

УДК 336.221

Ю.А. Рюмина, К.А. Баннова**ПРИЧИНЫ И ПОСЛЕДСТВИЯ КОНСОЛИДАЦИИ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

Организация налогообложения группы компаний связана с заинтересованностью государства в сокращении негативных последствий функционирования организаций как отдельных экономических субъектов. В статье проводится сравнительный анализ применяемых норм о консолидированных налогоплательщиках и смежных институтах в других странах, обобщается история развития и распространения механизма консолидированной налоговой отчетности за рубежом, рассматриваются классификация основных моделей налогообложения групп компаний, принципы и условия введения и применения механизма налогообложения групп компаний в зарубежных государствах. Авторами сделан вывод о том, что стратегическая оценка целесообразности введения в стране режима налогообложения групп компаний должна основываться на глубоком анализе происходящих в стране экономических процессов.

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

Консолидация подразумевает обобщение коммерческих и финансовых результатов деятельности группы предприятий, рассматриваемых в качестве единого хозяйствующего субъекта. Одновременно с этим введение консолидированного налогообложения является одной из мер решения серьезнейшей проблемы – прогрессирующего кризиса налоговых систем большинства западных государств.

По оценкам специалистов, в настоящее время многие страны достигли своеобразного предела налогообложения (изъятия государством части национального дохода), причем не только в экономическом, но и социально-практическом смысле. В сложившейся ситуации дальнейший рост обложения чреват качественными изменениями в экономической структуре общества. Данное обстоятельство объясняет, почему количество государств, считающих введение налоговой консолидации эффективной и перспективной мерой, неуклонно растет. Поэтому в перспективе можно ожидать широкого распространения данной системы налогообложения, а также развития процессов унификации систем различных государств на международном уровне.

Накопившиеся изменения в экономике России делают актуальным обновление экономического содержания некоторых дефиниций, составляющих основу гражданско-правовых отношений в обществе. И такая работа чрезвычайно важна, поскольку содержание данных понятий при условии присвоения им соответствующего правового статуса оказывает непосредственное влияние на хозяйственную жизнь страны. Корректное правовое оформление конкретных экономических отношений позволяет оптимизировать работу экономического механизма со всеми вытекающими позитивными последствиями.

Основными причинами принятия закона № 321-ФЗ от 16.11.2011 стали следующие:

1. Необходимость перехода на международные стандарты финансовой отчетности в связи с вхождением России 22 августа 2012 г. в ВТО.
2. Перераспределение налоговых поступлений по регионам согласно формуле расчета налоговых отчислений от консолидированной группы налогоплательщиков.
3. Совершенствование налогового контроля за трансфертным ценообразованием.
4. Снижение налоговой нагрузки на крупный бизнес.

В связи с вхождением России в ВТО российским компаниям необходимо будет формировать консолидированную отчетность по группам предприятий, соответственно появилась необходимость в открытости данной отчетности, которой могут заинтересоваться инвесторы, также для участия в международных проектах необходимо показывать консолидированную отчетность, где видна стабильность предприятия в целом.

Правительство России, принимая данный закон, хотело также решить проблему перераспределения налоговых отчислений в бюджеты страны, поскольку большинство групп взаимозависимых организаций в РФ осуществляет свою деятельность на территории нескольких субъектов РФ и (или) муниципальных образований, что порождает проблему справедливого распределения налоговых поступлений. Указанная проблема усугубляется установленной в п. 1 ст. 284 НК РФ возможностью для субъектов РФ снижать ставку налога на прибыль в части, поступающей в территориальный бюджет.

Данное обстоятельство создает возможности для налоговой конкуренции субъектов, подчас недобросовестной, выражающейся в форме борьбы за центры прибыли корпораций в обмен на административные и иные льготы, в то время как консолидация позволит группе родственных компаний фактически выступать в качестве единого налогоплательщика. При этом при определении налогового обязательства группы не будут приниматься во внимание операции между участниками группы, так как они приравниваются к «внутризаводскому» обороту. Это позволит не только не принимать во внимание цены, по которым совершаются такие сделки, но и свободно оперировать имуществом и денежными средствами группы, перебрасывая их от одного участника к другому. Кроме этого, снизится возможность манипулирования внутренними ценами для снижения облагаемой прибыли. Еще одно преимущество будет состоять в возможности суммировать прибыли и убытки разных участников группы, что приведет к общему снижению налоговой нагрузки. В конечном итоге все это позволит снизить возможности ухода от налогообложения, увеличить поступление налогов за счет аннулирования внутрифирменных сделок и уменьшить затраты холдинга за счет исключения транзакционных издержек между участниками.

Введение института налоговой консолидации 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.

Однако введение института консолидированных налогоплательщиков неизбежно вызывает возникновение правовых коллизий.

Среди плюсов введения института консолидированных налогоплательщиков можно выделить следующие:

1) за счет использования консолидированной отчетности по налогу на прибыль организаций и уплаты этого налога, исходя из финансового результата по консолидированной группе налогоплательщиков, снижаются возможности использования схем по уклонению от уплаты налогов с применением трансфертного ценообразования [1]. Для государства исчезает необходимость осуществления сложного контроля применения трансфертных цен между взаимозависимыми организациями;

2) снижаются негативные последствия, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями [2]. Распределение платежей по налогу на прибыль консолидированного налогоплательщика будет осуществляться по аналогии с действующими в настоящее время правилами распределения между бюджетами налога, исчисленного в отношении обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами. А именно речь идет о распределении налога пропорционально средней арифметической доле компании-участника консолидированной группы в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда консолидированной группы [3. С. 130];

3) создаются условия для объединения ряда процедур налогового администрирования по отношению к участникам консолидированной группы налогоплательщиков и снижения издержек путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на прибыль организаций, уплате пеней и штрафов, а также по представлению в налоговый орган соответствующей налоговой декларации на одно лицо – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков;

4) создаются преференции для взаимозависимых организаций-участников консолидированной группы налогоплательщиков, выражающиеся в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников такой группы при исчислении налога на прибыль организаций;

5) консолидация налоговых обязательств интегрированных структур будет способствовать унификации налоговой системы;

6) консолидированное налогообложение в условиях федеративного государства снизит налоговую конкуренцию регионов за счет льготных ставок по налогу на прибыль;

7) институт консолидации будет стимулировать развитие интегрированных структур, что способствует конкурентоспособности взаимосвязанных производителей на внутреннем и международном рынках.

Среди минусов введения института консолидированных налогоплательщиков можно выделить следующие:

1) создание консолидированной группы налогоплательщиков после утверждения региональных бюджетов, несмотря на плюсы, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями, может привести к выпадению налоговых поступлений в бюджеты отдельных субъектов Российской Федерации;

2) закон № 321-ФЗ определяет понятие «ответственный участник» как уполномоченный представитель всех участников консолидированной группы. Однако эта норма не согласуется с п. 1 ст. 27 НК РФ, согласно которому представитель, действующий на основании закона, признается законным представителем налогоплательщика и это является единственным признаком, отличающим его от уполномоченного представителя [5].

Вследствие смешения этих понятий нарушается применяемый в Налоговом кодексе метод разграничения прав и обязанностей представителя, содержание которых определяется в том числе иными отраслевыми актами и зависит от вида представительства;

3) еще один пробел в законодательстве состоит в том, что ответственный участник вправе представлять интересы участников консолидированной группы во всех тех случаях, когда по характеру совершаемых налоговым органом действий (бездействия) они непосредственно затрагивают права и обязанности организации, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков. В то же время налоговые органы обязаны предоставлять ответственному участнику справки о состоянии расчетов консолидированной группы и ее участников только в пределах предоставленных ему полномочий. Вместе с тем определить с необходимой точностью пределы полномочий ответственного участника на основании положений НК РФ невозможно. Такое правовое регулирование не соответствует требованию формальной определенности изложения норм налогового законодательства;

4) консолидированная группа создается при условии, что одна организация непосредственно или косвенно участвует в уставном капитале других организаций и доля такого участия в каждой организации составляет не менее 90%. Однако установленная доля участия нарушает принцип образования консолидированной группы налогоплательщиков [6. С. 6].

Для решения проблемы завышенной доли участия одной компании в капитале другой можно обратиться к опыту зарубежных стран. Например, во Франции в консолидированную группу могут входить компании, доля владения в которых не ниже 95%, но при этом от участия в группе отсекаются те компании, владение которыми осуществляется посредством промежуточных компаний, не входящих в группу (несмотря на то, что косвенная доля в конечной компании может превышать требуемый предел в 95%) [6. С. 7]. В Германии, наоборот, промежуточная дочерняя компания, не входящая в группу, не прерывает налоговую консолидацию материнской и внучатой компаний;

5) 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.

Консолидированная отчетность значительно шире по объему, содержанию, структуре и значимости, чем налоговая декларация единичной организации с незначительными объемами деятельности, относительной простотой управления, ограниченным числом собственников. Кроме того, консолидированная налоговая отчетность в ряде случаев имеет транснациональ-

ный характер и в связи с этим требует международного регулирования, в то время как налоговая отчетность единичной организации может ограничиться национальным законодательством.

Однако формирование консолидированной отчетности и введение декларации по консолидированной группе налогоплательщиков будут способствовать удовлетворению интересов широкого круга пользователей. Следовательно, консолидированная налоговая отчетность должна выступить в качестве связующего звена между участниками консолидированной группы налогоплательщиков и налоговыми органами. Именно поэтому необходимо отказаться от предоставления отдельных деклараций с учетом внесения не вошедшей налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в единую декларацию консолидированной группы налогоплательщиков;

6) узкий состав консолидированной группы налогоплательщиков. Необходимо расширить консолидированную группу налогоплательщиков за счет допуска к налоговой консолидации не только компаний-резидентов, но и обособленных подразделений зарубежных компаний, что позволит холдинговым компаниям осуществлять международные проекты;

7) ограниченная консолидация, т.е. налоговая консолидация, применяется только в отношении налога на прибыль, однако нужно консолидировать налоговые обязательства и по другим налогам. Например, в Великобритании консолидация применяется в отношении налога на прибыль, налога на доходы с капитала, государственной пошлины (в том числе по сделкам с недвижимым имуществом, совершаемым внутри консолидированной группы), а также НДС; в Германии и Норвегии – налога на прибыль и НДС; на Кипре – налога на прибыль, государственной пошлины и НДС [7].

С точки зрения государства данная тенденция расширения консолидации на другие налоги упрощает администрирование налогов, а также способствует равномерному распределению налоговых поступлений.

В заключение необходимо отметить, что важнейшим вопросом любого нового налогового режима является вопрос его применения, т.е. механизм его использования, те преимущества, которые приносит его учреждение и, естественно, заинтересованность государства в применении данного механизма. Очевидно, что для бюджета страны данный режим может рассматриваться исключительно как льгота (в некоторых странах он так и называется). Данная льгота носит стимулирующий характер, позволяя холдинговым компаниям вкладываться в проекты, убыточные на первоначальных стадиях их развития, так как имеется возможность учесть эти убытки в собственной прибыли. Устанавливая специальные правила налогообложения корпоративных структур, государство тем самым стимулирует их развитие, несмотря на значительные потери бюджета на начальном этапе. В результате ожидается ускорение темпов экономического роста и, соответственно, увеличение доли налоговых поступлений.

Литература

1. *Налоговый кодекс РФ (НК РФ) ч. 1 от 31.07.1998 № 146-ФЗ.*
2. *Заключение комитета Совета Федерации по экономической политике, предпринимательству и собственности от 8.11.2011 № 3.16-07/80 по проекту Федерального закона № 392729-5*

«О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».

3. *Налоговая политика. Теория и практика: учеб. для магистрантов* / под ред. И.А. Майбу-рова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 141 с.

4. *Пояснительная записка к проекту № 392729-5 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».*

5. *Заключение* Правового управления Аппарата Совета Федерации РФ от 3.11.2011 № 54-2257 по проекту Федерального закона № 392729-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».

6. *Айвазян К.* Консолидированные группы налогоплательщиков // *Корпоративный юрист*. 2011. № 1.

7. *Тафинцева Д.Ю.* Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2010.