

**J.G. Leontieva, E.V. Zaugarova**

## **IMPROVEMENT OF RUSSIAN CONSOLIDATED GROUPS OF TAXPAYERS TAXATION SYSTEM**

**Jamila Leontieva** – Professor, Department of Accounting and Auditing, Head of Accounting and Economic Branch of Faculty of Economics and Finance, Saint-Petersburg State University of Economics, Doctor of Economics, Saint-Petersburg; **e-mail: dekanat205@yandex.ru.**

**Eugeniya Zaugarova** – senior lecturer, Department of Accounting and Auditing, Saint-Petersburg State University of Economics, PhD in Economics, Saint-Petersburg; **e-mail: dekanat205@yandex.ru.**

*One of the perspective directions in business development in Russia is the creation of holding companies, concerns and corporations which incorporate legally autonomous economic entities having relations of organizational, economic, civil legal subordination. Increase of the effectiveness of their activity is influenced by consolidated groups of taxpayers taxation system. For the years of market formation, the national major companies tax system has gained a powerful impetus in its development and has been enriched with the best achievements of foreign experience. However, some regulations, imposed in 2011 concerning taxation of Russian consolidated groups of taxpayers, are debatable and need further improvement. This fact has determined urgency of the given study. In the course of the research, the authors used the following scientific methods of cognition: observation, comparison, analysis and synthesis, specification and classification.*

*On the basis of the research of current trends in the development of major companies and comparative analysis of international and Russian experience of consolidated groups of taxpayers and based on new requirements to the formation of consolidated groups, the article specifies the criteria for introducing organizations to a Russian consolidated group of taxpayers. These criteria are aimed to ensure a balance between the interests of the state and business in the context of transition to a system of consolidated taxation.*

**Keywords:** consolidation, consolidated group of taxpayers, consolidated taxation system.

**Ж.Г. Леонтьева, Е.В. Заугарова**

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РОССИЙСКОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

**Жамила Гареевна Леонтьева** – профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, руководитель учетно-экономического отделения факультета экономики и финансов ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет», доктор экономических наук, г. Санкт-Петербург; **e-mail: dekanat205@yandex.ru.**

**Евгения Владимировна Заугарова** – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет», кандидат экономических наук, г. Санкт-Петербург; **e-mail: dekanat205@yandex.ru.**

*Одним из перспективных направлений развития бизнеса в России является создание холдингов, концернов и корпораций, которые объединяют в своем составе юридически обособленные хозяйствующие субъекты, связанные отношениями организационной, экономической и гражданско-правовой субординации. Повышение эффективности их деятельности испытывает влияние системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков (СКГН). За годы становления рыночных отношений система налогообложения крупных компаний получила в нашей стране мощный импульс в своем развитии и обогатилась лучшими достижениями зарубежного опыта. Однако введенные в 2011 году отдельные законодательные нормы, касающиеся налогообложения российских консолидированных групп налогоплательщиков, являются дискуссионными и нуждаются в их дальнейшем совершенствовании, что и определяет актуальность данного исследования. В ходе исследо-*

*вания авторы использовали следующие общенаучные методы познания: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, конкретизация и классификация.*

*В статье на основе исследования современных тенденций в развитии крупных компаний, сравнительного анализа международного и российского опыта СКГН и новых требований к их формированию уточнены критерии включения организаций в состав российской консолидированной группы налогоплательщиков, направленные на обеспечение баланса интересов государства и бизнеса в условиях перехода организаций на систему консолидированного налогообложения.*

**Ключевые слова:** консолидация; консолидированная группа налогоплательщиков; система консолидированного налогообложения.

Процесс глобализации экономических отношений в мировом хозяйстве, характеризующийся высокой степенью конкуренции между экономическими субъектами, сопровождается расширением границ и активизацией деятельности на мировом рынке крупных компаний (холдингов, концернов, корпораций и др.), представляющих собой вертикально интегрированные организационные структуры (ВИОС) объединяющие в своем составе юридически обособленные хозяйствующие субъекты.

Между организациями внутри таких ВИОС формируется сложная система юридических, организационных и экономических взаимоотношений, стратегически связанных единой целью.

Такие крупные компании, гармонизируя интересы и объединяя ресурсный потенциал всех участников ВИОС, формируют интегрированные бизнес-альянсы, связанные отношениями экономической и юридической субординации. Высокий уровень системы внутрикорпоративной самоорганизации в ВИОС и координации деятельности ее субъектов позволяет таким компаниям чутко реагировать на потребности внутреннего и внешнего рынков, повышать эффективность своей деятельности, оказывая положительное влияние на темпы развития национальных экономических систем и рост их конкурентоспособности на мировом рынке.

Вместе с тем, деятельность ВИОС затрагивает интересы государства, обеспечивая основную долю доходов государственного бюджета за счет налоговых поступлений. Дело в том, что в ВИОС концентрируются значительные объемы финансовых ресурсов, использование которых организациями, входящими в ее со-

став, существенно упрощается и удешевляется. В этой связи создание группой компаний искусственных убытков и, тем самым, сокращение ее налоговых обязательств может нанести ощутимый ущерб государству. Значительные налоговые риски для государства могут быть вызваны и агрессивной системой налогообложения организаций ВИОС.

Таким образом, принципиальное значение в повышении эффективности деятельности ВИОС, отдельных ее организаций и национальной экономики имеет система налогообложения.

С целью создания благоприятных условий для развития бизнеса в крупных компаниях и на этой основе обеспечения стабильности и экономического роста в разных странах и в разные годы была введена система консолидированного налогообложения (СКН).

Система консолидированного налогоплательщика в настоящее время существует в 18-ти странах, входящих в Евросоюз (табл. 1).

История возникновения и внедрения системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в этих странах охватывает период с начала XX века по настоящее время, в частности, в Австрии – 1902, 1972 годы; в Великобритании – 1967 год; в Дании – 1936, 1960 годы; в Испании – 1942 год; в Италии – 2004 год; в Люксембурге – 1981 год; в Нидерландах – 1940, 1969 годы; в Португалии – 1987 год; в Финляндии – 1987 год; во Франции – 1971 год; в Швеции – 1965 год [4].

Из 34 стран – членов ОЭСР система консолидированного налогоплательщика существует в 21 государстве, а отсутствует в следующих 13 странах: Бельгия,

Венгрия, Греция, Израиль, Канада, Корея, Словакия, Словения, Турция, Чехия, Чили, Швейцария, Эстония. В США система консолидированного налогоплательщика впервые появилась в 1917 году [4].

В России первая попытка введения системы консолидированного налогообложения группы компаний была предпринята в 1996 году в ходе работы над созданием части первой Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Так, первоначальный проект части первой НК РФ, подготовленный Правительством РФ, включал главу 7 «Консолидированная группа налогоплательщиков», которая состояла из семи

статей. Данная глава содержала определение «консолидированная группа налогоплательщиков»; также устанавливались условия её образования, порядок регистрации, права и обязанности группы и её участников, специфика операций по реализации товаров (работ, услуг) между участниками консолидированной группы, условия её ликвидации. Однако недостаточная проработанность ряда основополагающих вопросов этого документа препятствовала его принятию.

По этой же причине 20 июля 2000 года Президентом РФ были отклонены нормы, касающиеся консолидированного на-

*Таблица 1*

**Страны-члены Евросоюза, в которых применяется система консолидированного налогоплательщика**

№ п/п	Страна-член Евросоюза	Система консолидированного налогоплательщика	
		применяется	не применяется
1	Австрия	да	
2	Бельгия		да
3	Болгария		да
4	Великобритания	да	
5	Венгрия		да
6	Германия	да	
7	Греция		да
8	Дания	да	
9	Ирландия	да	
10	Испания	да	
11	Италия	да	
12	Кипр	да	
13	Латвия		да
14	Литва		да
15	Люксембург	да	
16	Мальта		да
17	Нидерланды	да	
18	Польша	да	
19	Словакия		да
20	Словения		да
21	Португалия	да	
22	Румыния		да
23	Финляндия	да	
24	Франция	да	
25	Хорватия		да
26	Чехия		да
27	Швеция	да	
28	Эстония		да

*Источник: Кизимов А.С., Шегурова Т.А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // Финансы и кредит, 2009. № 30 (366). С. 10–16.*

логообложения, нашедшие отражение в принятом Государственной Думой в декабре 1999 года проекте Федерального закона «О холдингах» и одобренного 7 июля 2000 года Советом Федерации.

Следует отметить, что упоминание о консолидированной группе налогоплательщиков содержалось в статье 13 утратившего в 2007 году силу Федерального закона от 30 ноября 1995 года № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» [2]. Этим документом предусматривалось, что в случаях и в порядке, установленных законодательством РФ о налогах, договором о создании финансово-промышленной группы, участники этой группы, занятые в сфере производства товаров, работ, услуг, могли быть признаны консолидированной группой налогоплательщиков. Однако на практике эта норма не работала, поскольку в статье 19 НК РФ отсутствовало упоминание о возможности рассмотрения групп организаций в качестве консолидированных налогоплательщиков.

В настоящее время введение системы консолидированного налогообложения групп компаний предусмотрено Федеральным законом от 16 ноября 2011 года № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» [3].

Опираясь на результаты проведенного исследования международного опыта применения консолидированной налоговой отчетности и выводы российских ученых и практиков, можно утверждать, что основная задача законодателя при введении системы консолидированного налогообложения группы компаний заключается в достижении баланса интересов бизнеса и государства.

Однако до сих пор российское налоговое законодательство не содержит соответствующего регулирования консолидированной группы налогоплательщиков. Проведенное нами исследование позволяет утверждать, что для решения этой проблемы необходимо, прежде всего, пересмотреть условия создания консолидиро-

ванной группы налогоплательщиков.

Ключевым принципом создания консолидированной группы налогоплательщиков должно быть право выбора данной системы исполнения налоговых обязательств на добровольной основе. Данный подход применяется в 18 странах Евросоюза, 21 стране ОЭСР и в России.

Важным аспектом консолидации является круг налогоплательщиков, которые могут предоставлять агрегированную налоговую отчетность. В соответствии с пунктом 5 статьи 25.1 НК РФ, консолидированная группа налогоплательщиков (далее – КГН) может быть создана, если на дату подписания договора о создании указанной группы для всех в совокупности организаций – участников данной группы выполняются одновременно все следующие условия:

1) суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов, отраженный в налоговых декларациях (расчетах по сборам), представленных в налоговые органы за календарный год, предшествующий году, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, составляет не менее 10 миллиардов рублей;

2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг, а также прочих доходов по данным бухгалтерской отчетности за календарный год, предшествующий календарному году, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, составляет не менее 100 миллиардов рублей;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором создается консолидированная группа налогоплательщиков, составляет не менее 300 миллиардов рублей [1].

Вызывает сомнение целесообразность установления каких-либо количественных показателей деятельности КГН, при выполнении которых группа может применять механизм консолидации.

Данный принцип носит дискриминационный характер и противоречит пункту

1 статьи 3 НК РФ, который предусматривает всеобщность и равенство налогообложения. Установлением права применения консолидации в зависимости от абсолютных показателей финансово-хозяйственной деятельности (величины налоговых обязательств, объема выручки, суммы активов) фактически поддерживается льготное налогообложение крупнейших компаний. Как показывают исследования российских ученых, по итогам 2012 г. фактически создано 12 КГН, куда вошли более 200 организаций (в основном, это крупные компании газовой, нефтедобывающей, нефтеперерабатывающей, металлургической промышленности и отрасли связи) [5]. Вместе с тем большинство стран мира, в том числе и Россия, создав специальные упрощенные режимы налогообложения, стремятся поддержать малый и средний бизнес. Кроме того, данный подход ведет к нарушению принципа рыночной конкуренции: доминирующие в той или иной отрасли компании получают еще большее преимущество, так как компании-конкуренты, показатели которых не отвечают критериям, не смогут воспользоваться этим механизмом.

Основной причиной ограничения законодателем круга потенциальных пользователей этой системой налогообложения является «боязнь» бесконтрольного злоупотребления консолидацией и стремление заранее определить перечень компаний, которые смогут воспользоваться ее преимуществами. Для устранения возможных злоупотреблений консолидацией, на наш взгляд, целесообразно обеспечить надлежащий контроль за деятельностью группы на основе создания методического обеспечения налогового администрирования, бухгалтерского учета и аудита КГН. У менеджмента предприятий не должно быть ощущения бесконтрольности со стороны налоговых органов.

Как показывает анализ международной практики, для определения перечня компаний, способных стать членами консолидированной группы, в налоговых системах иностранных государств существует требование долевого участия в акционерном капитале. Пределы данного

критерия по странам находятся в диапазоне от 50% (Германия) до 100% (Австралия, Дания, Новая Зеландия, Япония), при этом учитывается как прямое, так и косвенное владение. Критерии минимального долевого участия в капитале для компаний, претендующих на использование режима группового налогообложения, в различных странах представлены в табл. 2.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25.2 НК РФ, консолидированная группа налогоплательщиков может быть образована организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля участия в каждой такой организации составляет не менее 90% [1].

Кроме того, согласно пункту 6 статьи 25.2 НК РФ, в состав консолидированной группы налогоплательщиков не могут входить:

«1) организации, являющиеся резидентами особых экономических зон;

2) организации, применяющие специальные налоговые режимы;

3) банки, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются банками;

4) страховые организации, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются страховыми организациями;

5) негосударственные пенсионные фонды, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются негосударственными пенсионными фондами;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг, за исключением случая, когда все другие организации, входящие в эту группу, являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

7) организации, являющиеся участниками иной консолидированной группы налогоплательщиков» [1].

Существующий в НК РФ подход, на наш взгляд, экономически несбалансирован и не позволяет обеспечить надлежащий контроль за деятельностью группы. В свою очередь, предлагаем следующие критерии признания организаций консо-

Таблица 2

**Критерии долевого участия в капитале дочерних предприятий группы**

Страна	Минимальный порог долевого участия для ассоциированных предприятий, %
Австралия	100
Австрия	75
Великобритания	75
Германия	50
Дания	100
Индия (передача внутри группы)	100
Испания	70–75
Италия	50,1
Люксембург	95
Мексика	50 (участие в общем собрании акционеров)
Нидерланды	95
Новая Зеландия (консолидация)	100
Норвегия (система групповых вкладов)	90
Португалия	90
Россия	90
Сингапур	75
США	80 (участие в общем собрании акционеров и стоимость)
Финляндия	90
Франция (интеграция внутри страны)	95
Швеция	90
Япония	100

*Источник: Кизимов А.С., Шегурова Т.А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // Финансы и кредит. 2009. № 30 (366). С. 10–16.*

лидирующей группой налогоплательщиков:

1. При добровольном праве выбора компанией консолидированной налоговой отчетности необходимо создать условия включения всех организаций, входящих в вертикально интегрированную организационную структуру, в консолидированную группу. Данный подход позволяет снизить возможности компании по манипулированию своими налоговыми обязательствами за счет включения только «удобных» с налоговой точки зрения организаций. Таким образом, должен быть реализован принцип «все или никто». Такой принцип успешно применяется в Испании, Японии и Австралии. Если группа решает подать заявку на применение режима, то все члены группы, выполняющие требования по долевого участию и иные требования, должны войти в состав группы, подающей консолидированную

отчетность.

Не случайно, из 23 российских вертикально интегрированных компаний, соответствующих критериям создания КГН и занимающих с 1 по 46 номера в рейтинге крупнейших компаний России по объему выручки, по итогам 2012 года фактически создано 12 КГН [5].

2. Эффект от введения предыдущего критерия будет минимальным, если группа сможет свободно регулировать процентное отношение долевого участия без дополнительных затрат. Например, материнская компания может купить больше акций дочернего предприятия с целью его включения в состав группы. Для исключения дочернего предприятия из состава группы материнской компании достаточно продать его акции третьей стороне.

С целью снижения возможности манипулирования долями участия в дочерних компаниях предлагаем установить

требование прямого или косвенного долевого участия в акционерном капитале на уровне 50% + 1 акция: продажа акций третьей стороне в этом случае может привести к потере контроля над компанией. Кроме того, низкий уровень участия в капитале с обязательным включением в группу налогоплательщиков позволяет максимально приблизиться к механизму налогообложения группы компаний как единой экономической единицы.

3. В консолидированную группу налогоплательщиков, на наш взгляд, должны включаться: организации, являющиеся резидентами особых экономических зон (за исключением основного общества); организации, применяющие специальные налоговые режимы (очевидно, что данные организации, являясь частью компании, не должны пользоваться налоговой льготой для малого бизнеса). Включение данных организаций в группу позволит наряду с вышеизложенным снизить стремление к использованию схем аутсорсинга и аутстаффинга для налоговых целей. Организации, имеющие обособленные подразделения за пределами территории Российской Федерации, могут включаться в консолидированную группу налогоплательщиков при условии, что в рамках консолидированной группы будет признаваться только прибыль этих организаций. Такой подход позволит исключить возможность создания «искусственных» убытков за рубежом, контроль за которыми со стороны российских налоговых органов крайне ограничен. В случае невключения в группу данных организаций будут сохранены риски трансфертного ценообразования в налоговых целях на территории России. Компании будет выгодно переносить прибыль в такие организации, оставаясь низкорентабельной.

На начальном этапе введения консолидированной налоговой отчетности (от 2 до 3 лет) считаем возможным предоставить право применения данного механизма только российским организациям, отвечающим определенным критериям.

В течение этого времени механизм необходимо апробировать в действующей системе налогообложения и налогового контроля. Только после прохождения данного этапа следует говорить о применении механизма в отношении постоянных представительств иностранных компаний на территории Российской Федерации.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. М.: Проспект; КноРус, 2013.

2. Федеральный Закон от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах». Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Федеральный закон Российской Федерации от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

4. Кизимов А.С., Шегурова Т.А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // Финансы и кредит, 2009. № 30 (366). С. 10–16.

5. Кондрашова Н.А. Методика отражения в бухгалтерском учете операций по консолидированной группе взаимозависимых организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2013.