Налог на прибыль при изменении структуры участников КГН

Ключевые слова:
налог на прибыль, обособленное подразделение, участник, консолидированная группа налогоплательщиков

У организаций, имеющих широкую сеть структурных подразделений, постоянно происходят процессы создания новых обособленных подразделений и закрытия действующих. Это в полной мере относится и к участникам консолидированных групп налогоплательщиков (далее — КГН, группа). Каким образом изменение структуры участников КГН сказывается на порядке исчисления авансовых платежей и налога на прибыль организаций? Каковы особенности заполнения налоговых деклараций по группе?

Г.С. Кулакова

Обособленных подразделений несколько — налоговая база одна

Напомним, что налогоплательщиком налога на прибыль по КГН является ответственный участник этой группы. Именно на него в соответствии с договором о создании КГН возложены обязанности по исчислению и уплате налога по группе.

Порядок уплаты налога на прибыль организацией, имеющей обособленные подразделения, регламентируется ст. 288 НК РФ [1]. Положения данной статьи применяются и ответственным участником КГН при уплате налога (авансовых платежей) по этой группе с учетом установленных особенностей.

По общему правилу уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, производится налогоплательщиками по месту нахождения организации, а также *по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений* исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения [1, п. 2 ст. 288].

Местом нахождения обособленного подразделения признается место осуществления организацией деятельности через свое обособленное подразделение [1, п. 2 ст. 11].

Из совокупности приведенных положений следует, что уплата налога должна производиться по месту нахождения организации и *ее действующих обособленных подразделений*.

Для расчета налога, подлежащего уплате в бюджеты регионов, должна быть определена доля прибыли каждого участника КГН и каждого из его обособленных подразделений в совокупной прибыли группы. Доля прибыли рассчитывается ответственным участником как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества каждого участника или его обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по КГН.

После чего ответственный участник, исходя из долей прибыли и совокупной прибыли группы, определяет величину прибыли, приходящейся на каждого из участников и на каждое из их обособленных подразделений.

Вместе с тем налоговое законодательство разрешает налогоплательщикам, имеющим несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, не распределять прибыль по каждому из таких подразделений, а исчислять долю прибыли из совокупности названных выше показателей по всем этим обособленным подразделениям.

Поскольку данный порядок действует в отношении всех налогоплательщиков (норма, ограничивающая его применение участниками КГН, в НК РФ отсутствует), им может воспользоваться и ответственный участник. Данное разъяснение содержится в письме Минфина России от 02.03.2012 № 03-03-06/4/15[1].

Таким образом, ответственный участник КГН вправе производить расчет доли прибыли в целом по группе обособленных подразделений конкретного участника, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации.

Следует отметить, что правом на централизованный порядок исчисления и уплаты налога на прибыль воспользовались все действующие в настоящее время КГН.

Сколько Приложений № 6а должно включаться в налоговую декларацию

При расчете налога, подлежащего уплате в бюджеты регионов в централизованном порядке в соответствии с абзацем вторым п. 2 ст. 288 НК РФ, *по каждой группе*, в которую включаются участник КГН (головная организация) и (или) его обособленные подразделения, находящиеся на территории одного субъекта Российской Федерации, *составляется отдельное Приложение № 6а к Листу 02* (с кодом «4» по реквизиту «Расчет составлен») [2, приложение № 1]. При этом в Приложении № 6а указываются ИНН и КПП участника по месту нахождения обособленного подразделения, которое выбрано в качестве ответственного обособленного подразделения [2, п. 10.13.2 приложения № 3].

Например, если на территории какой-либо области или края находится участник КГН (головная организация) и два его обособленных подразделения, а также три обособленных подразделения другого участника КГН, то в данном случае оформляются **два** Приложения № 6а (с кодом «4» по реквизиту «Расчет составлен») с выбранными двумя ответственными обособленными подразделениями.

Приложения № 6а включаются в налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций, составляемую в целом по КГН. Декларация представляется только в налоговый орган по месту учета ответственного участника КГН. Этим налоговым органом ведется учет начисленных налоговых обязательств и их исполнение в отношении как федерального бюджета, так и бюджетов всех субъектов Российской Федерации, в которых находятся участники группы и их подразделения.

В налоговые органы по месту учета иных участников КГН и месту нахождения их обособленных подразделений декларации *не направляются*, учет налоговых обязательств ими *не ведется*.

Следовательно, при создании участником КГН новых обособленных подразделений в субъектах Российской Федерации, на территории которых уже имеются ответственные обособленные подразделения этого участника, отдельные Приложения № 6а по каждому новому подразделению или группе новых подразделений *не составляются*. Показатели среднесписочной численности работников и стоимости амортизируемого имущества по новым обособленным подразделениям учитываются в общем порядке при расчете доли налоговой базы, приходящейся в целом на группу обособленных подразделений участника КГН, находящихся на территории субъекта Российской Федерации.

Если ранее у участника КГН не было обособленных подразделений в данном регионе, то при их создании в текущем налоговом периоде Приложение № 6а (с кодом «4» по реквизиту «Расчет составлен») по ним составляется начиная с отчетного периода, в котором они созданы.

[1] Доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 21.03.2012 № ЕД-4-3/4756@.

Если подразделения ликвидируются...

Как указывалось выше, уплата налога в бюджеты регионов должна производиться по месту нахождения организации и ее *действующих обособленных подразделений*.

Учитывая, что на практике консолидированными группами применяется централизованный порядок уплаты налога, при закрытии участником КГН в течение налогового периода единственного обособленного подразделения или всех обособленных подразделений (включая ответственное), находящихся в субъекте Российской Федерации, авансовые платежи за последующие отчетные периоды и налог за текущий налоговый период по бывшему месту нахождения таких обособленных подразделений уплачиваться не должны.

Каковы особенности составления Приложений № 6а в данной ситуации?

В НК РФ специальный порядок исчисления и уплаты налога при закрытии обособленных подразделений участников КГН не предусматривается.

В этом случае заполнение Приложений № 6а к Листу 02 осуществляется в порядке, установленном для Приложений № 5 к Листу 02, с учетом алгоритма расчета налога при закрытии обособленных подразделений [2, пункты 10.11 и 10.13 приложения № 3]. Аналогичные разъяснения ранее давались в письмах Минфина России при массовом переходе налогоплательщиков на централизованный порядок уплаты налога (см., например, письмо от 10.08.2006 № 03-03-04/1/624).

Соответственно в случае закрытия в течение налогового периода единственного обособленного подразделения или всех обособленных (включая ответственное) подразделений участника КГН в субъекте Российской Федерации в налоговые декларации по КГН, представляемые за последующие после закрытия отчетные периоды и за налоговый период, включаются Приложения № 6а (с кодом «3» по реквизиту «Расчет составлен»).

При росте налоговой базы в целом по КГН в Приложениях № 6а до окончания налогового периода по закрытым обособленным подразделениям *сохраняются* показатели о доле налоговой базы, налоговой базе и исчисленном налоге за последний отчетный период, предшествующий их закрытию.

При снижении налоговой базы в целом по КГН (строка 120 Листа 02) по сравнению с предыдущим отчетным периодом и отчетным периодом, после которого закрыты обособленные подразделения, ранее исчисленный налог на прибыль как в целом по КГН, так и по группам участников КГН и их обособленным подразделениям, включая закрытые, *подлежит уменьшению*.

Для этого определяется налоговая база, приходящаяся на группу закрытых обособленных подразделений (строка 050 Приложения № 6а с кодом «3» по реквизиту «Расчет составлен»): доля налоговой базы за последний отчетный период, в котором эти обособленные подразделения действовали (строка 040), умножается на сумму налоговой базы в целом по КГН за отчетный (налоговый) период (строка 030). Таким образом осуществляется корректировка налоговой базы и суммы налога, ранее «сохраненные» за закрытыми подразделениями участника КГН.

Учитывая, что налоговые декларации составляются нарастающим итогом с начала года, в целях распределения прибыли между участниками КГН и их действующими обособленными подразделениями консолидируемая налоговая база по группе должна быть определена *без учета налоговой базы, приходящейся на закрытые обособленные (включая ответственное) подразделения*. Для этих целей в Приложениях № 6а и № 6 предусмотрена строка 031.

Определенная в указанном порядке налоговая база принимается за 100% и распределяется между группами из участников КГН и их действующих обособленных подразделений.

Пример.

В июне 2012 г. участник КГН — ООО «Капитал-Вест» принял решение о закрытии двух обособленных подразделений в одном из субъектов Российской Федерации. Других подразделений общество в этом регионе не имеет. КГН исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, т. е. отчетными периодами для нее являются месяц, 2 месяца, 3 месяца и т. д. до окончания календарного года. По итогам 5 месяцев (январь — май) налоговая база в целом по КГН составила 100 000 ед., а доля налоговой базы по закрытым обособленным подраз-

делениям — 20%. За 6 месяцев (январь – июнь) налоговая база по КГН увеличилась до 125 000 ед. Предположим, что налоговая база за 7 месяцев 2012 г. в целом по КГН снизится и составит только 70 000 ед.

Налоговая база (исходя из доли) по закрытым обособленным подразделениям за 5 месяцев 2012 г. равна 20 000 ед. (100 000 × 20%), авансовый платеж налога — 3600 ед. (20 000 × 18%). В следующем отчетном периоде — по итогам 6 месяцев 2012 г. — налоговая база в целом по КГН возросла по сравнению с предыдущим отчетным периодом. В связи с этим налоговую базу, исчисленную по закрытым обособленным подразделениям за 5 месяцев 2012 г., и авансовые платежи пересчитывать не нужно.

Налоговая база по КГН за 7 месяцев 2012 г. уменьшится по сравнению с налоговой базой за 5 месяцев (за последний отчетный период, в течение которого закрытые обособленные подразделения работали). Значит, по закрытым обособленным подразделениям налоговая база за 7 месяцев 2012 г. составит 14 000 ед. (70 000 × 20%), соответственно авансовый платеж будет уменьшен до 2520 ед.

Из налоговой базы за 7 месяцев 2012 г., определенной в целом по КГН, ответственный участник вычитает уточненную налоговую базу по закрытым обособленным подразделениям (70 000 – 14 000). Полученная налоговая база (56 000 ед.) принимается за 100% и распределяется при расчете авансовых платежей налога на прибыль за 7 месяцев 2012 г. между участниками КГН без обособленных подразделений (головным подразделением) и их действующими обособленными подразделениями.

При закрытии участником КГН *одного из своих обособленных подразделений*, находящихся на территории субъекта Российской Федерации (не являющегося ответственным обособленным подразделением), отдельное Приложение № 6а (с кодом «3» по реквизиту «Расчет составлен») по этому обособленному подразделению *не составляется*. Показатели среднесписочной численности работников и стоимости амортизируемого имущества по данному обособленному подразделению до его закрытия учитываются в общем порядке при расчете доли налоговой базы, приходящейся в целом на группу обособленных подразделений участника КГН, находящихся на территории субъекта Российской Федерации.

Если участник КГН *принимает решение о закрытии ответственного обособленного подразделения*, по месту нахождения которого уплачивается налог, то одновременно должно быть выбрано новое ответственное подразделение, расположенное на территории этого же субъекта Российской Федерации[2].

Поскольку по месту нахождения ответственного обособленного подразделения уплачивается (вернее, учитывается) налог на прибыль за группы обособленных подразделений участников, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, его закрытие в течение налогового периода не ведет к прекращению уплаты налога в бюджет региона. Уплата налога на прибыль по ненаступившим срокам платежа продолжает учитываться по месту нахождения вновь выбранного ответственного обособленного подразделения с учетом исчисленных ранее авансовых платежей[3].

Учитывая, что уплату налога на прибыль в бюджеты всех уровней производит ответственный участник КГН, а учет платежей осуществляет один налоговый орган (по месту учета ответственного участника), при закрытии обособленных подразделений участников документы по уплате налога в рамках группы, которые бы передавались из одного налогового органа в другой (как это происходит у обычных налогоплательщиков), отсутствуют. НПП

[2] Порядок уведомления о выборе нового ответственного обособленного подразделения изложен в письме ФНС России от 20.04.2012 № ЕД-4-3/6656@.

[3] Аналогичные разъяснения в отношении обычных налогоплательщиков (не являющихся участниками КГН) приведены в письме ФНС России от 30.12.2009 № ШС-22-3/990@.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп.).

2. Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, Порядка ее заполнения: приказ ФНС России от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@.

об авторе

Г.С. Кулакова,
советник государственной гражданской службы РФ 1-го класса
avtor2@nalogkodeks.ru