

## **RAILWAYS**

This article attempts to examine the evolution of the control system wagon in a planned economy, the problems that the old system was faced with rising share of the private car fleet and to plan the development of the infrastructure of the railway industry.

Получено 05.10.2012

---

---

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг  
(проблемы повышения эффективности).  
Вып. 5. Ч. 2. Гомель, 2012**

---

УДК 656.2.033.92

*Д. Н. КУШНЕРОВ, канд. экон. наук*

*Белорусский государственный университет транспорта*

## **КОНСОЛИДИРОВАННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ВОЗМОЖНОСТЬ ЕГО ПРИМЕНЕНИЯ НА БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГЕ**

Описаны сущность и преимущества механизма консолидированного налогообложения для крупных интегрированных структур. Исследованы предпосылки, имеющиеся на Белорусской железной дороге, для отнесения ее к категории консолидированных плательщиков налогов.

В современном мире определяющую роль в функционировании экономических систем, повышении эффективности производства, обеспечении устойчивого экономического роста играют крупные хозяйственные структуры. Функционирование таких структур, результаты их деятельности приводят к значимым последствиям как на уровне отраслей и секторов, так и на уровне всей экономики страны. Среди множества сложных систем наибольшее распространение получили крупные интегрированные структуры, ориентированные на финансово-промышленную деятельность. Крупные интегрированные структуры, располагая значительными ресурсами и производственными мощностями, контролируют помимо большого числа предприятий, которые входят в их состав, и формально независимые организации, оказывая на них свое влияние через систему договоров и заказов. Возросшая роль крупных интегрированных структур, их влияние на экономику не только внутри страны, но и на международном уровне привели к появлению нового понятия – мезоэкономика – описывающего всю совокупность интегрированных звеньев экономики. Крупные интегрированные структуры способ-

ствуют решению ряда фундаментальных проблем экономики: привлечение капитала для осуществления крупных проектов, диверсификация производства для оперативного реагирования на изменение рыночной конъюнктуры, создание благоприятных условий для осуществления научно-технического прогресса, поддержка социально-ориентированных программ.

Многие ученые сходятся во мнении, что интегрированные структуры обнаруживают налоговые недостатки в сравнении с отдельным предприятием: на самостоятельном предприятии убытки одного отдела могут погашаться прибылями другого отдела, в интегрированных структурах, в состав которых входят самостоятельные юридические лица, изначально такая возможность не заложена. Кроме того, крупные объединения, располагая значительными ресурсами, доминируя во многих сферах человеческой деятельности, являются одновременно и крупными плательщиками налогов. Все это выделяет такие структуры в особую категорию, для которой многие страны разрабатывают особые налоговые механизмы, наиболее распространенным из которых является введение режима консолидированного налогообложения. При налоговой консолидации группа компаний с абсолютным или преимущественным участием одних в других воспринимается как одна экономическая единица для целей налогообложения, финансовые результаты при расчете налогов определяются на уровне группы в целом, при этом внутригрупповые финансовые взаимоотношения из расчетов исключаются, а головная компания принимает на себя большую часть налоговых обязанностей группы. Основная идея введения института налоговой консолидации заключается в том, что он отвечает принципу целесообразности, так как налоговое бремя консолидированного налогоплательщика соответствует реальному экономическому положению определенной группы компаний в большей степени, чем при раздельном налогообложении организаций, входящих в такую группу. Введение консолидированного налогообложения имеет ряд преимуществ, как для плательщиков, так и для государства: поддержка убыточных направлений деятельности, сокращение процедур налогового администрирования и транзакционных налоговых издержек, упрощение порядка расчета отдельных налогов внутри консолидированного плательщика.

Налоговая консолидация является эффективным механизмом противодействия уклонению от уплаты налогов. Многие страны, в которых действуют крупные структуры, столкнулись с таким явлением, как трансфертное ценообразование и бюджеты этих стран терпят из-за этого существенные убытки. При трансфертном ценообразовании одна компания корпорации, зарегистрированная в регионе с высокими налоговыми ставками, реализует свою продукцию по заведомо заниженным ценам другой компании этой же корпорации, зарегистрированной в «налоговой гавани» или регионе с пони-

женными налоговыми ставками. И уже эта компания извлекает сверхприбыль и платит налоги по более низким ставкам. Налоговая консолидация позволяет противодействовать такому механизму, поскольку в этом случае финансовый результат определяется на уровне корпорации в целом, а, следовательно, не имеет значения, кто, кому и по какой цене реализует продукцию внутри крупной структуры.

При налоговой консолидации имеется возможность суммирования прибылей одних участников консолидированной группы с убытками других участников этой же группы. Но это не должно рассматриваться как способ ухода от уплаты налогов. Предприятия объединены и консолидируются не для уплаты налогов, консолидированная уплата – лишь следствие, причиной являются уже сложившиеся теснейшие производственные, технологические либо финансовые связи. То есть консолидация осуществляется в рамках уже сложившихся структур, не следует думать, что к ним будут присоединяться какие-то сторонние убыточные организации. В рамках сложившихся структур могут быть убыточные организации или виды деятельности, но это не будут хронически убыточные предприятия, занятые производством. В наличии таких подразделений не заинтересована ни одна крупная структура. К таким организациям могут относиться учреждения социальной сферы (так называемые планово убыточные) или подразделения в период вывода новой продукции на рынок, либо осуществляющие какие-либо инновации. Инновации – это всегда большие единовременные затраты, а в рамках крупных интегрированных структур это позволяет маневрировать возможностью более свободно определять эти затраты на научные исследования и с меньшими издержками осуществлять технологическое перевооружение. И такие предприятия целесообразно поддерживать.

Можно долго дискутировать на предмет того, будет ли при консолидации снижение поступления налогов в бюджет или нет, аргументы есть как за, так и против. Но только практика покажет, как реально ведет себя данный механизм в Республике Беларусь. А условия таковы, что интеграция в ЕЭП потребует унификации в том числе и налоговых законодательств, Российская Федерация механизм налоговой консолидации ввела с 1 января 2012 года, в Республике Казахстан данный вопрос прорабатывается. Поэтому в нашей стране введение института консолидированных налогоплательщиков видится не такой уж далекой перспективой. Для противодействия снижению налогов при консолидации имеется ряд защитных механизмов: распространение консолидации только на резидентов; предприятия не должны находиться в стадии реорганизации, ликвидации либо банкротства; запрет на участие организаций, использующих особые режимы налогообложения; зачет убытков только в случае, если они получены в период работы в консолидированной

группе, убытки, полученные до и после этого, в зачет не принимаются. На стадии реализации механизма налоговой консолидации этот аспект можно усилить, запретив принимать в группу предприятия, которые имели убытки на протяжении последних, например, пяти лет.

Налоговая консолидация допускается для крупных структур. В нашей стране – это структуры, давно работающие на рынке, имеющие устойчивую деловую репутацию, в большинстве своем государственной формы собственности. И таким структурам не выгодно использовать налоговую консолидацию для разработки серых схем ухода от налогов, поскольку призрачный эффект от экономии налогов может обернуться серьезными санкциями ввиду более пристального внимания налоговых органов. Деловая репутация в данном случае важнее.

При консолидированном налогообложении отдельные налоги централизованно уплачиваются одной компанией группы (полномочным представителем) за всех ее участников, уплата осуществляется по месту регистрации этого полномочного представителя. Поскольку до консолидации каждая организация самостоятельно платила налоги, определенная доля из которых зачислялась в местные бюджеты, то встает вопрос о потерях местными бюджетами доходов. Существует механизм решения этого вопроса. Если государство определит, что механизм налоговой консолидации нужен и необходимо его внедрять, то вопрос о потерях местных бюджетов лежит на поверхности. За счет перераспределения нормативов регулирующих налогов, которые остаются в распоряжении местных бюджетов, можно урегулировать и сохранить их доходы на прежнем уровне. Кроме того, не всегда доходная база местных бюджетов определяется размером собственных и закрепленных доходов, в данном случае подключаются методика и механизмы межбюджетного регулирования. И если они эффективно срабатывают, то эту проблему можно безболезненно решить.

Введение института консолидированных налогоплательщиков может стать важным шагом на пути реформирования национальной налоговой системы и позволит подняться нашей стране в рейтинге Всемирного банка по оценке делового климата. В 2011 году Республика Беларусь занимала в нем 68-е место. При этом, одним из подрейтингов оценки является эффективность системы налогообложения, по данному параметру наша страна находится на 183-м месте. Этот подрейтинг оценивается по трем параметрам: налоговые выплаты, временные затраты и налоговая ставка. Оценка временных затрат, связанных с налогами, по данным 2011 года составляет 798 часов, в развитых странах Организации экономического сотрудничества и развития этот показатель составляет 199 часов, то есть практически в 4 раза меньше. Поэтому сокращение времени, транзакционных издержек, связанных с расчетом налогов и налоговым администрированием, является весьма

важным для нашей страны.

Кроме того, рейтинг ведения бизнеса тесно связан с рейтингом конкурентоспособности, который отслеживает Всемирный экономический форум. Беларусь, в отличие от таких стран, как Бельгия, Болгария, Бенин, не входит в рейтинг конкурентоспособности. Связь между этими двумя рейтингами достаточно тесная, коэффициент корреляции составляет 0,79. Это означает, что уменьшение транзакционных издержек, связанных с совершенствованием налогового климата, является очень важным для обеспечения рейтинга конкурентоспособности.

Одной из отраслей экономики любой страны мира, в которой традиционно присутствуют крупные интегрированные структуры, является транспорт, одно из ведущих мест в этой сфере принадлежит железнодорожному транспорту. Не является исключением и Республика Беларусь: около 80 % из всего грузооборота по стране и около 40 % от общего пассажирооборота приходится на железнодорожный транспорт, удельный вес добавленной стоимости железнодорожного транспорта в валовом внутреннем продукте составляет более 2 %, на нем занято около 2,6 % экономически активного населения страны. Железнодорожный транспорт в нашей стране представлен государственным объединением «Белорусская железная дорога», в состав которого входит более 60 юридических лиц, железнодорожные предприятия имеются во всех областях и районах республики, общая протяженность дороги – более 5,5 тысяч километров.

Может ли железная дорога претендовать на использование механизма консолидированного налогообложения? Юридический статус – государственное объединение – соответствует кругу организаций, которые имеют право на включение в состав консолидированного плательщика. Основным видом деятельности Белорусской железной дороги является перевозка пассажиров, грузов, багажа грузобагажа и почты. Продукцией железной дороги является транспортная услуга, представляющая собой весь комплекс перевозочной деятельности по транспортному обслуживанию пользователей, включая оформление перевозочных документов, посадку и высадку пассажиров, погрузочно-выгрузочные и начально-конечные операции, собственно перемещение пассажиров и грузов, а также другие сопутствующие работы и услуги, необходимые клиентам транспорта. Оказание транспортной услуги осуществляется на основании единого технологического процесса перевозок, под которым понимается совокупность последовательно и параллельно осуществляемых операций на всех этапах пространственного перемещения грузов и пассажиров, при обеспечении полной сохранности грузов и безопасности пассажиров.

Для оказания транспортной услуги сформирована особая структура Бе-

лорусской железной дороги, основу которой составляют шесть отделений, являющихся юридическими лицами. Отделения дороги объединяют 142 обособленных структурных подразделений, из них: 21 железнодорожный узел, 17 локомотивных депо, 12 вагонных депо, 20 дистанций пути, 13 дистанций сигнализации и связи, 7 дистанций электроснабжения и другие подразделения. Кроме того, в структуру Белорусской железной дороги входят 22 предприятия дорожного подчинения, выполняющие работы по ремонту транспортных коммуникаций, снабженческие, информационные функции. Предприятия дорожного подчинения имеют статус юридического лица. Каждая организация и структурное подразделение железной дороги выполняет конкретную функцию в едином технологическом процессе перевозок, последующая общая технологическая увязка выполняемых ими операций позволяет осуществить процесс перевозки.

Все организации государственного объединения «Белорусская железная дорога» имеют государственную форму собственности, учреждены железной дорогой либо находятся в ее подчинении. Функции по управлению организациями, входящими в состав объединения, выполняет специально на то уполномоченная структура – Управление Белорусской железной дороги.

Организации, входящие в состав железной дороги, ведут бухгалтерский и налоговый учет, составляют бухгалтерскую отчетность по одинаковым правилам в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». Ежегодно на железной дороге утверждается учетная политика на очередной финансовый год, обязательная для применения всеми организациями, входящими в состав государственного объединения.

Специфика организации перевозочного процесса и особенности проведения взаиморасчетов с иностранными железными дорогами потребовали формирования на Белорусской железной дороге особого порядка определения доходов и конечных результатов ее деятельности. Для этого на железной дороге все доходы, полученные от клиентов за перевозки, концентрируются на едином доходном счете, а финансовый результат работы определяется только на уровне Управления дороги. Все остальные организации, входящие в состав Белорусской железной дороги, доходы от перевозок получают не от клиентов, а от Управления дороги в порядке перераспределения общей суммы заработанных доходов.

Таким образом, на Белорусской железной дороге, которая является одним из крупнейших плательщиков налогов в Республике Беларусь, имеются все предпосылки для создания механизма консолидированного налогообложения. Кроме того, структура железной дороги построена таким образом, что вопрос о выделении полномочного представителя консолидированного плательщика налогов уже решен изначально. В этом качестве может выступать

Управление Белорусской железной дороги, как орган, осуществляющий функции по руководству и координации деятельности всех организаций, входящих в состав объединения.

Для успешного внедрения механизма налоговой консолидации в рамках конкретной крупной интегрированной структуры должен быть разработан практический инструментарий его применения. Основная сложность здесь заключается в том, что, несмотря на общность целей и единую стратегию, в рамках интегрированной структуры объединены разнородные предприятия, зачастую юридически самостоятельные. Поэтому наиболее проблемной областью в организации деятельности группы предприятий является управление ее финансовыми потоками, на которую в рамках консолидированного налогообложения накладывается еще и обязанность одного субъекта – консолидированного плательщика – рассчитать и заплатить определенные налоги за всю группу.

Следует сказать, что на железной дороге уже имеются определенные элементы консолидированного налогообложения. Так, в настоящее время действует Указ Президента Республики Беларусь от 03.04.2006 г. № 186 «О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов» (далее – Указ № 186). В соответствии с этим указом Белорусская железная дорога представляет налоговые декларации и уплачивает в централизованном порядке налог на добавленную стоимость по перевозкам и налог на прибыль по сводному балансу основной деятельности. При расчете этих налогов учитываются налоговые льготы, предусмотренные для железной дороги и каждой организации, входящей в ее состав. Таким образом, два налога (НДС по перевозкам, налог на прибыль организаций, входящих в баланс основной деятельности) на железной дороге уплачиваются централизованно. Все остальные налоги каждая организация и обособленные структурные подразделения железной дороги уплачивают самостоятельно.

Указом № 186 заложены определенные основы налоговой консолидации для Белорусской железной дороги: в качестве плательщика рассматриваются не каждая из организаций, входящих в состав железной дороги, а дорога в целом; при централизованном расчете налогов учитываются льготы, предоставляемые каждой из организаций; составляется единая декларация по централизованным налогам. Однако, такой порядок нельзя назвать полноценной консолидацией, поскольку централизована уплата только отдельных частей соответствующих налогов, другие части этих налогов каждая организация, входящая в состав железной дороги, платит самостоятельно:

– по НДС децентрализованно рассчитывается и уплачивается налог с

оборотов по иным видам деятельности, не связанным с перевозками. Кроме того, самостоятельно этот налог со всех своих оборотов уплачивают организации, входящие в состав государственного объединения «Белорусская железная дорога», но не относящиеся к перевозкам;

– налог на прибыль самостоятельно рассчитывается и уплачивается организациями, входящими в состав объединения, но не включенными в баланс основной деятельности.

То есть, несмотря на то, что для железной дороги установлен особый порядок расчетов по отдельным налогам, имеющий признаки налоговой консолидации, он не позволяет рассматривать ее как консолидированного налогоплательщика. Таким образом, в случае введения в Республике Беларусь института консолидированных налогоплательщиков Белорусская железная дорога вполне может претендовать на придание ей такого статуса, но это потребует выработки определенных механизмов для реализации данного порядка на практике.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Камалиев, Т. Ш. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Т. Ш. Камалиев. – М., 2009. – 177 с.

2 Косолапов, А. И. Специальные налоговые режимы (теория и практика): дис. д-ра экон. наук: 08.00.10 / А. И. Косолапов. – М., 2007. – 326 с.

3 О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов: Указ Президента Респ. Беларусь от 03.04.2006 № 186 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 55. – С. 6–8.

4 О структуре Белорусской железной дороги: приказ Начальника Белорус. жел. дор. от 1 февраля 2010 г. № 45Н : с изм. и доп. : текст по состоянию на 20 авг. 2010 г. – Минск, 2010. – 37 с.

*D. KUSHNEROV, PhD*

*Belarusian State University of Transport*

#### **CONSOLIDATED TAX AND ITS APPLICATION ON BELARUSIAN RAILWAYS**

Describes the nature and advantages of the mechanism of the consolidated taxation for large integrated structures. Investigated the premise The available on Belarusian Railways, to assign it to the category of consolidated taxpayers.

Получено 16.10.2012