

1.4. ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ В СВЯЗИ С ВВЕДЕНИЕМ СИСТЕМЫ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Смирнов Д.М., аспирант

Всероссийская государственная налоговая академия Минфина РФ

В статье подробно рассматривается и анализируется проблематика, связанная с планируемой законодательной новацией по введению понятия «консолидированный налогоплательщик». Особое внимание уделено рассмотрению экономического эффекта от введения указанной категории с учетом перспектив развития теневых схем ухода от налогообложения крупными холдингами. В заключении статьи делается основанный на исследовании зарубежного опыта введения аналогичных институтов вывод о необходимости с одной стороны скорейшего введения системы консолидированных налогоплательщиков, а с другой стороны о необходимости доработки этой системы с целью избегания падения доходов бюджета и развития теневого бизнеса.

За последние десятилетия в Российской Федерации произошла масса перемен, большинство из которых положительно отразились как на экономическом, так и на социальном уровне жизни в стране. Все большее внимание к проблемам страны уделяет верховная власть. В период высоких цен на нефть, вплоть до мирового финансового кризиса, основное внимание уделялось социальной и внешнеполитической сферам, однако теперь, в период, когда уже премьер-министр критикует промышленников за неконкурентность продукции российских производителей, начиная с сельскохозяйственных продуктов и заканчивая высокотехнологичными отраслями производства. Именно власть уже требует повышения конкурентоспособности отечественных производств и это требование очевидно относится прежде всего к крупному бизнесу, доля которого в общественном производстве в нашей стране составляет около 45% валового внутреннего продукта (ВВП), так как именно он может стать той движущей и пробивной силой способной вывести производимые в РФ товары на международные рынки, а не средний и мелкий бизнес, нацеленный прежде всего на внутреннего потребителя.

Однако и у крупного бизнеса, очевидно, немало проблем, что и не позволяет производить инновационную и не имеющую аналогов продукцию, способную завоевать зарубежные рынки. В ряду проблем стоят и такие, которые под силу решить законодательным путем внутри страны.

Начиная с 2006 г., Министерство финансов РФ ведет работу над новой для российского налогового права концепцией, связанной с введением такого понятия, как «консолидированный налогоплательщик», понятия, уже долгое время твердо вошедшее в обиход иностранных налоговых законодательств. В подавляющем большинстве стран участников Организации экономического сотрудничества и развития введена система консолидированного налогообложения, а началу формирования общей для Европейского союза (ЕС) концепции консолидированных налогоплательщиков послужили Директивы Совета ЕС от 1983 и 1990 гг.:

- 7-я Директива Совета ЕС от 13.06.1983 г. (83/349/ЕЕС) о порядке ведения консолидированных счетов и отчетности группами взаимозависимых предприятий;
- Директива Совета ЕС от 23.07.1990 г. (90/435/ЕЕС) об общей системе налогообложения, применяемой в отношении материнской и дочерних компаний в случае их нахождения в разных государствах – членах ЕС.

Как понятно из названия последней директивы, ясно, что направлена она прежде всего на защиту прав стран – членов ЕС, обладающих не льготным налогообложением, однако имеющих организации-резидентов – крупные холдинги, которые в свою очередь обладают широкой сетью филиалов в различных странах, в том числе и в так называемых «налоговых гаванях», что с использованием трансфертного ценообразования позволяет перемещать прибыль таких холдингов в страны с наименьшим налогообложением, в результате чего страны резидентства головных организаций холдингов недополучают налоговых доходов.

С другой стороны, создание системы консолидированных групп налогоплательщиков внутри страны также сможет действенно повлиять прежде всего на величину налогов в сторону их уменьшения, так как данная система позволит принимать в качестве расходов убытки членов данной консолидированной группы, а следовательно, и повысить конкурентоспособность продукции, так как высвободившаяся часть может пойти на модернизацию производства. Не мало важен и тот факт, что модернизация в этом случае с большей вероятностью будет происходить внутри страны, а не в другом государстве, где уже сложившееся законодательство, касающееся работы холдингов и корпораций.

Российская модель консолидированного налогоплательщика, предлагаемая Минфином РФ, подразумевает регулирование деятельности только внутренних налогоплательщиков в части объединения налоговой базы по налогу на прибыль организаций для взаимозависимых организаций. Так результатом разработок в этом направлении стали законопроекты:

- «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»;
- «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

Несмотря на то, что в разделе «Основных идей правового регулирования» концепции последнего законопроекта и значится ликвидация возможности использования таких способов минимизации налогов как регистрацию одной из сторон сделки в юрисдикции с пониженным налогообложением, использование фирм-«однодневок» и т.п. Однако данный законопроект предусматривает как способ борьбы с такого рода минимизацией – расширение перечня лиц, признаваемых взаимозависимыми по закону, дополнив его определениями той или иной степени участия юридических и физических лиц в других организациях, при этом ограничив полномочия налоговых органов по проведению налогового контроля полноты исчисления и уплаты налогов с учетом фактора ценообразования исключительно по исчерпывающему перечню контролируемых сделок – сделок между взаимозависимыми лицами, за рядом мелких исключений. Однако при таком подходе налоговые органы не будут иметь право проводить налоговый контроль ценообразования по сделкам с теми же фирмами-«однодневками», если они не будут признаны судом взаимозависимыми, а формальных признаков, позволяющих их признать взаимозависимыми по закону у налоговых органов не будет. Таким образом видится преждевременным ограничение на проведение соответствующих мер налогового контроля в отношении сделок с существенным отклонением цен от среднерыночных, хотя и данная формулировка видится нам довольно размытой.

Основопологающей идеей законопроекта, связанного с созданием консолидированной группы налогоплательщиков, является введение понятия такой группы: добровольное объединение налогоплательщиков на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности указанных налогоплатель-

щиков. При этом законопроектом не предусматривается автоматическое включение всех дочерних организаций материнской компании, при вхождении последней в консолидированную группу. С другой стороны, предусматривается свободный выход участников из группы.

Анализ вышесказанного в совокупности с некоторыми положениями рассматриваемого законопроекта приводят к мысли об открытии перспектив злоупотребления возможностями, предоставляемыми данным законопроектом. Так, в нем содержатся следующие пункты:

- п. 2 ст. 259.1: «При определении первоначальной стоимости основного средства участником консолидированной группы налогоплательщиков не учитываются расходы на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, понесенные при приобретении объектов основных средств у иных участников указанной группы»;
- п. 2 ст. 321.2: «Оценка активов и обязательств в налоговом учете организаций, входящих в консолидированную группу налогоплательщиков, принимается равной их оценке в налоговом учете на момент вхождения организаций в консолидированную группу налогоплательщиков. Указанная оценка активов и обязательств используется в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций при реализации актива (исполнении обязательства) организациям, не входящим в состав консолидированной группы налогоплательщиков»;
- п. 3 ст. 321.2: «Активы и обязательства, переданные (реализованные) между участниками одной консолидированной группы налогоплательщиков, отражаются в налоговом учете участников указанной группы по данным налогового учета передающей стороны на момент передачи (реализации)»;
- п. 4 ст. 321.2: «При ликвидации консолидированной группы налогоплательщиков (при выходе организации из консолидированной группы налогоплательщиков) оценка в налоговом учете организаций, входивших в указанную группу, активов и обязательств, принятых к налоговому учету до начала налогового периода, в котором организация стала участником консолидированной группы, принимается равной их оценке в налоговом учете на момент вхождения организации в консолидированную группу налогоплательщиков».

На основе вышеперечисленного можно сделать вывод о возможности перевода активов «нежелательного» юридического лица на другое юридическое лицо в рамках консолидированной группы налогоплательщиков без учета рыночной стоимости данных активов, а лишь по остаточной стоимости, с последующим выходом «нежелательного» юридического лица и состава группы и реализации участия в этом юридическом лице с возможной последующей ликвидацией первого, в том числе с долгами.

В соответствии с законопроектом, связанным с созданием консолидированных групп налогоплательщиков предполагается, что группа организаций, отвечающая определенному набору требований, среди которых значительная доля участия одного в другом – 90%, только крупнейшие налогоплательщики, а также невозможность участия резидентов особых экономических зон, организаций применяющих специальные режимы налогообложения и некоторые другие ограничения, касающиеся узкоспециализированных субъектов правоотношений, смогут сдавать единую отчетность по налогу на прибыль в целом по всей группе. Таким образом получается, что если упростить процесс до минимума, то расходы и доходы будут отражаться в данной декларации только при осуществлении операций с третьими лицами, не входящими в состав консолидированной группы налогоплательщиков. При этом члены группы должны будут вести каждый свой собственный налоговый учет и сдавать отчетность по налогу на прибыль как и пре-

жде. Однако уплачиваться налог на прибыль организаций будет только ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, а затем данный налог будет распределяться по бюджетам регионов аналогичным порядком, как и при налогообложении организаций, имеющих обособленные подразделения, в части налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты субъектов Федерации.

Как следует из смысла нововведения, оно направлено на облегчение как налогового бремени налогоплательщиков, которые будут иметь возможность вступить в консолидированную группу, так и работы налоговых органов по проведению налогового контроля, так как из налогооблагаемых операций, будут исключены все операции между участниками такой группы с использованием так называемых трансфертных цен. Следовательно, у налоговых органов просто не будет необходимости проверять цены, используемые налогоплательщиками при операциях внутри группы на предмет соответствия их рыночному уровню, но только касательно налога на прибыль организаций. Естественно, заключая договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, организации подтверждают свою взаимозависимость, и этот вопрос уже не требует какого-то специального уточнения. Таким образом, при проведении налогового контроля в разрезе других налогов, например, налога на добавленную стоимость (НДС), налоговый орган сможет проводить мероприятия по проверке цен. Более того, такого рода контроль вероятнее всего и будет проводиться по всем сделкам между членами группы, и скорее всего в обязательном порядке, если один из участников группы заявит НДС к возмещению. Это обуславливается тем, что подпадать под критерии, установленные законопроектом, связанным с созданием консолидированных групп налогоплательщиков, будут в основном крупные холдинговые компании, структура которых предполагает наличие сырьевых организаций, обслуживающие производств и реализующих компаний в рамках холдинга. Если налоговые органы не будут контролировать цены на материалы или продукцию по сделкам осуществляемым в рамках данного холдинга, зарегистрированного как консолидированная группа налогоплательщиков, то данные налогоплательщики будут иметь возможность сильно завышать стоимость материалов или, вероятно, готовой продукции при реализации конечному продавцу, что в итоге никак не повлияет на консолидированную (единую) налоговую декларацию по налогу на прибыль, однако может привести к занижению НДС у конечной компании и завышению его у поставщика конечной компании, вплоть до возмещения НДС. По сути в рамках консолидированной группы налогоплательщиков НДС будет начислено ровно столько же, сколько и должно быть начислено, однако можно предположить участие в это группе налогоплательщика, которые будут аккумулировать как всю тяжесть налогового бремени, так и все нежелательные активы и долги, в том числе перед бюджетом, с целью дальнейшего вывода данного налогоплательщика из состава группы и продажи участия в нем. Так как солидарная субсидиарная ответственность участников консолидированной группы налогоплательщиков распространяется только в части неуплаты налога на прибыль организаций, возможность такой манипуляции с целью получить на титульную компанию, реализующую продукцию холдинга возмещения по НДС вполне вероятна, если бы не право налоговых органов проверить соответствие цен рыночному уровню в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ. В то же время это не помешает использовать вышеописанный способ снижения налоговой нагрузки на конечного продавца, не доводя при этом до возмещения НДС, а ограничиваясь снижением его до определенного уровня, что не так при-

влекает взгляд налоговых органов, как возмещение данного налога из бюджета.

Видится вполне вероятным, что к такому же мнению придут и налоговые органы, что приведет к обязательной проверке данных сделок на соответствие рыночному уровню цен, вне зависимости от желания холдинга применять такой метод, с целью проверки правильности исчисления НДС. В результате не будет выполнена поставленная цель о снижении нагрузки на налоговые органы при проведении налогового контроля, так как по-прежнему последним придется проверять цены при передаче активов внутри холдинга на предмет соответствия их рыночному уровню, а налогоплательщикам данный подход будет не интересен с этой точки зрения, так как вполне вероятно, что они в таком случае не захотят лишней раз афишировать свою взаимозависимость.

Решением задачи по снижению нагрузки на налоговые органы может стать включение в предмет правового регулирования данного законопроекта не только правоотношений, возникающих в сфере налогообложения и налогового контроля налогоплательщиков налога на прибыль организаций, но и налогоплательщиков НДС. Учитывая сущность НДС как косвенного налога и структуру холдинговой компании, в которой при принятии управленческих решений учитывается совокупная прибыль холдинга, в итоге сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет останется неизменной, разница может возникнуть только во времени такой уплаты. Взамен налоговые органы получат солидарную субсидиарную ответственность компаний всего холдинга, по крайней мере тех, которые войдут в консолидированную группу, не только по налогу на прибыль организаций, но и по НДС, отпадет необходимость контроля цен при перемещении товарно-материальных ценностей внутри группы.

В итоге получается, что, с одной стороны, нам необходимо принятие данного законопроекта, как минимум для создания благоприятных условий для функционирования крупного бизнеса, а с другой – это может повлечь за собой ряд злоупотреблений. Принятие законопроекта затягивается. Его вступление в силу планировалось на январь 2009 г. Очевидно, что этому способствовал и финансовый кризис, ввиду того, что, как показывает японский опыт внедрения системы консолидированного налогообложения, процедура это довольно дорогостоящая. В 2002 г. по данным компании Ernst&Young в Японии ожидалось сокращение налоговых поступлений в размере около 6,2 млрд. долл.¹ в результате введения аналогичной системы консолидированных налогоплательщиков.

В целом скорейшее принятие проекта закона необходимо, так как это позволит РФ сделать шаг в сторону создания современных, благоприятных и привлекательных условий для крупного бизнеса, позволит самой стране быть конкурентоспособной в борьбе за право предоставлять резидентство крупным компаниям, то есть в борьбе за инвестиции в основной капитал.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ : с изм. на 1 сент. 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ : с изм. на 1 сент. 2009 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Емелин Ю.Н. Японский опыт внедрения системы консолидированного налогообложения интегрированных структур и его

¹ Данные взяты из статьи: Емелин Ю.Н. Японский опыт внедрения системы консолидированного налогообложения интегрированных структур и его значение для России. – URL: <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article22.html>.

4. Иконникова О.А. Обзор по теме: «консолидированная группа налогоплательщиков [Электронный ресурс] / О.А. Иконникова. – URL: <http://www.remida.ru/nccd-5-15-69/info.html>
5. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков [Электронный ресурс] : концепция проекта федерального закона. – Режим доступа: <http://www.arb.ru>.
6. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков [Электронный ресурс] : проект федерального закона. – URL: www.arb.ru/site/docs/other/Draft/lzmNKRF_project.doc.
7. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Электронный ресурс] : концепция проекта федерального закона. – Режим доступа: <http://www.arb.ru>.

Ключевые слова

Налоговый кодекс Российской Федерации; контроль; консолидированный налогоплательщик; холдинг; налогообложение; доходы; бюджет; трансфертное ценообразование; бизнес.

Смирнов Дмитрий Михайлович

РЕЦЕНЗИЯ

В статье аспиранта Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ Смирнова Д.М. проводится глубокий анализ перспектив повышения конкурентоспособности российской экономики в связи с перспективами введения системы консолидированных налогоплательщиков.

Автор вполне правомерно начинает свою работу с рассмотрения опыта функционирования подобного института в странах Европейского союза (ЕС). Как указывается в статье, начало формирования системы консолидированного налогообложения было положено в ЕС Директивами 1983 и 1990 г., и этот опыт привел как к положительным, так и отрицательным последствиям. Главная особенность, и это отмечает автор, – нацеленность на избежание двойного налогообложения при трансфертном ценообразовании и распространяется исследуемый институт не только на внутреннее, но и на межстрановое налогообложение.

Российские же законодатели, как следует из анализа законопроектов «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» и «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» пошли по пути регулирования только внутренних налогоплательщиков в части объединения налоговой базы по налогу на прибыль организаций для взаимозависимых организаций. При этом автор приходит к выводу о возникновении в связи с принятием данных законопроектов возможностей злоупотреблений перспективными схемами, и в статье эти возможности подробно проанализированы.

Кроме того, в статье рассмотрены перспективы изменений в налоговом администрировании и проблемы, которые могут возникнуть у налоговых органов при контроле консолидированных групп налогоплательщиков при их недобросовестном поведении.

В завершение исследователь обращается к опыту введения консолидированного налогообложения в Японии, для которой указанная реформа обошлась в значительную сумму для бюджета страны. Основанные на проведенном анализе выводы представляются своевременными и актуальными, особенно в свете мирового финансового кризиса.

В целом статья может быть рекомендована к публикации в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации.

Рыкова И.Н., д.э.н., профессор, научный редактор ИД «Финансы и кредит»

1.4. TAXATION EFFECTIVENESS INCREASING IN RUSSIA AS IS A RESULT OF CONJOINT TAX- PAYERS SYSTEM IMPLEMENTATION

D.M. Smirnov, Post graduate Student

Tax Academy

In this article there are considered and analyzed the problems of legislative innovation which is connected with implementation of new concept like «conjoint tax-payer». The special attention there was focused on considering of new concept implementation saving rate in consideration with development prospects «shady» schemes of decampment from taxation by large-scale holding companies development prospects. In the end of article there was drawn a conclusion about necessity of conjoint tax-payers system implementation from the one side and necessity of this system perfection to avoid the budget income decreasing and development of shady business from the other.

Literature

1. Tax code of Russian Federation Part one from 31st of July 1998. №146-FL, with changes from 01/09/2009.
2. Tax code of Russian Federation Part two from 5th of July 2000. №117-FL, with changes from 01/09/2009.
3. The project of federal law about alteration in first and second parts of Tax code of Russian Federation in connection with conjoint tax-payer group creating www.arb.ru/site/docs/other/Draft/IzmNKRF_project.doc
4. The project conception of federal law «About alteration in first and second parts of Tax code of Russian Federation in connection with conjoint tax-payer group creating»
5. The project conception of federal law «About alteration in first and second parts of Tax code of Russian Federation in connection with perfection of prices for taxation determining principles
6. Y.N. Emelin. Japanese experience in total structure conjoint taxation structure system implementation and its importance for Russia. <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article22.html>
7. O.A. Ikonnikova. «Review by term: «Conjoint tax-payers group», <http://www.remida.ru/ncd-5-15-69/info.html>

Keywords

Tax code; control, conjoint tax-payer; holding company; taxation; incomes; budget; transfer pricing; business.