

Дата поступления рукописи в редакцию: 25.01.2026 г.
Дата принятия рукописи в печать: 09.02.2026 г.

DOI: 10.24412/3034-2422-2026-1-37-41

КУРДОВЕР Руслан Витальевич,
студент 4 курса ОФО бакалавриата
ФГБОУ ВО «Российский государственный
университет правосудия им. В. М. Лебедева»
e-mail: Kurdover.rus@mail.ru

КИЛЬДЮШКИНА Алина Вячеславовна,
студентка 4 курса ОФО бакалавриата
ФГБОУ ВО «Российский государственный
университет правосудия им. В. М. Лебедева»
e-mail: kildyushkinaal@mail.ru

ЭВОЛЮЦИЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РФ

АННОТАЦИЯ. Институт консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) являлся одним из наиболее значимых нововведений в российском налоговом праве, направленным на повышение прозрачности и эффективности налогообложения крупных корпоративных структур. Созданный Федеральным законом № 321-ФЗ в 2011 году, данный институт позволял объединять организации - налогоплательщиков налога на прибыль - для расчёта совокупного финансового результата и уплаты налога в консолидированном порядке. За время существования КГН прошёл несколько этапов развития: введение, ограничение регистрации и последующее упразднение с 1 января 2023 года. В статье анализируются предпосылки появления КГН, его нормативно - правовая база, экономические и бюджетные последствия функционирования, а также причины отмены. На основе изучения научных публикаций и официальных данных делается вывод, что, несмотря на первоначальные цели по упрощению налогового администрирования и снижению трансфертных рисков, институт КГН не достиг ожидаемой эффективности и был ликвидирован вследствие дисбаланса интересов государства и регионов, а также снижения налоговых поступлений.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: консолидированная группа налогоплательщиков, налог на прибыль организаций, налоговое администрирование, Федеральный закон № 321-ФЗ, Федеральный закон № 443-ФЗ, трансфертное ценообразование, межбюджетные отношения, налоговая политика Российской Федерации, эффективность налоговых механизмов, упразднение института КГН.

KURDOVER Ruslan Vitalievich,
4th year student of the General Education
Faculty of the Bachelor's Degree Program
V. M. Lebedev Russian State University of Justice

KILDYUSHKINA Alina Vyacheslavovna,
4th year student of the General Education
Faculty of the Bachelor's Degree Program V. M. Lebedev
Russian State University of Justice

THE EVOLUTION OF LEGAL REGULATION OF CONSOLIDATED GROUPS OF TAXPAYERS IN THE RUSSIAN FEDERATION

ANNOTATION. The institution of consolidated groups of taxpayers (CGT) was one of the most significant innovations in Russian tax law, aimed at increasing the transparency and efficiency of taxation of large corporate structures. Created by Federal Law No. 321-FZ in 2011, this institution allowed organizations—profit taxpayers—to combine their income tax results and pay taxes on a consolidated basis. Since its inception, the CGT has undergone several stages of development: introduction, registration restrictions, and subsequent abolition on January 1, 2023. This article analyzes the preconditions for the emergence of the

CGT, its legal framework, the economic and budgetary implications of its operation, and the reasons for its abolition. Based on a study of scientific publications and official data, it is concluded that, despite the initial goals of simplifying tax administration and reducing transfer risks, the institution of the CGT did not achieve the expected effectiveness and was liquidated due to an imbalance of interests between the state and the regions, as well as a decrease in tax revenues.

KEY WORDS: consolidated group of taxpayers, corporate income tax, tax administration, Federal Law No. 321-FZ, Federal Law No. 443-FZ, transfer pricing, interbudgetary relations, tax policy of the Russian Federation, efficiency of tax mechanisms, abolition of the institution of the consolidated group of taxpayers.

Институт консолидированных групп налогоплательщиков (далее по тексту - КГН) в российском налоговом праве представляет собой значительное нововведение. Согласно части 1 статьи 25.1 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), консолидированной группой налогоплательщиков признается «...добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим Кодексом, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков...» [1]. Иными словами, КГН - это объединение нескольких организаций-плательщиков налога на прибыль в единую группу для целей исчисления и уплаты налога с учётом совокупного финансового результата. Такой подход призван повысить эффективность налогообложения крупного бизнеса, облегчить процедуры трансфертного ценообразования и устранить избыточную административную нагрузку. При этом регулирование такого института прошло значительную эволюцию - от появления идеи до закрепления в законодательстве, реализации на практике и возникновения спорных вопросов судебной практики высших судебных инстанций.

Институт КГН появился в 2011 году в связи с принятием Федерального закона от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» [2] (далее - Федеральный закон № 321-ФЗ). Как отмечала Т.В. Витвицкая в статье «Преимущества и недостатки введения консолидированных групп налогоплательщиков» введение режима налоговой консолидации в Российской Федерации «...обусловлено необходимостью: - перехода на международные стандарты финансовой отчетности в связи с вхождением РФ 22 августа 2012 года в ВТО; - перераспределения налоговых поступлений по регионам; - совершенствования системы противодействия трансфертному ценообразованию; - оптимизации налоговой нагрузки на крупный бизнес...» [3]. Упразднение же института КГН было с 1 января 2023 года Федеральным законом № 443-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации

и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [4] (далее - Федеральный закон № 443-ФЗ). За такой, как кажется на первый взгляд короткий срок - 12 лет, можно сделать определенные выводы о его работе и эффективности.

Начиная изучение института КГН, для начала необходимо рассмотреть экономическую обстановку до его введения. Российское налоговое законодательство до 2011 года не предусматривало возможность налогообложения организаций в составе консолидации. Мотивы появления института включают международные тенденции по борьбе с трансфертным ценообразованием, потребность крупного бизнеса в упрощении налогового администрирования, а также в стремление государства повысить прозрачность налогообложения холдинговых структур [5].

Как уже ранее было сказано, ключевым шагом стало принятие Федерального закона от 16.11.2011 № 321-ФЗ, которым в НК РФ была введена глава 3.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков» и установлены основные нормы об условиях создания, регистрации и прекращения действия КГН. Позднее, в связи с выявленными рисками были приняты изменения - в частности, Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ [6] претерпел изменения которые коснулись ограничений в регистрации и в сроке действия ранее созданных договоров о КГН. Основные положения о критериях участия и порядке регистрации закреплены в статьях 25.1 - 25.6 НК РФ. Если выделять этапы развития института КГН, то условно можно разделить на три этапа, на основании принятия изменений в НК РФ:

1 этап - 2011 год - введение института КГН в российское законодательство;

2 этап - 2018 год - отдельные ограничения в отношении создания КГН;

3 этап - 2023 год - упразднение КГН;

В доктрине выделяются вопросы правовой природы КГН (группа не является юридическим лицом), добровольности участия, влияние на межбюджетные отношения и механизмы распределения поступлений, а также риски использования режима для налоговой оптимизации. Аналитические материалы и исследования (включая работы Кондрашовой, Бабенко, Троянской и др.) детально рассматривают последствия введения режима и предлагают варианты корректировок. К примеру, вышеупомянутая Кондрашова Н.А. в статье «Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков» в качестве

исторической предпосылки, как основ правовой природы данного института, считает, что «...К концу первого десятилетия XXI в. потребность в совершенствовании правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций превратилась в одну из первоочередных задач налоговой политики РФ, о чем свидетельствуют положения Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020г. и Бюджетных посланий Президента РФ Федеральному Собранию РФ на 2008-2010 гг. и 2009-2011 гг...» [7].

М.А. Троянская и Е.А. Ермакова в статье «Консолидированная группа налогоплательщиков: сочетание интересов государства и налогоплательщиков» выделяют достоинства и недостатки введения института КГН как для государства, так и для налогоплательщиков [8]. Так, по мнению авторов, главными достоинствами введения института КГН для государства выделяют: «...Снижается необходимость осуществления контроля за применением трансфертных цен между взаимозависимыми организациями; уменьшается круг возможностей для применения схем уклонения от налогообложения; снижаются негативные последствия, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами РФ; повышаются прозрачность и эффективность администрирования крупнейших налогоплательщиков; унифицируется налоговая система; снижается налоговая конкуренция регионов; растут доходы бюджетов в местах присутствия компаний - участников КГН, а также инвестиции налогоплательщиков - участников КГН...». А для налогоплательщиков достоинством являются следующие положения: «...Стимулирование развития интегрированных структур; возможность суммировать прибыли и убытки различных участников группы; снижение налоговой нагрузки на крупный бизнес; повышение конкурентоспособности участников группы на внутреннем рынке; возможность инвестировать высвободившиеся средства...». Также значительное влияние данный институт оказал и на формирование бюджетов субъектов Российской Федерации и региональные налоговые системы. Кондратьева Е.А. в статье «Институт консолидированной группы налогоплательщиков и формирование бюджетов регионов в Российской Федерации» привела положительные аспекты введения института КГН: «...- Перераспределение налога на прибыль из регионов, где находились головные организации холдингов, в регионы, где было сосредоточено основное производство; - Обеспечение стабильности налоговых платежей в региональные бюджеты в течение нескольких лет, независимо от финансового результата каждой отдельной организации; - Повышение заинтересованности субъектов РФ в создании благоприятного инвестиционного климата, так как по новому производственному активу начиналась уплата налога на прибыль до момента получения

положительного финансового результата...» [9]. Но вместе с преимуществами, также наблюдались и определенные негативные последствия, среди которых: - Снижение доходов региональных бюджетов. Например, в 2012 году потери региональных бюджетов от поступлений налога на прибыль при функционировании КГН составили 61 млрд рублей (в числе пострадавших 18 регионов), а к 2014 году потери составили 127 млрд рублей в 32 регионах; - Сложности прогнозирования бюджетных доходов на уровне отдельного субъекта; - Создание условий для внезапного снижения доходов бюджета субъекта, в котором осуществляли деятельность прибыльные предприятия, за счёт получения убытков налогоплательщиками в других регионах, входящих в КГН.

Если говорить об упразднении института КГН, то, как ранее упоминалось, это произошло вследствие принятия Федерального закона № 443-ФЗ. Одной из главных причин упразднения возможности создания новых консолидированных групп налогоплательщиков, по мнению замминистра финансов Алексея Сазанова, является то, что «...Институт КГН искажает честную экономическую конкуренцию. При обсуждении возможности его продления после 2022 года Минфин России придерживался позиции, что необходимо либо дать право создавать КГН всем с какого-то года, либо отказаться от этого института...» [10]. Также подчеркивалось, что «...сохранять преференции для 16 отдельных холдингов, формирующих КГН, когда остальные российские холдинги воспользоваться такой преференцией не могут, - нечестно. «Условия должны быть равными для всех». Министерство финансов РФ разъясняло, что отмена КГН в целом приведет к увеличению поступлений налога на прибыль организаций, но по отдельным регионам возможно снижение. Также на решение об упразднении КГН отреагировали и крупнейшие компании. 16 крупнейших холдингов: «Газпром», «Лукойл», «Роснефть», «Газпром нефть», «Сургутнефтегаз», X5 Group, «Транснефть», «Атомэнергопром», «Татнефть», «Новатэк», НЛМК, «Евраз», «Норникель», «Северсталь», «МегаФон» и «Мечел» пытались через Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) пролоббировать отсрочку прекращения действия института до конца 2025 года, но их действия не привели к положительному результату. На совете законодателей министр финансов Антон Силуанов выступил против продления действия КГН, свою позицию он аргументировал тем, что «...Ряд бизнесменов предлагает продлить действие этой нормы в условиях новых сложных для предпринимателей ... Но мы считаем, что норму продлевать нельзя, мы не будем поддерживать такие предложения. Мы выступаем, как и Госдума, и Совет Федерации за то, чтобы более четко настроить системы межбюджетных отношений в условиях изменения зачисления налога на прибыль...» [11].

Таким образом, подводя итог анализу возник-

новения, становления и упразднения института КГН в Российской Федерации, можно сделать вывод, что в результате работы данного института не были достигнуты цели, которые ставились во время его введения, а также появились и новые проблемы, так как уже через 5 лет после его

введения, в 2017 году, наблюдалось значительное снижение доли налога на прибыль от КГН. Согласно анализу, проведенному Счетной палатой, за период 2011 - 2016 годов доля налога на прибыль от КГН снизилась с 27,8% до 13,3% по России в целом [12].

Список литературы:

- [1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 2025 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
- [2] Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // Парламентская газета, № 50, 24.11-01.12.2011.
- [3] Витвицкая Т. В. Преимущества и недостатки введения института консолидированных групп налогоплательщиков // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. 2015. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/preimuschestva-i-nedostatki-vvedeniya-instituta-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov> (дата обращения: 21.10.2025).
- [4] Федеральный закон от 21.11.2022 № 443-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О внесении изменений в статью 4 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 28.11.2022, № 48, ст. 8310.
- [5] Бабенко Дмитрий Александрович Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги // Финансовый журнал. 2014. №2 (20). // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vvedenie-instituta-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov-v-rossii-predvaritelnye-itogi> (дата обращения: 20.10.2025).
- [6] Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ (ред. от 02.07.2021) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 06.08.2018, № 32 (часть I), ст. 5095.
- [7] Кондрашова Н. А. Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков // Международный бухгалтерский учет. 2013. №2. // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-sozdaniya-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov> (дата обращения: 20.10.2025).
- [8] Троянская М. А., Ермакова Е. А. Консолидированная группа налогоплательщиков: сочетание интересов государства и налогоплательщиков // ЭБП. 2015. №1 (43). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konsolidirovannaya-gruppa-nalogoplatelshchikov-sochetanie-interesov-gosudarstva-i-nalogoplatelshchikov> (дата обращения: 20.10.2025).
- [9] Кондратьева Е. А. Институт консолидированной группы налогоплательщиков и формирование бюджетов регионов в Российской Федерации // Вестник Академии права и управления. 2016. №2 (43). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institut-konsolidirovannoy-gruppy-nalogoplatelshchikov1-i-formirovanie-byudzhetrov-regionov-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 21.10.2025).
- [10] Информация Минфина России от 14 октября 2022 года // Информационно-правовой портал «Гарант» // URL: <https://base.garant.ru/405472631/> (дата обращения: 21.10.2025).
- [11] Экономика: «Минфин выступил против продления действия института КГН после 2023 года» // Официальный сайт информационного агентства «Интерфакс» - URL: <https://www.interfax.ru/business/838192> (дата обращения: 21.10.2025).
- [12] Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института консолидированной группы налогоплательщиков за период 2012–2017 годов» // официальный сайт Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации // URL: <http://council.gov.ru/media/files/UZUY2ZKXh50ijwPeQ5x9Q3PS5hq9H3qz.pdf> (дата обращения: 21.10.2025).

References:

- [1] Tax Code of the Russian Federation (Part One) of July 31, 1998 No. 146-FZ (as amended in 2025) // Collected Legislation of the Russian Federation. – 1998. – No. 31. – Art. 3824.
- [2] Federal Law of November 16, 2011 No. 321-FZ «On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation in Connection with the Creation of a Consolidated Group of Taxpayers» // Parliamentary Newspaper, No. 50, November 24-December 1, 2011.
- [3] Vitvitskaya T. V. Advantages and Disadvantages of Introducing the Institute of Consolidated Groups of Taxpayers // Socio-Economic and Humanitarian Journal of the Krasnoyarsk State Agrarian University. 2015. No. 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/preimuschestva-i-nedostatki-vvedeniya-instituta-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov> (accessed: 21.10.2025).
- [4] Federal Law of 21.11.2022 No. 443-FZ (as amended on 08.08.2024) «On Amendments to Article 4 of Part One, Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and Certain Legislative Acts of the Russian

Federation» // Collected Legislation of the Russian Federation, 28.11.2022, No. 48, Art. 8310.

[5] Babenko, Dmitry Aleksandrovich, Introduction of the Institute of Consolidated Groups of Taxpayers in Russia: Preliminary Results // Financial Journal. 2014. No. 2 (20). // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vvedenie-instituta-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov-v-rossii-predvaritelnye-itogi> (date of access: 20.10.2025).

[6] Federal Law of 03.08.2018 No. 302-FZ (as amended on 02.07.2021) «On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation» // Collected Legislation of the Russian Federation, 06.08.2018, No. 32 (Part I), Art. 5095.

[7] Kondrashova N. A. Prerequisites for the Creation of Consolidated Groups of Taxpayers // International Accounting. 2013. No. 2. // URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-sozdaniya-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshchikov> (date of access: 20.10.2025).

[8] Troyanskaya M. A., Ermakova E. A. Consolidated group of taxpayers: combination of interests of the state and taxpayers // EVR. 2015. No. 1 (43). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konsolidirovannaya-gruppa-nalogoplatelshchikov-sochetanie-interesov-gosudarstva-i-nalogoplatelshchikov> (date of access: 20.10.2025).

[9] Kondratieva E. A. Institute of consolidated group of taxpayers and formation of regional budgets in the Russian Federation // Bulletin of the Academy of Law and Management. 2016. No. 2 (43). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institut-konsolidirovannoy-gruppy-nalogoplatelshchikov1-i-formirovanie-byudzhetrov-regionov-v-rossiyskoy-federatsii> (accessed: 21.10.2025).

[10] Information from the Ministry of Finance of Russia dated October 14, 2022 // Information and legal portal «Garant» // URL: <https://base.garant.ru/405472631/> (accessed: 21.10.2025).

[11] Economy: «The Ministry of Finance spoke out against extending the validity of the institution of consolidated group of taxpayers after 2023» // Official website of the Interfax news agency - URL: <https://www.interfax.ru/business/838192> (date of access: 21.10.2025).

[12] Transcript of the round table meeting on the topic «Results of the application of the institution of consolidated group of taxpayers for the period 2012-2017» // Official website of the Federation Council of the Federal Assembly of the Russian Federation // URL: <http://council.gov.ru/media/files/UZUY2ZKXh50ijwPeQ5x9Q3PS5hq9H3qz.pdf> (date of access: 21.10.2025).





ЮРКОМПАНИ
www.law-books.ru

Юридическое издательство «ЮРКОМПАНИ»
издает научные журналы:

- Научно-правовой журнал «Образование и право», рекомендованный ВАК Министерства науки и высшего образования России (специальности 12.00.01, 12.00.02), выходит 1 раз в месяц.
- Научно-правовой журнал «Право и жизнь», рецензируемый (РИНЦ, E-Library), выходит 1 раз в 3 месяца.