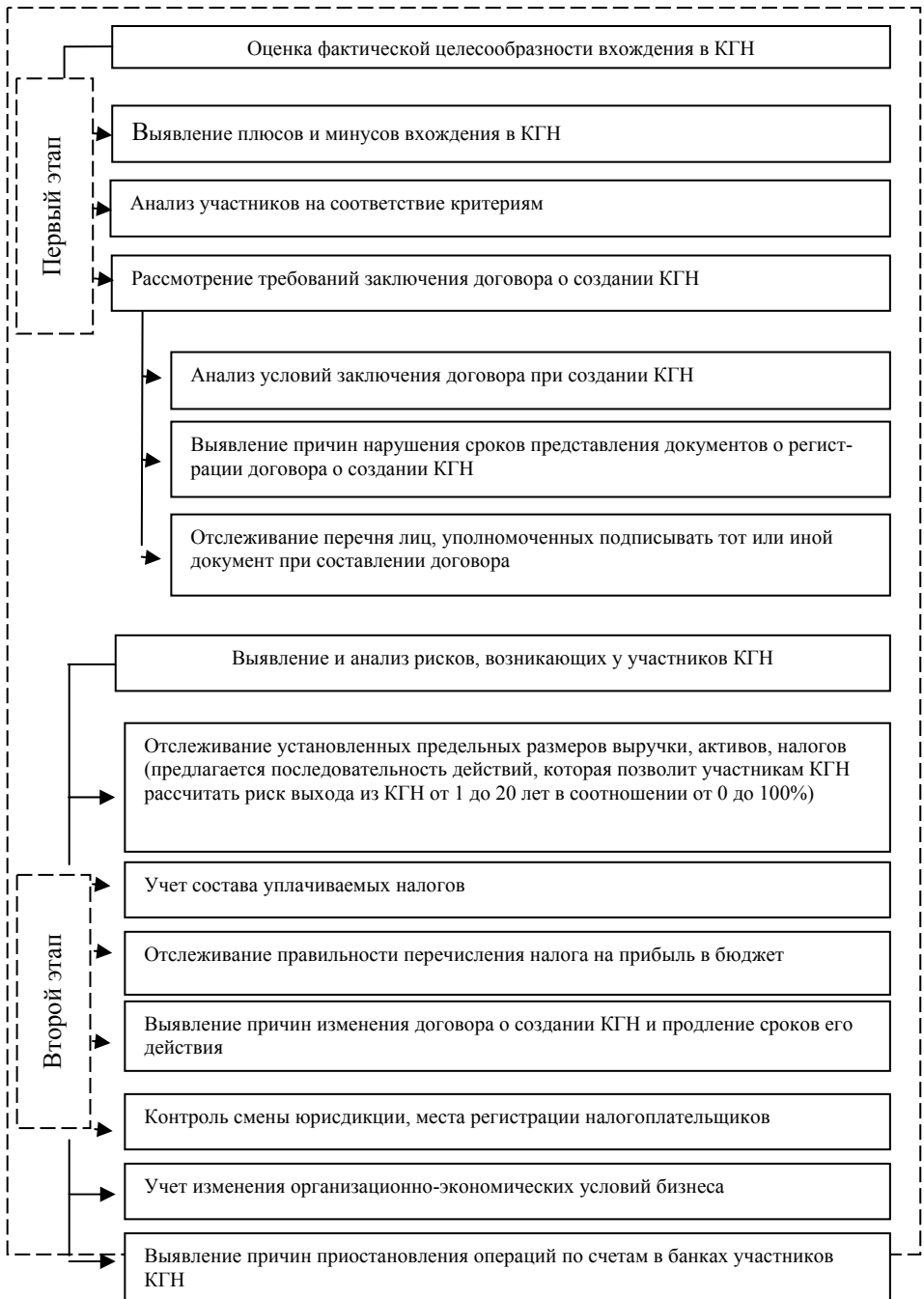


Рис. 1. Этапы управления рисками системного взаимодействия участников КГН

1.2. Анализ участников на соответствие критериям вхождения в КГН.

Данный анализ проводится согласно корректировке состава контрагентов, желающих войти в консолидированную группу налогоплательщиков по признакам соответствия критериям вхождения в консолидированную группу налогоплательщиков, а также из анализа деятельности каждой отдельной компании, желающей войти в консолидированную группу налогоплательщиков. Данный этап включает отказ от части контрагентов; корректировку состава контрагентов; изменение долей участия.

1.2.1. Отказ производится при несоответствии условиям вхождения в КГН, а также при выявлении случая соответствия каждой отдельной организации запрещенному перечню деятельности организаций, которые не могут войти в КГН.

Таким образом, в КГН не могут войти:

1.2.1.1. Организации, занимающиеся разными сферами деятельности.

1.2.1.2. Резиденты особой экономической зоны.

1.2.1.3. Организации, применяющие специальные налоговые режимы.

1.2.1.4. Банк как отдельная организация.

1.2.1.5. Страховые организации.

1.2.1.6. Негосударственные пенсионные фонды.

1.2.1.7. Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не являющиеся банками.

1.2.1.8. Компании, являющиеся участниками другой консолидированной группы налогоплательщиков.

1.2.1.9. Организации, которые не признаются плательщиками налога на прибыль.

1.2.1.10. Организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие налоговую ставку 0% по налогу на прибыль.

1.2.1.11. Организации, являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес.

1.2.1.12. Клиринговые организации.

1.2.2. Отслеживание установленных предельных размеров выручки, активов, налогов и т.д.

Данный шаг направлен на предупреждение риска выхода из состава КГН и соответственно риска возникновения проверки со стороны налоговых органов, включает в себя формирование доказательной информационно-документальной базы соответствия конкретного условия вхождения в КГН.

Для этого необходимо составить таблицы по каждому участнику, в которых будет отражаться размер выручки, активов, налогов, уплаченных в бюджет, подтверждение данных документов выписками из ЕГРЮЛ.

1.3. Рассмотрение требований заключения договора о создании КГН включает такие этапы:

1.3.1. Анализ условий заключения договора при создании КГН.

Из-за несоответствия договора определенным условиям и требованиям, а также внесенным изменениям в договор и продления срока его деятельности налоговые органы могут отказать в регистрации.

Данный этап включает в себя отслеживание требований заключения договора о создании КГН, в котором обязательно должны быть указаны:

1.3.1.1. Предмет договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

1.3.1.2. Перечень и реквизиты организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков.

1.3.1.3. Наименование организации – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

1.3.1.4. Перечень полномочий, которые участники консолидированной группы налогоплательщиков передают ответственному участнику этой группы.

1.3.1.5. Порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления прав ответственным участником и другими участниками консолидированной группы налогоплательщиков, ответственность за невыполнение установленных обязанностей.

1.3.1.6. Срок, исчисляемый в календарных годах, на который создается консолидированная группа налогоплательщиков, в случае если она создается на определенный срок, либо указание на отсутствие определенного срока, на который создается эта группа.

1.3.1.7. Показатели, необходимые для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль организаций для каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков с учетом особенностей, предусмотренных ст. 288 НК РФ.

1.3.2. Выявление причин нарушения сроков представления документов о регистрации договора о создании КГН.

Анализ причин и предотвращение непредставления (представления не в полном объеме) или нарушения срока представления в уполномоченный налоговый орган документов для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Можно выделить следующие причины возникновения данной ситуации:

1.3.2.1. Если договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков не зарегистрирован в налоговом органе по месту нахождения организации – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. В случае, если ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесен к категории крупных налогоплательщиков, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков подлежит регистрации в налоговом органе по месту учета указанного ответственного участника консолидированной группы в качестве крупнейшего налогоплательщика.

1.3.2.2. Если ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков не представил в налоговый орган следующие документы:

– подписанное уполномоченными лицами всех участников создаваемой консолидированной группы заявление о регистрации договора создания консолидированной группы налогоплательщиков;

– два экземпляра договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;

– документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных пп. 2, 3 и 5 ст. 25.2 НК РФ, заверенные ответственным участником консоли-

дированной группы налогоплательщиков, в том числе копии платежных поручений на уплату налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых (копии решений налогового органа о проведении зачета по перечисленным выше налогам), бухгалтерских балансов, отчетов о финансовых результатах за предшествующий календарный год для каждого из участников группы;

– документы, подтверждающие полномочия лиц, подписавших договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

Также необходимо отслеживать срок представления документов.

Данный срок должен быть не позднее 30 октября года, предшествующего налоговому периоду, начиная с которого исчисляется и уплачивается налог на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков.

1.3.3. Отслеживание перечня лиц, уполномоченных подписывать тот или иной документ при составлении договора.

При подписании документов не уполномоченными на это лицами налоговые органы откажут в регистрации договора.

Несоответствие договора требованиям, описанным выше, влечет риск отказа в регистрации договора налоговым ведомством.

2. Выявление и анализ рисков, возникающих у участников КГН.

Анализ позволит выявить такие риски, как организационный, риск неинформированности, недостаточности знаний в налоговой сфере, риск несоответствия участников группы всем требованиям вхождения в КГН, риск упущенной выгоды.

2.1. Отслеживание установленных предельных размеров выручки, активов, налогов.

Включает в себя анализ соответствия каждой отдельной компании определенным критериям, описанным ниже:

2.1.1. Совокупная сумма налогов, уплаченных в течение года, должна достигать 10 млрд руб.

2.1.2. Суммарный объем выручки от продажи товаров, работ, услуг на дату подачи документов для регистрации договора должен составлять 100 млрд руб. и выше.

2.1.3. Совокупная стоимость активов на дату подачи документов для регистрации договора должна составлять 300 млрд руб. и выше.

2.1.4. Доля непосредственного и (или) косвенного участия одной организации в уставном (складочном) капитале других организаций должна составлять 90% и выше.

Спрогнозируем динамику падения суммарной стоимости активов и суммарной выручки КГН на заданном временном интервале с целью определения вероятности расформирования консолидированной группы по причине несоответствия данных показателей регламенту. Авторская модель не предусматривает рассмотрение динамики налоговых отчислений по причине сильной корреляции этого параметра с размером совокупной выручки.

Модель предполагает прогнозирование указанных экономических показателей посредством определения линии тренда и его дальнейшей экстраполяции. Аппроксимация данных финансовой отчетности осуществляется методом наименьших квадратов.

Оценка риска расформирования КГН рассчитывается по следующему алгоритму:

- построение линии тренда;
- экстраполяция на заданный временной интервал;
- нахождение доверительных интервалов с варьируемым значением критерия Стьюдента;
- нахождение значений коэффициента Стьюдента, соответствующих величине доверительного интервала, выходящего за заданный предел для соответствующего параметра;
- оценка риска расформирования КГН.

Рассмотрим реализацию авторского алгоритма.

В соответствии с представленной методикой вероятность выхода организаций из состава КГН для анализируемого предприятия составляет $99\% < k_1 < 99,9\%$.

Таким образом, автором представлена модель оценки риска выхода организаций из состава КГН на основании прогноза величины совокупной стоимости активов и суммарной выручки. Модель предполагает прогнозирование данных параметров посредством экстраполяции линии тренда, определенной аппроксимацией данных финансовой отчетности за известный период. Для нахождения функциональной зависимости автором применяется метод наименьших квадратов. Данный метод позволяет использовать для аппроксимации функции различного вида (полиномиальную, степенную и др.). Детерминирующим фактором распада КГН в авторской модели является падение уровня регламентирующих параметров ниже установленной нормы. Вследствие этого оценка риска выхода организаций из состава КГН осуществляется варьированием квантиля распределения Стьюдента, характеризующего величину доверительного интервала экстраполированного значения.

2.2. Учет состава уплачиваемых налогов, в отношении которых может производиться проверка полноты их исчисления и уплаты на основе положений контроля за трансфертным ценообразованием.

В соответствии со ст. 105.14 НК РФ это сделки, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах.

2.3. Отслеживание правильности перечисления налога на прибыль в бюджет ответственным участником.

2.3.1. Грамотное составление отчетности и недопущение ошибок.

2.3.2 Правильное перераспределение между бюджетами налога на прибыль.

Доля каждой компании по налогу на прибыль выделяется, исходя из показателей среднесписочной численности и средней стоимости амортизируемого имущества, далее полученное число умножается на общую сумму налога и перечисляется в федеральный бюджет в размере 2%, а оставшаяся сумма – в бюджет каждого отдельного региона присутствия компании – участника консолидированной группы налогоплательщиков.

Риск: налоговый риск у государства в недополучении регионами отчислений по налогу на прибыль в связи с несовершенством методики расчета

распределения налоговых отчислений, получении штрафных санкций из-за неправильного расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и соответственно перераспределении между бюджетами.

Рекомендации: при грамотном отслеживании данного пункта устраняется социальный риск, проявляющийся в потере рабочих мест из-за недофинансирования регионов, которые недополучили отчисления по налогу на прибыль, соответственно недопущение сокращения бюджета на социальные нужды.

2.4. Выявление причин изменения договора о создании КГН и продление срока его действия. Данное обстоятельство связано с такими факторами, как:

2.4.1. Невыполнение условий, предусмотренных ст. 25.2 НК РФ, в отношении хотя бы одного участника консолидированной группы налогоплательщиков.

2.4.2. Подписание документов не уполномоченными на это лицами.

2.4.3. Нарушение срока представления документов на изменение указанного договора.

2.4.4. Непредставление (представление не в полном объеме) документов для регистрации соглашения об изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (решения о продлении срока действия указанного договора), которое представляется ответственным участником в налоговый орган.

Это могут быть такие документы, как:

2.4.4.1. Уведомление о внесении изменений в договор.

2.4.4.2. Подписанные уполномоченными лицами участников консолидированной группы налогоплательщиков два экземпляра соглашения об изменении договора.

2.4.4.3. Документы, подтверждающие полномочия лиц, подписавших соглашение о внесении изменений в договор.

2.4.4.4. Документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных ст. 25.2 НК РФ, с учетом внесенных изменений в договор.

2.4.4.5. Два экземпляра решения о продлении срока действия договора.

2.5. Контроль смены юрисдикции, места регистрации налогоплательщиков (перенос производства в офшорные зоны и т.д.).

2.6. Учет изменения организационно-экономических условий бизнеса. Это происходит в целях соответствия условиям, при соблюдении которых сделки признаются контролируруемыми (несоответствие условиям вхождения в группу, смена регистрации, становление нерезидентом, имеющим льготу по налогу на прибыль, переход на специальные налоговые режимы компаний, имеющих представительство в офшорных зонах).

2.7. Выявление причин приостановления операций по счетам в банках участников консолидированной группы налогоплательщиков.

Данный риск связан с непредставлением налоговых деклараций по налогу на прибыль в налоговый орган. Участники консолидированной группы налогоплательщиков, за исключением ответственного участника данной группы, не представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего учета, если они не получают доходы, не включаемые в консолидированную налоговую базу консолидированной группы согласно п. 7 ст. 289 НК РФ. Соответственно по отношению к участникам КГН при соблюдении вышеука-

занного условия не подлежат применению положения Кодекса, предусматривающие право налогового органа на взыскание штрафа, а также на приостановление операций по счетам в банках в связи с непредставлением налоговой декларации по налогу на прибыль организациями в налоговый орган по месту постановки их на учет. Необходимо отметить, что ранее Федеральной налоговой службой неоднократно (письма от 25.04.2012 № ЕД-4-3/7018@ и от 27.04.2012 № ЕД-4-3/7143@) обращалось внимание территориальных налоговых органов на то, что участники КГН не представляют в налоговые органы по месту своего нахождения (месту учета в качестве крупных налогоплательщиков), а также по месту нахождения своих обособленных подразделений налоговые декларации, если они не получают доходов, не включаемых в консолидированную налоговую базу группы. Информация о регистрации договоров о создании консолидированных групп налогоплательщиков, об участниках этих групп доводилась до налоговых органов инспекциями, осуществлявшими регистрацию договоров, и ФНС России.

Несмотря на это, например, в отношении участников КГН с ответственным участником ОАО «АК «Транснефть» в ряде территориальных налоговых органов допущены факты приостановления операций по счетам в банках из-за непредставления налоговых деклараций по налогу на прибыль организациями, направления требований о явке руководителя и главного бухгалтера в налоговый орган.

В связи с этим участникам консолидированной группы требуется разработать официальное письмо, которое должно быть направлено в налоговый орган по месту регистрации о донесении информации. В нем должна быть ссылка на письмо ФНС России от 08.11.2012 № АС-4-3/18843.

Предложенная автором методика позволит потенциальным участникам КГН формировать состав групп компаний-участников КГН, устойчивый во времени; поможет компаниям сформировать необходимый уровень требуемых показателей, а также осуществлять прогнозирование. Использование данной методики даст возможность сократить риски при создании консолидированной группы и сформировать отлаженный механизм управления рисками.

Наличие дополнительных финансовых ресурсов в консолидированном бюджете РФ может послужить основой формирования целевого государственного фонда для поддержания ряда актуальных направлений инвестиционной деятельности, связанной с развитием технологий, а также финансирования исследований с целью вовлечения в хозяйственную деятельность новых территорий и новых видов деятельности.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ (НК РФ). Ч. 1 от 31.07.1998 №146-ФЗ.