

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Золотарева А.Б.

**Направления совершенствования института
консолидированной группы налогоплательщиков**

Москва 2017

Аннотация в статье рассматриваются проблемы функционирования консолидированных групп налогоплательщиков и перспективы реформирования института налоговой консолидации с учетом зарубежного опыта.

Ключевые слова: КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ГРУППА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, КОНСОЛИДАЦИЯ, НАЛОГИ, ХОЛДИНГ, ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ, НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ.

Золотарева А.Б. заведующий научно-исследовательской лабораторией экспертизы законодательства ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2016 год.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1.1 Целесообразность сохранения в законодательстве требований к минимальной совокупной сумме выручки, активов и налогов, уплачиваемых организациями, желающими создать КГН.....	6
1.2 Целесообразность снижения порога участия материнской компании в дочерних для целей создания КГН.....	6
1.3 Целесообразность введения ограничений на вычет убытков членов КГН, возникших в период ее существования, из консолидированной прибыли группы	8
1.4 Целесообразность снятия ограничений на вычет убытков членов группы, возникших до консолидации, из приходящейся на них доли прибыли в период пребывания в КГН	10
1.5 Целесообразность снятия ограничений на вычет убытков членов КГН, возникших в период членства в группе, после выхода из нее или прекращения ее существования.....	12
1.6 Целесообразность сохранения ограничений на минимальный срок существования КГН и изменение состава ее участников.....	13
1.7 Уточнение формулы распределения налога на прибыль организаций между бюджетами субъектов Российской Федерации	20
1.8 Целесообразность установления пределов ответственности членов КГН в случае неисполнения ответственным участником группы налоговой обязанности	21
1.9 Вопрос о возможности участия в КГН нерезидентов	24
1.10 Целесообразность введения консолидации по налогу на добавленную стоимость	25
1.11 Юрико-технические аспекты совершенствования законодательства о КГН	27
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	36

ВВЕДЕНИЕ

Федеральным законом от 16.11.2011 N 321-ФЗ в отечественное законодательство введен новый институт – консолидации налогоплательщиков, который в настоящее время применяется в 18 странах Евросоюза и 21 стране-члене ОЭСР. Поскольку данный институт представляет собой налоговую льготу для вертикально интегрированных структур, ожидать роста налоговых поступлений от его внедрения не было оснований. На практике, по данным Минфина, функционирование КГН в 2014 году привело к росту поступлений налога на прибыль в размере 61,9 млрд. руб. в 53 субъектах РФ и снижению поступлений налога на прибыль в 32 регионах на сумму вдвое большую - 127,0 млрд. руб. Очевидно, эти потери превзошли прогнозные оценки, поскольку после двух лет действия закона был введен мораторий на создание новых и расширение действующих КГН в 2015 году. Основными направлениями налоговой политики на 2016-2018 годы предусмотрено продление этого моратория еще на несколько лет, в течение которых планируется «сформулировать набор мер по реформированию КГН с тем, чтобы этот механизм не только способствовал справедливому распределению доходов от налога на прибыль организаций между региональными бюджетами, но и не создавал неопределенности при планировании бюджетов субъектов Российской Федерации, а также возможности для управления своими налоговыми обязательствами для крупных холдингов». В связи с этим представляется актуальной задача углубленного исследования законодательства стран, в которых этот институт давно существует, на предмет рецепции норм, минимизирующих негативные последствия применения данной налоговой льготы.

В законодательстве и правоприменительной практике зарубежных стран существует множество вариаций консолидированного налогообложения. Несмотря на наличие существенных межстрановых различий в регулировании различных аспектов функционирования КГН, во всех странах, применяющих институт налоговой консолидации, его суть состоит в объединении финансового результата деятельности материнской и дочерних компаний по аналогии с принципами формирования налоговой базы головного офиса и его филиалов. Такое объединение позволяет входящим в группу компаниям вычитать свои убытки из общей прибыли группы, что представляет собой значимую льготу. Например, по российскому

законодательству в отсутствие КГН право на вычет убытков ограничено двояким образом. Во-первых, понесшая убытки компания имеет возможность вычитать их из своей прибыли не ранее, чем такую прибыль получит, что редко случается ранее чем 3-5 лет с момента осуществления инвестиций. Во-вторых, понесшая убытки компания может частично или полностью утратить право на вычет убытков, если выйдет на безубыточный уровень позднее 10 лет с момента осуществления инвестиционных расходов, поскольку право на перенос убытков ограничено десятью годами.

Учитывая, что для формирования КГН по отечественному законодательству минимальная доля участия материнской компании в дочерних составляет 90%, экономическое положение дочерних компаний максимально приближено к положению филиалов. Именно это обстоятельство рассматривается в теории [1][2] в качестве основания для унификации режима налогообложения филиалов и дочерних компаний, находящихся под полным контролем материнской. Вместе с тем, существуют аргументы и против унификации режима налогообложения в этих двух случаях, поскольку по обязательствам дочерних компаний (в отличие от филиалов) материнская компания практически не несет ответственности (за исключением ответственности по сделкам, заключенным дочерней компанией во исполнение указаний или с согласия материнской, или случаев несостоятельности дочерней компании по вине материнской - п.2 ст. 67.3 ГК РФ). Освобождение от ответственности является достаточно весомым бонусом, чтобы заплатить за него некоторым повышением налоговой нагрузки. Тем не менее, большинство стран «большой семерки» и другие развитые страны (включая Австралию, Германию, Италию, Испанию, Нидерланды, Новую Зеландию, США, Францию, Японию) идут по пути унификации режима налогообложения филиалов и дочерних компаний [3].

По сравнению с зарубежным законодательством, российское налоговое законодательство предусматривает ряд дополнительных ограничений условий создания и функционирования КГН, которые отсутствуют в развитых странах. По нашему убеждению, большинство этих дополнительных ограничений не имеют теоретического обоснования и обусловлены исключительно опасениями непредвиденных потерь при введении в российское налоговое законодательство нового института. При этом, как показала практика, даже в сильно усеченном виде по сравнению с моделями, применяемыми в развитых странах, институт КГН такие непредвиденные потери принес. По оценкам Минфина России, внедрение института

КГН в отечественное законодательство в 2012 году вызвало заметное снижение доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ (на 65 млрд. руб. в 2014 году) и их резкое перераспределение между регионами (в 2014 г. отмечен рост поступлений в 53 регионах и их снижение в 32 регионах) [4]. От такого перераспределения наиболее пострадали регионы-доноры, в которых обычно располагаются материнские компании КГН с наибольшей долей прибыли и наименьшей долей основных фондов и численности работников. В связи с этим уже в первый год действия норм о КГН по инициативе Москвы были введены правила против одномоментного перераспределения доходов от налога на прибыль, уплачиваемого КГН Газпрома, в бюджеты регионов, где сосредоточены его активы и работники (п.7 ст.288 НК). Это смягчило проблему перераспределения доходов между регионами, однако не решило проблемы общего снижения налоговых поступлений вследствие внедрения КГН, остроту которой усугубил общий экономический кризис. Поэтому в 2015 году был введен мораторий на создание новых и расширение состава действующих КГН до 2018 года и лишены силы договоры, зарегистрированные налоговыми органами в 2014 - 2015 годах. Одновременно в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016-2018 годы [93] поставлена задача «сформулировать набор мер по реформированию КГН», минимизирующих негативные последствия применения этого института.

В результате институт КГН в России не стал универсальным инструментом налогового администрирования, сокращающим затраты налоговых органов на контроль за трансфертным ценообразованием в обмен на некоторое снижение налоговых поступлений, а превратился в очередную налоговую льготу для считанного числа наиболее крупных налогоплательщиков.

Сохранение такого положения в дальнейшем, в том числе – продление моратория на создание новых и расширение состава действующих КГН после 2018 года, на наш взгляд, неприемлемо. Представляется, что законодатель должен выбрать один из двух вариантов действий: либо отказаться от использования КГН вовсе, либо привести российское законодательство о КГН в соответствие с образцами, принятыми в развитых странах. В случае принятия последнего решения, законодателю предстоит определиться, в том числе, по следующим основным вопросам:

1.1 Целесообразность сохранения в законодательстве требований к минимальной совокупной сумме выручки, активов и налогов, уплачиваемых организациями, желающими создать КГН

П.5 ст. 25.2 НК РФ установлены беспрецедентные в мировой практике требования к компаниям, претендующим на создание КГН. Так, совокупная стоимость их активов должна составлять не менее 300 миллиардов рублей, совокупная выручка - не менее 100 миллиардов рублей, а совокупная сумма уплачиваемых федеральных налогов (без учета налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через границу Таможенного союза) - не менее 10 миллиардов рублей.

По нашему убеждению, при сохранении института КГН в российском законодательстве данные ограничения необходимо отменить, поскольку они противоречат принципу равенства налогообложения, закрепленному п.1 ст.3 НК РФ, создавая необоснованные конкурентные преимущества для крупнейших налогоплательщиков. Компромиссы в этом вопросе (как, например, предлагаемая Д.А. Бабенко [5] замена указанных требований нормой о том, что ответственный участник КГН должен иметь статус крупнейшего налогоплательщика, подлежащего налоговому администрированию на федеральном уровне) представляются неприемлемыми. Более того, при отсутствии экономических предпосылок для отмены данных ограничений по окончании моратория на создание новых КГН сохранению данных ограничений, на наш взгляд, следует предпочесть ликвидацию института КГН.

1.2 Целесообразность снижения порога участия материнской компании в дочерних для целей создания КГН

Минимальные доли участия материнской компании в дочерних для целей создания КГН в разных странах варьируются в пределах от 51% до 100%. В России эта доля составляет 90%, то есть укладывается в международные стандарты. С учетом этого вопрос о целесообразности снижения порога участия материнской компании в дочерних для целей создания КГН не имеет принципиального значения.

При этом можно высказать аргументы как в пользу, так и против снижения этой доли.

Основным аргументом против снижения доли участия материнской компании в дочерних для целей создания КГН является то, что это требование, в отличие от требований к совокупной сумме выручки, активов и налогов, уплачиваемых организациями, желающими создать КГН, не носит дискриминационного характера и при этом позволяет несколько сократить численность организаций, которые вправе образовать КГН. Задача ограничения численности организаций, которые вправе образовывать КГН, в российских условиях является достаточно важной не столько потому, что консолидация по налогу на прибыль ведет к общему снижению налоговых поступлений (этот эффект является общим для всех стран, применяющих данный режим), сколько потому, что она влечет непредсказуемое перераспределение доходов между региональными бюджетами. Для облегчения субъектам Федерации прогнозирования объема налоговых поступлений в свои бюджеты в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016-2018 годы поставлена задача обеспечить региональным финансовым органам доступ к некоторым сведениям о налогоплательщиках, входящих в состав КГН, которые в настоящее время составляют налоговую тайну. Однако эта мера не способна полностью решить проблемы бюджетного планирования на региональном уровне, поскольку даже при наличии полного доступа к налоговой отчетности КГН, ее анализ требует значительных трудовых и временных затрат, которые часто не по силам региональным финансовым органам.

С другой стороны, в пользу снижения доли участия материнской компании в дочерних для целей создания КГН можно привести аргумент, что установление этой доли на уровне выше того, который требуется для полного контроля над дочерней организацией в соответствии с корпоративным законодательством, создает возможности для злоупотреблений. Например, в 2015 году в целях противодействия злоупотреблениям путем изменения состава КГН Налоговый кодекс был дополнен нормой о том, что участник КГН, соответствующий требованиям к участникам консолидированной группы, не вправе добровольно выйти из нее ранее 5 лет с момента присоединения к группе (п. 8.1 ст.25.5). Однако в ситуации, когда минимальная доля взаимного участия для участников КГН составляет 90%, эту норму легко обойти путем снижения доли участия материнской организации в

дочерней до 75%, что никак не скажется на возможностях материнской организации контролировать дочернюю. В случае снижения законодательных требований к минимальной доле взаимного участия для участников КГН до 75%, обход установленных законодателем ограничений будет затруднен, поскольку сокращение доли участия материнской организации в дочерних до уровня ниже 75% чревато утратой абсолютного контроля над ними. Впрочем, этот аргумент утратит актуальность в случае реализации обоснованных ниже предложений об отмене ограничений на частоту изменения состава КГН.

С учетом сказанного, вопрос о целесообразности сокращения минимальной доли участия материнской организации в дочерних по окончании моратория на создание новых КГН следует решать, исходя из того, какая цель на тот момент будет приоритетной – ограничение численности участников КГН или приближение порога такого участия к уровню, достаточному для полного контроля материнской организации над дочерней.

1.3 Целесообразность введения ограничений на вычет убытков членов КГН, возникших в период ее существования, из консолидированной прибыли группы

21 октября 2016 г. на сайте Минфина был размещен проект Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов, в котором для обеспечения сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации предлагается ограничить сумму уменьшения налоговой базы КГН, формируемой прибыльными участниками КГН, на сумму убытка, полученного убыточными участниками КГН, размером, не превышающим 30 % от прибыли прибыльных участников КГН.

Данная мера представляется крайне нежелательной по двум причинам. Во-первых, потому, что она противоречит основополагающим принципам консолидированного налогообложения, принятым в мировой практике. В случае реализации этой меры наличие консолидированного налогообложения в России окончательно превратится в формальность, только вводящую в заблуждение иностранных инвесторов. С этой точки зрения, было бы честнее ликвидировать институт КГН, чем допустить его окончательное выхолащивание.

Во-вторых, потому, что налоговые органы скорее всего попытаются компенсировать неэффективность данной меры как таковой попытками привлечения КГН к ответственности за попытки ее обхода. Проиллюстрируем это на примере. Для простоты предположим, что консолидированная группа состоит из двух участников: головной компании, через которую реализуется основная часть продукции и которая имеет выручку 100 млн рублей в год, и дочерней компании, которая занимается преимущественно производством и в силу этого имеет убыток 40 млн. рублей. Совокупная налогооблагаемая прибыль КГН в этом случае составляет 60 млн рублей. По замыслу проекта Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов, материнская компания сможет вычесть из консолидированной прибыли не 40 млн рублей, а только 33 млн (то есть 30 % от собственной прибыли). Однако при отсутствии контроля за трансфертным ценообразованием в рамках КГН повышения налоговой нагрузки на КГН в приведенном примере легко избежать, увеличив долю продукции, реализуемой через дочернюю компанию, вследствие чего ее убытки сократятся до 33 млн руб., за счет сокращения прибыли материнской до 93 млн рублей. Консолидированная налоговая база при этом составит те же 60 млн рублей, что и по действующему законодательству. Простота обхода этой нормы, несомненно, побудит налоговые органы противодействовать этому с помощью доктрины необоснованной налоговой выгоды, в результате чего, во-первых, будет утрачено одно из основных преимуществ КГН, выражающееся в освобождении налогоплательщиков и налоговых органов от контроля за ценообразованием по сделкам внутри КГН, а во-вторых, налоговые риски для участников КГН настолько возрастут, что это, по всей вероятности, будет иметь своим следствием отказ от использования данного института.

Принимая во внимание вышеизложенное, введение ограничений на вычет убытков членов КГН, возникших в период ее существования, представляется недопустимым.

1.4 Целесообразность снятия ограничений на вычет убытков членов группы, возникших до консолидации, из приходящейся на них доли прибыли в период пребывания в КГН

В России вычет убытков членов группы, возникших до консолидации, в период пребывания в КГН запрещен. Такое положение трудно признать оправданным, так как возможность переноса на будущее убытков является не налоговой льготой, а базовым правом налогоплательщика, вытекающим из самой конструкции налога на прибыль.

В большинстве развитых стран вычет убытков членов группы, возникших до консолидации, в период пребывания в КГН при определенных условиях допускается. Однако такой вычет не может производиться из совокупной прибыли КГН, поскольку такое решение давало бы обширный простор для злоупотреблений. Учитывая, что ни КГН в целом, ни ее ответственный участник по общему правилу не отвечают по обязательствам членов группы, возникшим до консолидации, разрешение на вычет предконсолидационных убытков членов группы из ее совокупной прибыли стимулировало бы включение в состав КГН организаций, находящихся в предбанкротном состоянии. Очевидно, что приобретение контрольного пакета акций (долей в уставном капитале) таких организаций практически ничего не стоит. Вместе с тем, при отсутствии запрета на вычет убытков членов группы, возникших до консолидации, из совокупной прибыли группы, присоединение к группе таких нежизнеспособных компаний создавало бы ощутимые налоговые преимущества.

Во избежание таких злоупотреблений, налоговое законодательство большинства развитых стран (включая Италию, Испанию, Нидерланды, США, Францию) допускает вычет предконсолидационных убытков отдельных членов группы только из их собственной прибыли в период пребывания в группе. Однако при отсутствии в законодательстве страны формулы распределения прибыли КГН по отдельным членам группы (что характерно для большинства зарубежных стран, применяющих режим консолидации), это ограничение практически бессмысленно, поскольку режим КГН предполагает отсутствие контроля за ценообразованием по сделкам внутри группы. По этой причине прибыль одних членов группы может быть

легко передана другим за счет трансфертного ценообразования. При этом, как уже говорилось, законодательство данных стран не содержит формулы распределения прибыли КГН по отдельным членам группы, аналогичной применяемой в России. Это объясняется, в первую очередь, тем, что большинство перечисленных стран не имеют потребности в такой формуле по причине унитарного государственного устройства. Однако и такое федеративное государство как США не является исключением из общего правила, поскольку налог на прибыль в США является федеральным и не допускает возможности дифференциации его ставок по усмотрению штатов.

Аналог формульного распределения консолидированной прибыли, применяемого в России, можно встретить только в проекте Директивы Европейской комиссии о Единой консолидированной базе налога с корпораций (Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base). Проектом этой директивы предусмотрен режим международной налоговой консолидации, позволяющий материнской и дочерним компаниям, являющимся резидентами разных стран ЕС, объединять свои прибыли и убытки, определяя групповую налоговую базу по единым правилам, отличным от тех, которые предусмотрены национальным законодательством. Вместе с тем, установление налоговых ставок остается в компетенции стран ЕС, резидентами которых являются участники КГН. Обусловленная этим дифференциация налоговых ставок, применяемых к разным участникам КГН, создает возможности для налоговой оптимизации путем перемещения прибыли к тем участникам группы, которые действуют в странах с более низкими ставками. Во избежание этого статья 86 проекта директивы предусматривает определение доли консолидированной налоговой базы, приходящейся на каждого участника международной КГН, исходя из его доли в таких совокупных по группе показателях, имеющих равный вес, как: выручка, стоимость активов, затраты на оплату труда и число работников.

На наш взгляд, недостатком формулы, предусмотренной проектом рассматриваемой Директивы ЕС, является включение в нее выручки, поскольку в отсутствие контроля за трансфертным ценообразованием внутри КГН выручка может искусственно перемещаться. При этом распространение контроля за трансфертным ценообразованием на сделки между участниками КГН, лишает этот

институт одного из его основных - как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов - преимуществ.

С учетом сказанного в перспективе представляется целесообразным разрешить вычет убытков членов группы, возникших до консолидации, из той доли прибыли, которая приходится на них по формуле, установленной п.6 ст.288 НК РФ для целей распределения налога, уплачиваемого КГН, между бюджетами субъектов Российской Федерации.

1.5 Целесообразность снятия ограничений на вычет убытков членов КГН, возникших в период членства в группе, после выхода из нее или прекращения ее существования

Согласно п.6 ст.283 НК РФ организация, являвшаяся участником КГН, после выхода из ее состава (или прекращения существования КГН) не вправе уменьшить налоговую базу текущего периода на всю или часть суммы убытка, полученного группой в период своего членства в ней. Такое правило не противоречит законодательству о КГН многих развитых стран, которые не допускают вычета убытка, созданного участником КГН в период нахождения в группе, из его собственной налоговой базы после выхода из КГН, поскольку такой убыток остается в группе. Однако, в отличие от законодательства других стран, придерживающихся данного правила, НК РФ не содержит и норм, разрешающих группе вычитать из консолидированной налоговой базы убыток своего бывшего члена. Еще более чувствительным пробелом российского законодательства является отсутствие правил переноса убытков КГН на будущее в случае прекращения ее существования.

Можно предложить следующие способы устранения отмеченных пробелов российского налогового законодательства.

В законодательстве зарубежных стран преобладают два подхода к решению вопроса о вычете убытка, созданного членом группы, после выхода из нее. Первый подход предполагает, что убыток остается в группе, второй – что он передается вышедшему из группы участнику. На наш взгляд, оба подхода имеют право на существование. Некоторым преимуществом второго подхода является то, что он в большей степени обеспечивает защиту прав дочерних компаний против диктата материнской, однако при существующем в России минимальном пороге участия материнской компании в капитале дочерних это преимущество является мнимым,

поскольку экономические интересы дочерней компании практически не отделимы от интересов материнской. По этой причине представляется возможным передать решение данного вопроса на усмотрение самих участников КГН. Это означает предоставление участникам КГН права решения вопроса о принадлежности права на вычет убытка, созданного членом группы, после выхода из нее, в процессе заключения договора о создании КГН. На случай, если при заключении договора о создании КГН соглашение по данному вопросу не было достигнуто, законодательством должно быть установлено правило, действующее «по умолчанию». При выходе отдельного члена из КГН таким действующим по умолчанию правилом может быть правило о том, что убытки вышедшего из КГН члена остаются в группе, при ликвидации КГН по умолчанию может действовать правило о распределении убытков между членами группы пропорционально их доле в общей сумме убытков группы.

1.6 Целесообразность сохранения ограничений на минимальный срок существования КГН и изменение состава ее участников

Ограничений на частоту изменения состава участников КГН нет в большинстве развитых стран, имеющих институт налоговой консолидации, как не было и в первоначальной редакции главы 3.1 первой части НК РФ. Более того, на первый взгляд, целесообразность установления таких ограничений, неочевидна. Исключение из группы прибыльных компаний государству безразлично или даже выгодно, так как их прибыль не подлежит сокращению на убытки других членов группы. Что касается убыточных участников – то КГН сама заинтересована оставить их в группе, несмотря на то, что в России (в отличие от развитых стран) вычет убытков участника, возникших до консолидации, не допускается ни из совокупной прибыли группы, ни из расчетной доли совокупной прибыли, приходящейся на понесшего соответствующие убытки участника. Право переноса на будущее предконсолидационных убытков восстанавливается только при выходе участника из КГН. Тем не менее, учитывая, что на время пребывания в группе течение срока переноса предконсолидационных убытков на будущее замораживается, до тех пор пока компания остается убыточной, ей выгоднее оставаться в группе, несмотря на инфляционное обесценивание суммы таких убытков.

Анализируя опыт развитых стран, ограничения свободы входа и выхода в/из КГН мы встретим только в проекте Директивы Европейской комиссии о Единой консолидированной базе налога с корпораций, позволяющей создавать консолидированную группу резидентам разных стран ЕС [6]. Проектом этой директивы предусмотрена унификация правил определения налоговой базы для участников КГН безотносительно к их резидентству, но регулирование налоговой ставки остается в компетенции стран «прописки» участников. Вопреки обыкновениям большинства стран ЕС, проект директивы устанавливает так называемый принцип «all in or all out», согласно которому в случае принятия решения об образовании группы участие в ней обязательно для всех дочерних компаний, отвечающих требованиям к участникам группы. Кроме того, статьей 105 проекта директивы предусмотрен минимальный 5-летний срок существования группы и членства в ней отдельных организаций. Включение в проект директивы этих правил, по нашему мнению, обусловлено исключительно различиями в ставках налога с корпораций в разных странах ЕС, что создает возможности для налоговой оптимизации. В свою очередь, целесообразность установления ограничений свободы входа и выхода в/из КГН в России обусловлена возможностью дифференциации ставок налога на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональные бюджеты. Такая дифференциация может создавать стимулы к исключению из состава КГН участников, расположенных в регионах с высокими налоговыми ставками, после того как они выйдут на безубыточный уровень функционирования.

Проиллюстрируем эту мысль на примере. Предположим, КГН состоит из компаний А и В. Материнская компания А расположена в регионе с низкой ставкой налога (например, 13,5%), имеет фактическую прибыль 100 млн. руб. и (в силу невысокой по сравнению с В стоимости амортизируемого имущества и численности работников) формульную долю совокупной прибыли в 1/3. Компания В, расположенная в регионе с обычной ставкой налога (18%), имеет убыток 40 млн. руб. и формульную долю совокупной прибыли в 2/3. В этом случае совокупная прибыль КГН составит 60 млн. руб. ($100 - 40$), при этом доля прибыли участника А, исчисленная по формуле, составит 20 млн. руб., а доля прибыли участника В – 40 млн. руб. Сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет региона, где расположена компания А, составит 2,7 млн. руб. ($20 \text{ млн. руб.} \times 0,135$), а сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет региона, где расположена компания В, составит 7,2 млн. руб. ($40 \text{ млн. руб.} \times 0,18$). Таким образом, совокупные налоговые

обязательства группы составят 9,9 млн. руб. В отсутствие консолидированной группы компания В имела бы нулевые налоговые обязательства с правом переноса на будущее полученного убытка, зато компания А заплатила бы в бюджет своего региона 13,5 млн. руб. ($100 \times 0,135$). Поэтому до тех пор пока компания В остается убыточной, обе компании заинтересованы в существовании КГН.

Однако после того как компания В перестанет быть убыточной, существование КГН станет невыгодно ее участникам, так как прибыль компании А, перераспределяемая по формуле в пользу компании В, будет облагаться по более высокой ставке. Это можно проиллюстрировать на следующем примере. Предположим, что прибыль компании А, как и прежде, составляет 100 млн. руб., но компания В вместо убытка получила прибыль в 20 млн. руб. Расчет налоговых обязательств обеих компаний в отсутствие и при наличии КГН представлен в таблице 1

Таблица 1 - Налоговые обязательства компаний в отсутствие и при наличии КГН

В рамках КГН		В отсутствие КГН	
Фактическая прибыль А - 100	Фактическая прибыль В - 20	Прибыль А - 100	Прибыль В - 20
Совокупная прибыль КГН – 120		Совокупная прибыль А и В – 120	
Доля совокупной прибыли, приходящаяся на А, – 40 ($120 \times 0,333$)	Доля совокупной прибыли, приходящаяся на В, – 80 ($120 \times 0,666$)		
Сумма налога, приходящаяся на А, – 5,4 ($40 \times 0,135$)	Сумма налога, приходящаяся на В, – 14,4 ($80 \times 0,18$)	Сумма налога А – 13,5 ($100 \times 0,135$)	Сумма налога В – 3,6 ($20 \times 0,18$)
Совокупная сумма налога с обеих компаний – 19,8		Совокупная сумма налога с обеих компаний – 17,1	

Примечание – источник: составлено авторами.

Как видно из Таблицы 1, в отсутствие КГН совокупная сумма налога с обеих компаний ниже на 2,7 млн. руб.

Попытку поставить преграду этому способу налоговой оптимизации представляет собой Федеральный закон от 28.11.2015 N 325-ФЗ, которым Налоговый кодекс был дополнен несколькими нормами:

- об увеличении минимального срока существования КГН с 2 до 5 лет (п. 7 ст. 25.2);

- о том, что участник КГН, соответствующий условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы, вправе добровольно прекратить свое участие в этой группе не ранее чем по истечении 5 лет с даты присоединения к этой группе (п. 8.1 ст.25.5);

- о том, что показатели, необходимые для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль организаций по каждому участнику КГН (т.е. удельный вес среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества каждого участника в соответствующих показателях по группе в целом) не подлежат изменению в течение всего срока действия договора о создании КГН (пп.7 п.2 ст.25.3);

- о том, что при реорганизации участника КГН реорганизованные организации подлежат обязательному включению в состав этой группы, если они соответствуют условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы (п.2.1 ст.25.4).

Однако эффективность этих норм вызывает сомнения, поскольку их достаточно легко обойти. Во-первых, для исключения любого участника из группы можно провести реорганизацию таким образом, что участник перестанет соответствовать условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы (например, передав ему по разделительному балансу преимущественно долги, в силу чего размер его чистых активов окажется ниже уставного капитала). Во-вторых, для исключения любого участника из группы или ее полной ликвидации достаточно сократить долю участия материнской организации в дочерних хотя бы на 1%, так как согласно п.2 ст.25.2 НК условие о 90-процентном взаимном участии материнской организации в дочерних должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании КГН. При этом очевидно, что сокращение доли участия с 90% до 89% нисколько не умаляет абсолютного контроля материнской организации над

дочерними, так как для такого контроля по российскому корпоративному законодательству достаточно 75%. Конечно, формальный обход указанных ограничений позволяет ставить вопрос о непризнании для целей налогообложения сделок налогоплательщика по отчуждению акций посредством обращения к доктрине необоснованной налоговой выгоды. Однако отчуждение не 1%, а 15% акций (в результате чего доля участия материнской организации в дочерних все равно будет составлять 75%) экономически обосновать существенно проще. Поэтому трудно признать эффективной норму, инфорсмент которой возможен только в рамках судебного процесса с непредсказуемым исходом.

Вытекает ли из констатации неэффективности принятых мер необходимость их замены более действенными? Мы не готовы дать однозначно положительный ответ на этот вопрос. В принципе, проблему налоговой оптимизаций путем изменения состава КГН можно игнорировать, поскольку сокращение налоговых поступлений происходит не в результате ликвидации группы или прекращения членства в ней отдельных участников (это влечет лишь возврат к положению, имевшемуся до создания КГН), а является следствием существования КГН. Хотя, конечно, поведение налогоплательщика, пользующегося преимуществами КГН, отказываясь принимать негативные стороны этого режима налогообложения, вызывает законное раздражение.

Поэтому при желании проблему налоговой оптимизации путем манипулирования составом КГН можно решить, не прибегая к формально обременительным для налогоплательщиков, но практически совершенно неэффективным мерам. Причем набор возможных способов решения достаточно широк.

Наиболее радикальный способ решения состоит в отказе от региональной составляющей налога на прибыль с полным его зачислением в федеральный бюджет. Однако такое решение вряд ли реализуемо на практике, поскольку связанное с этим существенное сокращение собственных налоговых доходов регионов пришлось бы компенсировать передачей им других налогов. При этом сопоставимый по объему поступлений налог найти весьма затруднительно.

Более реалистичный вариант решения состоит в том, чтобы лишить регионы права понижать для отдельных категорий налогоплательщиков ставку налога, подлежащего зачислению в региональный бюджет (исключение может быть сделано

для резидентов особых экономических зон и участников региональных инвестиционных проектов, поскольку ни те, ни другие не могут быть участниками КГН). Такое право предоставлено регионам пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса. Лишение регионов этого права не нарушило бы установленных общей частью НК принципов разграничения нормотворческих полномочий в налоговой сфере между Федерацией и ее субъектами, поскольку налог на прибыль организаций относится к числу федеральных налогов, регулирование которых в полном объеме является прерогативой Федерации. Таким образом, предоставленное Федерацией регионам право понижать своими законами ставку налога, подлежащего зачислению в региональный бюджет, может быть отозвано без пересмотра базовых принципов налогового законодательства. Вместе с тем, решение частной проблемы злоупотреблений со стороны КГН мерами, имеющими универсальное действие, трудно было бы признать оправданным, если бы для этого не существовали более весомые основания. На наш взгляд, такие более весомые основания существуют, поскольку право понижать ставку по федеральному налогу является способом не вполне добросовестной налоговой конкуренции, к которому нередко прибегают дотационные субъекты РФ, переманивая к себе налогоплательщиков из других регионов и тем самым сокращая общие налоговые поступления консолидированного бюджета, за счет которых они получают дотации.

Более мягким вариантом решения проблемы злоупотреблений со стороны КГН и недобросовестной налоговой конкуренции между субъектами РФ является учет предоставленных регионом налоговых льгот при расчете полагающихся ему дотаций из федерального бюджета. Действующая методика распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности [7] не только не предусматривает сокращения суммы дотаций на сумму предоставленных регионом налоговых льгот, но напротив, предполагает увеличение суммы дотаций при сокращении налоговых доходов вследствие предоставления льгот. Установление противоположного правила дестимулировало бы регионы к установлению пониженных ставок для участников КГН, не лишая их соответствующего права.

Поскольку первый из предложенных альтернативных способов решения проблемы является слишком жестким, а второй – недостаточно действенным, наиболее приемлемым, на наш взгляд, является вариант, не затрагивающий полномочий региона, в котором «прописан» участник КГН. Этот вариант

предполагает внесение изменений не в нормы федеральных законов, регулирующие налоговые и бюджетные права субъектов РФ, а в нормы, устанавливающие требования к потенциальным участникам КГН. Действующим законодательством уже предусмотрен ряд ограничений по составу участников КГН, которыми не могут быть организации, пользующиеся различными налоговыми льготами. В частности, в КГН не могут входить организации:

- являющиеся резидентами особых экономических зон (пп.1 п.6 ст. 25.2);
- применяющие специальные налоговые режимы (пп.2 п.6 ст. 25.2);
- не признаваемые налогоплательщиками налога на прибыль организаций, а также использующие право на освобождение от обязанностей налогоплательщика по этому налогу (пп.8 п.6 ст. 25.2);
- осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие ставку 0 процентов по налогу на прибыль (пп.8 п.6 ст. 25.2).

Можно совершенно безболезненно дополнить указанный перечень организациями, применяющими пониженную ставку налога на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет. Вместе с тем, было бы несправедливо лишать потенциальных участников КГН права пользования преимуществами консолидированного режима налогообложения вследствие предоставленных региональными властями по месту «прописки» менее существенных льгот.

Если бы понижение для отдельных категорий налогоплательщиков ставки налога на прибыль в части, поступающей в региональный бюджет, признавалось налоговой льготой, исключить такой нежелательный эффект позволяла бы норма п.2 статьи 56, посвященная установлению и использованию льгот по налогам и сборам. Согласно этой норме «налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов». Налоговые льготы определяются в п.1 данной статьи как «предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков ... преимущества ... включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.» Понижение для отдельных категорий налогоплательщиков ставки налога на прибыль в части, поступающей в региональный бюджет, под это определение полностью подпадает.

Однако в разъяснениях Минфина России выражается мнение, что «применение пониженных налоговых ставок по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков не является налоговой льготой» [8]. В обоснование этой позиции приводятся вполне убедительные аргументы:

- во-первых, в силу статьи 17 НК РФ налоговая ставка является самостоятельным элементом налогообложения, отличным от налоговых льгот;

- во-вторых, глава 25 НК не предполагает возможности предоставления льгот по налогу на прибыль организаций.

Поэтому норма п.2 статьи 56 НК, позволяющая налогоплательщику отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование, не может быть применена для отказа от использования установленной региональным законом пониженной ставки по налогу на прибыль. Точнее сказать, отказаться от использования пониженной ставки налогоплательщик, разумеется, может, однако этот отказ не будет иметь никакого юридического значения. Поэтому для обеспечения потенциальным участникам КГН, расположенным на территории регионов, применяющих пониженную ставку налога на прибыль для участников КГН, возможности применять общую ставку и, тем самым, для приобретения права войти в КГН, потребуются поправки в п.1 ст. 284 НК РФ.

Реализация данного предложения позволит отменить ограничения минимального срока существования КГН и свободы входа и выхода из нее, одновременно исключив возможности для «недобросовестной» налоговой оптимизации.

1.7 Уточнение формулы распределения налога на прибыль организаций между бюджетами субъектов Российской Федерации

Представляется целесообразной реализация предложений об уточнении формулы распределения налога на прибыль организаций между бюджетами субъектов Российской Федерации, разработанных экспертами PricewaterhouseCoopers К.М. Никитиным, М. А. Авдиенковой, О. О. Захаровой, Э. А. Гильмановой [9].

Эти эксперты справедливо обращают внимание на следующие недостатки существующей формулы:

- предоставление членам КГН возможности выбора между такими показателями как среднесписочная численность работников и расходы на оплату труда создает дополнительные возможности для налоговой оптимизации. Для преодоления этого недостатка они предлагают использовать в формуле оба эти показателя с равным удельным весом;

- показатель остаточной стоимости плохо отражает реальную стоимость амортизируемого имущества и приводит к искажениям, поскольку исключает из расчета фонды, продолжающие использоваться в производственном процессе после истечения периода амортизации. Вместо этого для оценки стоимости активов предлагается использовать кадастровую стоимость, как наиболее приближенную к рыночной, а для движимого имущества – первоначальную стоимость;

- в настоящее время при расчете стоимости активов учитываются только объекты, находящиеся в собственности членов КГН, тогда как более объективным подходом представляется учет также арендуемых объектов.

1.8 Целесообразность установления пределов ответственности членов КГН в случае неисполнения ответственным участником группы налоговой обязанности

По нормам российского законодательства в случае неисполнения ответственным участником группы налоговой обязанности вступает в силу солидарная ответственность участников группы, то есть налоговая задолженность может быть взыскана с любого из них в полном размере. Это правило укладывается в законодательные традиции стран, давно применяющих институт КГН (включая Германию, Италию, Нидерланды, Новую Зеландию, Испанию), которые рассматривают солидарную ответственность одновременно в качестве естественного следствия признания группы единым субъектом налоговых отношений и платы за пользование преимуществами консолидированного налогообложения.

Вместе с тем, при большом числе участников КГН и значительном размере их совокупных налоговых обязательств, взыскание задолженности группы с одного из ее членов может парализовать его деятельность. При нежелании или неспособности ответственного участника компенсировать члену КГН такие потери в добровольном порядке их взыскание возможно только в рамках длительного гражданского

процесса. Конечно, в нормальной ситуации ответственный участник КГН не заинтересован создавать препятствия для деятельности никого из членов группы, однако при наличии у ответственного участника финансовых затруднений такое поведение исключать нельзя. Поэтому законодательство ряда развитых стран (в том числе – США, Франции и Австралии) предусматривает возможность ограничения пределов ответственности отдельных участников КГН по совокупным обязательствам группы.

Исходя из опыта этих стран, Д.А. Бабенко предлагает разрешить включать в договор о создании КГН нормы, ограничивающие ответственность членов КГН по совокупным обязательствам группы одним из следующих способов:

- Исходя из величины консолидированной прибыли, приходящейся на каждого участника по формуле;
- Исходя из налоговой базы каждого участника, рассчитанной в общем порядке (то есть без учета существования КГН);
- Исходя из налоговой базы года, предшествующего году создания КГН.

На наш взгляд, однако, реализация этих предложений приведет к устранению солидарной ответственности членов КГН по обязательствам группы, что не соответствует логике консолидированного налогообложения. Так, при ограничении ответственности каждого из членов группы пределами его налоговых обязательств, рассчитанных без учета существования КГН, возможности государства по взысканию налоговой задолженности группы с каждого из ее членов не будут превышать возможностей государства по взысканию налоговой задолженности с участников группы, действующих в качестве отдельных налогоплательщиков. Реализация вариантов 1 и 3 может привести к отклонению предельной суммы взыскания с каждого из членов КГН от предельной суммы взыскания с данного члена КГН, рассчитанной без учета факта существования группы, как в большую, так и в меньшую сторону. Но совокупный эффект этих двух способов ограничения взыскания останется прежним – каждый из участников группы будет отвечать лишь по собственным налоговым обязательствам, объем которых будет более или менее соответствовать объему его налоговых обязательств, рассчитанных без учета существования КГН.

По нашему мнению, оптимальным способом решения рассматриваемой проблемы было бы сохранение принципа солидарной ответственности членов КГН

по обязательствам группы при устранении диспропорций во взыскании, обусловленных стремлением максимально упростить этот процесс для налоговых органов. В настоящее время согласно п.11 ст.46 НК РФ взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банках в первую очередь производится за счет ответственного участника КГН, что логично, принимая во внимание, что ответственный участник получает от других участников группы средства для уплаты налога. При недостаточности на банковских счетах ответственного участника средств для полного погашения задолженности налоговый орган производит взыскание «последовательно у всех остальных участников этой группы», самостоятельно определяя последовательность такого взыскания. При этом взыскание у каждого следующего участника группы производится только при недостаточности средств у того участника, взыскание на счета которого было обращено ранее. Таким образом, процедура взыскания не только не предполагает учета доли различных участников КГН в совокупной налоговой задолженности, но прямо предусматривает обнуление счетов тех участников КГН, на которые по усмотрению налоговых органов взыскание было обращено ранее.

Еще раз подчеркнем, что недостатком действующего российского законодательства, на наш взгляд, является не наличие у налоговых органов права обратить взыскание на средства любого из участников КГН на всю сумму непогашенной задолженности группы при отсутствии других источников взыскания, а отсутствие требования о пропорциональном взыскании задолженности с разных участников КГН в случае, когда соблюдение таких пропорций возможно. Разумеется, установление обязанности налоговых органов соблюдать определенные пропорции взыскания налоговой задолженности КГН со счетов отдельных ее участников осложнит деятельность налоговых органов. Однако не следует забывать, что бесспорное взыскание налоговой задолженности с разных участников КГН для налоговых органов существенно проще по сравнению с предъявлением участниками КГН, с которых такая задолженность была взыскана, исков о компенсации другими участниками КГН соответствующих потерь в гражданском порядке. С учетом сказанного, предлагаем установить, что при недостаточности средств для полного взыскания налоговой задолженности на банковских счетах ответственного участника КГН, обращение взыскания на средства других участников первоначально производится в размере, не превышающем их доли в совокупной налоговой задолженности, рассчитанной по формуле. И только в случае если применение

такого порядка взыскания не позволило погасить имеющуюся задолженность, вступает в силу порядок взыскания, действующий в настоящее время – то есть допускается последовательное обнуление счетов различных участников группы. При этом порядок взыскания консолидированной налоговой задолженности за счет иного (помимо денежных средств на банковских счетах) имущества членов КГН, который аналогичен порядку, установленному п.11 ст.46 для взыскания средств с банковских счетов, можно оставить прежним, поскольку сама по себе необходимость перехода к взысканию задолженности за счет иного имущества свидетельствует о неплатежеспособности группы в целом. А в такой ситуации процедура взыскания должна быть максимально простой и быстрой.

1.9 Вопрос о возможности участия в КГН нерезидентов

В некоторых странах (включая Испанию, Италию, Нидерланды, Германию, США) при соблюдении ряда условий допускается участие в КГН нерезидентов в качестве материнской и (или) дочерних компаний. Наиболее часто встречающимися на практике условиями, при которых иностранная организация может войти в группу, является наличие у государства, где создается КГН, договора об избежании двойного налогообложения с государством, резидентом которого является эта иностранная компания, а также наличие у этой компании постоянного представительства в стране, где создается группа. Такая возможность, несомненно, повышает привлекательность той или иной юрисдикции для транснациональных холдингов, однако заимствование данного опыта ни в ближайшей, ни даже в среднесрочной перспективе не представляется целесообразным по ряду причин. Во-первых, ввиду крайне ограниченного как по срокам, так и по масштабам опыта применения внутренней консолидации. Во-вторых, ввиду сопряженных с таким решением сложностей налогового администрирования, вызванных различиями в корпоративном и налоговом законодательстве стран, резидентами которых являются участники международной КГН, невозможностью (или, в лучшем случае – крайней затрудненностью) проведения одновременной налоговой проверки всех членов группы и т.п. В-третьих, ввиду высоких рисков злоупотреблений, связанных с недостаточной эффективностью трансграничного налогового контроля.

1.10 Целесообразность введения консолидации по налогу на добавленную стоимость

В отличие от России, в большинстве стран, допускающих консолидацию по налогу на прибыль организаций или аналогам такого налога (включая Австралию, Германию, Италию, Испанию, Нидерланды, Францию), одновременно применяется консолидация по налогу на добавленную стоимость. Введение консолидации по НДС обходится государству значительно дешевле, поскольку не влечет ни общего сокращения налоговых поступлений, ни их перераспределения между региональными бюджетами в странах с федеративным устройством, поскольку НДС обычно полностью зачисляется в федеральный бюджет. Вместе с тем, консолидация по НДС создает для налогоплательщиков определенные преимущества.

Так, согласно российскому налоговому законодательству (п.п. 1-2 ст.176 НК РФ) в случае, если сумма налоговых вычетов по итогам налогового периода превышает подлежащую уплате сумму налога, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику. Такое возмещение осуществляется в течение 7 дней по окончании камеральной налоговой проверки, если в ходе ее проведения не были выявлены нарушения налогового законодательства. Общий срок проведения камеральной налоговой проверки составляет 3 месяца со дня представления налоговой декларации (п.2 ст.88 НК РФ). При этом налоговая декларация по НДС должна быть представлена до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, который по НДС составляет один квартал (п.5 ст.174 НК РФ). Таким образом, по общему правилу налогоплательщик, претендующий на возмещение излишне уплаченной суммы НДС из бюджета, может его получить не ранее чем через 4 месяца после завершения квартала, в котором были осуществлены соответствующие операции. В случае, если операции, обусловившие право на возмещение налога, были осуществлены в первые дни квартала, получение возмещения возможно не ранее чем через 7 месяцев после их осуществления.

Вместе с тем, статья 176.1 НК РФ предусматривает ускоренный, так называемый заявительный порядок возмещения НДС, который позволяет получить возмещение до завершения камеральной налоговой проверки. Без предоставления обеспечения ускоренным порядком возмещения могут воспользоваться только организации, действующие не менее 3 лет, у которых совокупная сумма НДС,

акцизов, налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых за три предшествующих года (без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента) составляет не менее 7 миллиардов рублей (пп.1 п.2 ст. 176.1).

При невыполнении этих условий ускоренное возмещение НДС можно получить лишь в случае предоставления банковской гарантии, предусматривающей обязательство банка уплатить за налогоплательщика суммы налога, необоснованно полученные им в результате возмещения налога в заявительном порядке, если решение о возмещении суммы налога впоследствии будет отменено (пп.2 п.2 ст. 176.1). Очевидно, что получение такой гарантии является достаточно затратным мероприятием.

Сопоставляя условия доступа к заявительному порядку возмещения НДС без предоставления обеспечения с условиями вхождения в КГН, приходим к выводу, что сумма федеральных налогов, уплаченных компанией, входящей в КГН, может оказаться недостаточной для целей получения права на ускоренное возмещение НДС. Напомним, что согласно пп.1 п.5 ст. 25.2 НК совокупная сумма соответствующих налогов, уплаченных всеми участниками КГН, за последний год должна составлять не менее 10 миллиардов рублей. Кроме того, как отмечалось выше, обязательным условием ускоренного возмещения является не менее чем 3-летний срок существования налогоплательщика. Наконец, даже при соблюдении всех перечисленных условий возмещение НДС в ускоренном порядке можно получить не ранее 10 дней с момента подачи налоговой декларации за истекший квартал.

Консолидация по НДС позволяет члену КГН получить ускоренное возмещение налога от других участников группы, у которых сумма подлежащего уплате НДС превышает сумму вычетов. Преимуществом консолидации по НДС для государства является то, что она обеспечивает солидарную ответственность членов группы по уплате данного налога.

Д.А. Бабенко, подробно исследовавший вопросы консолидации по НДС в своей диссертации [94], среди преимуществ такой консолидации указывает также «устранение кумулятивного (каскадного) эффекта, возникающего вследствие освобождения от налогообложения отдельных операций в цепочке производства и препятствующего полному переложению бремени уплаты налога на конечного

потребителя». Однако приводимый им в подтверждение этого аргумента пример проявления кумулятивного эффекта НДС в группе компаний, состоящей из банка, операции которого не подлежат обложению НДС, и его дочерней компании, оказывающей банку услуги в сфере информационных технологий, облагаемые НДС, не представляется убедительным, поскольку по российскому законодательству (п.6 ст.25.2 НК РФ) банки могут образовывать КГН только с банками.

Тем не менее, реальные преимущества консолидации по НДС как для государства, так и для налогоплательщиков позволяют ставить вопрос о целесообразности распространения консолидации на этот налог в будущем при условии, что институт консолидации по налогу на прибыль сохранится в российском налоговом законодательстве после 2018 года и приобретет вид, сопоставимый с мировыми аналогами.

1.11 Юрико-технические аспекты совершенствования законодательства о КГН

Помимо перечисленных принципиальных вопросов сохранение института консолидации по налогу на прибыль в России требует решения ряда технических проблем, некоторые из которых упоминаются в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов.

В частности, сохраняет актуальность задача уточнения перечня условий для создания КГН, которые должны выполняться в течение всего периода действия группы, и условий, которые должны соблюдаться только на момент создания КГН.

Действующая редакция НК РФ предусматривает лишь одно условие, которое должно выполняться в течение всего срока существования группы, - это условие о не менее чем 90-процентной доле прямого и (или) косвенного участия одной из входящих в КГН организаций в уставном (складочном) капитале других входящих в группу организаций (п.2 ст.25.2 НК).

Прочие предусмотренные ст.25.2 условия создания консолидированной группы налогоплательщиков или вхождения в нее определенных организаций не содержат уточнений о том, должны ли они соблюдаться только на момент создания КГН (присоединения к ней новых членов) или в течение всего периода ее действия. Эта неопределенность законодательства создает риски для участников КГН. Для

решения этой проблемы следует включить в главу 3.1 НК РФ уточнения о том, что некоторые из предусмотренных ею условий должны соблюдаться только на момент создания КГН, а требования к отдельным участникам группы - также на момент их присоединения. По нашему мнению, это уточнение должно распространяться на следующие условия создания КГН (присоединения к ней новых членов):

а) предусмотренное п.5 ст.25.2 требование к совокупной сумме уплаченных за последний год налогов, выручки и стоимости активов всех входящих в КГН компаний (пока такое требование сохраняется в законодательстве). Нецелесообразность распространения этого требования на весь период существования КГН обусловлена рядом обстоятельств, в первую очередь, - целями его установления, которые заключались в ограничении числа создаваемых КГН. Кроме того, законодатель изначально не считал необходимым соблюдение этого требования после создания КГН, так как не предусмотрел возможности ликвидации группы по причине его несоблюдения;

б) предусмотренное пп.2 п.3 ст.25.2 НК РФ требование к участнику КГН, в соответствии с которым размер его чистых активов должен превышать размер его уставного (складочного) капитала. Это требование, на наш взгляд, также должно соблюдаться только на момент создания КГН или присоединения к ней нового участника в силу ряда причин. Во-первых, потому что законодатель указал в данной норме, что проверка соблюдения этого условия производится на последнюю отчетную дату перед представлением в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении состава) КГН. Во-вторых, потому что в соответствии с нормами ГК РФ, само по себе снижение размера чистых активов организации ниже размера ее уставного (складочного) капитала не свидетельствует о неплатежеспособности организации за исключением случаев, когда чистые активы организации оказались ниже минимального размера уставного (складочного) капитала для юридических лиц данного вида. В последнем случае организация будет исключена из состава КГН по причине нахождения в состоянии ликвидации (пп.1 п. 3 ст.25.2 НК).

в) предусмотренное пп.1 п.3 ст.25.2 НК РФ условие о ненахождении участника КГН в процессе реорганизации. В первоначальной редакции главы 3.1 НК это правило не допускало исключений, однако в 2015 году в Кодекс были внесены изменения, в соответствии с которыми это правило должно соблюдаться постольку,

поскольку Кодексом не предусмотрено иное. Эта оговорка была сделана в связи со включением в статью 25.4 НК нового пункта 2.1, в соответствии с которым «при реорганизации участника консолидированной группы налогоплательщиков реорганизованные организации подлежат обязательному включению в состав этой группы, если они соответствуют условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы налогоплательщиков статьей 25.2 настоящего Кодекса».

Поскольку реорганизация участника КГН возможна только после его вхождения в группу, включение в пп.1 п.3 ст.25.2 НК РФ цитируемой оговорки, косвенно указывает на то, что ранее законодатель исходил из необходимости соблюдения этого требования на протяжении всего срока существования КГН. Однако в действительности Налоговый кодекс и ранее содержал ряд норм, из которых следовало, что данное требование должно выполняться только на момент создания КГН (или присоединения к ней нового члена). Так, согласно п.2 ст. 25.4 НК к числу оснований обязательного изменения договора о создании КГН относится, в частности:

- принятие решения о реорганизации (в форме слияния, присоединения, выделения и разделения) одной или нескольких организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков (пп.2 п.2 ст.25.4);

- выход организации из консолидированной группы налогоплательщиков (в том числе в случаях, когда она перестает удовлетворять условиям, предусмотренным статьей 25.2 настоящего Кодекса, включая случаи ее слияния с организацией, не являющейся участником указанной группы, разделения (выделения) организации, являющейся участником этой группы (пп.4 п.2 ст.25.4).

Сам факт сосуществования этих норм в одной статье указывает на то, что основанием для исключения организации из КГН законодатель считал не любую ее реорганизацию, а лишь реорганизацию в форме слияния с организацией, не являющейся участником КГН, либо разделения (выделения). Тем не менее, в данном случае мы имеем дело с несоответствием замысла законодателя тексту закона, поскольку формально по первоначальной редакции НК начало любой процедуры реорганизации приводило к тому, что участник КГН переставал удовлетворять условиям, предусмотренным статьей 25.2 НК.

Включение в статью 25.4 уже упоминавшегося пункта 2.1, в соответствии с которым организации, возникшие в результате реорганизации участника КГН,

подлежат обязательному включению в состав этой группы, если они соответствуют условиям, предусмотренным статьей 25.2 НК, только усилило противоречия в тексте Кодекса. Поскольку организации, возникшие в результате реорганизации участника КГН, могли образоваться путем его слияния с организацией, не являющейся участником указанной группы, или разделения (выделения), возникает коллизия между пп.4 п.2 ст.25.4 НК, который требует обязательного выхода организации из КГН в случае ее реорганизации путем слияния с организацией, не являющейся участником указанной группы, разделения (выделения), и п.2.1 той же статьи, который, напротив, требует обязательного включения в КГН организаций, возникших вследствие реорганизации участника КГН. Если сам факт начала процедуры реорганизации в форме слияния с организацией, не входящей в группу, разделения или выделения влечет обязательный выход участника из КГН, то организации, возникшие в результате такой реорганизации, не могут считаться организациями, возникшими в результате реорганизации участника КГН.

Для устранения отмеченных противоречий необходимо:

1) внести в ст.25.2 НК уточнения, в соответствии с которыми условие о ненахождении участника КГН в процессе реорганизации должно соблюдаться только на момент образования КГН или вхождения в нее нового участника. При этом вопрос членства в группе организаций, созданных в процессе реорганизации, будет решаться не на момент начала, а на момент завершения этого процесса.

2) исключить из пп.4 п.2 ст.25.4 НК указание на то, что реорганизация участника КГН путем слияния с организацией, не являющейся членом группы, разделения или выделения требует обязательного выхода такого участника из КГН. Вопрос о членстве в группе организаций, возникших в результате реорганизации члена КГН в форме слияния с организацией как являющейся, так и не являющейся членом группы, разделения или выделения, должен решаться в зависимости от того, соответствуют ли вновь возникшие организации условиям, предусмотренным статьей 25.2 НК.

Таким образом, при данных формах реорганизации потребуется внесение одного из двух изменений в договор о создании КГН:

- либо только о прекращении членства в КГН ликвидированного в процессе реорганизации участника (если организация или организации, возникшие в процессе реорганизации, не удовлетворяют требованиям к участникам КГН);

- либо о прекращении членства в КГН ликвидированного в процессе реорганизации участника с одновременным включением в состав КГН организации (организаций), возникших в процессе реорганизации, если таковые удовлетворяют требованиям к участникам КГН.

3) уточнить редакцию п.2.1 ст.25.4 НК, поскольку в настоящее время не вполне ясно, на какие случаи реорганизации она распространяется. Буквально этот пункт ст.25.4 гласит: «При реорганизации участника консолидированной группы налогоплательщиков реорганизованные организации подлежат обязательному включению в состав этой группы, если они соответствуют условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы налогоплательщиков статьей 25.2 настоящего Кодекса». Эта формулировка однозначно охватывает только случаи разделения участника КГН, выделения из него другой организации или присоединения одного из членов КГН к другому.

При буквальном толковании этой статьи возникают сомнения даже относительно возможности ее распространения на случаи слияния двух участников КГН, так как в данном случае происходит реорганизация не участника, а участников КГН. Еще более спорна возможность распространения п.2.1 ст.25.4 НК на случаи присоединения члена КГН к организации, не являющейся членом группы, так как участник КГН в этом случае прекращает свое существование, а организация, к которой произошло присоединение формально не является «реорганизованным участником КГН». Тем не менее, на наш взгляд, при сохранении в отечественном законодательстве ограничений на минимальный срок существования группы и возможность выхода из нее (в том числе путем реорганизации) эти ограничения должны распространяться и на случаи реорганизации участников КГН путем слияния с организациями, не входящими в группу, и присоединения к таким организациям.

4) наконец, при включении в статью 25.4 НК пункта п.2.1 законодатель не учел необходимость одновременной корректировки действующих правил вступления в силу изменений в договор о создании КГН. Так, согласно пп.1 п.8 ст. 25.4 изменения договора о создании КГН, связанные с присоединением к ней новых организаций (за исключением случаев реорганизации участников группы), вступают в силу только с начала следующего налогового периода. Это правило призвано исключить необходимость перерасчета консолидированной налоговой базы в случае

присоединения к группе новых участников, и действительно в случаях, когда реорганизация происходит «внутри» КГН такой перерасчет не нужен. Однако поскольку п.2.1 ст.25.4 НК предусматривает необходимость включения в группу организаций, созданных в результате слияния участников группы с организациями, не являющимися участниками группы, а также организаций, не являющихся участниками КГН, в случае присоединения к ним организаций - участников группы, в таких случаях реорганизации консолидированная налоговая база меняется, а потому изменения в договор о создании группы должны вступать в силу в общем порядке – то есть с 1-го числа следующего после реорганизации налогового периода.

С учетом обоснованных выше соображений, мы подготовили поправки к пунктам 3-5 ст.25.2, а также к пунктам 2, 2.1 и 8 ст.25.4 НК. Ниже представлена предлагаемая редакция этих норм НК (исключаемый текст при этом выделен зачеркиванием, вновь включаемый – подчеркиванием):

- Предлагаемая редакция пунктов 3-5 ст. 25.2 НК РФ:
 3. Организация - сторона договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должна соответствовать следующим условиям:
 - 1) организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом;
1.1) организация не находится в процессе ликвидации;
 - 2) в отношении организации не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);
 - 3) размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, превышает размер ее уставного (складочного) капитала.

Условия, предусмотренные подпунктами 1.1 и 2 настоящего пункта, должны соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Прочие предусмотренные настоящим пунктом условия должны соблюдаться на

дату представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

4. Присоединение новой организации к существующей консолидированной группе налогоплательщиков возможно при условии, что присоединяемая организация соответствует всем условиям, предусмотренным пунктом 3 настоящей статьи, на дату своего присоединения.

5. Все в совокупности организации, являющиеся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, на дату представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должны соответствовать следующим условиям:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 10 миллиардов рублей;

2) суммарный объем выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также от прочих доходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 100 миллиардов рублей;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, составляет не менее 300 миллиардов рублей.

- Предлагаемая редакция пунктов 2, 2.1 и 8 статьи 25.4 НК РФ:

2. Стороны договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков обязаны внести изменения в указанный договор в случае:

- 1) принятия решения о ликвидации одной или нескольких организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков;
- 2) принятия решения о реорганизации (в форме слияния, присоединения, выделения и разделения) одной или нескольких организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков;
- 3) присоединения организации к консолидированной группе налогоплательщиков (в том числе в случаях, предусмотренных абзацем вторым пункта 2.1 настоящей статьи);
- 4) выхода организации из консолидированной группы налогоплательщиков (в том числе в случаях, когда такая организация или организации, созданные в результате реорганизации участников консолидированной группы, перестает перестают удовлетворять условиям, предусмотренным статьей 25.2 настоящего Кодекса, включая случаи ее слияния с организацией, не являющейся участником указанной группы, разделения (выделения) организации, являющейся участником этой группы);
- 5) принятия решения о продлении срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

2.1. При реорганизации участника (участников) консолидированной группы налогоплательщиков реорганизованные организации, созданные в результате реорганизации, подлежат обязательному включению в состав этой группы, если они соответствуют условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы налогоплательщиков статьей 25.2 настоящего Кодекса.

Обязательному включению в состав консолидированной группы налогоплательщиков при соответствии условиям, предусмотренным для участников группы статьей 25.2 настоящего Кодекса, подлежат также организации, созданные в результате слияния участников группы с организациями, не являющимися участниками группы, а также организации, не являющиеся участниками КГН, в случае присоединения к ним организаций - участников группы.

8. Изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков вступают в силу в следующем порядке:

1) изменения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, связанные с присоединением к такой группе новых организаций, включая организации, указанные в абзаце втором пункта 2.1 настоящей статьи, и исключая организации, созданные в результате (за исключением случаев реорганизации участников группы в иных случаях), вступают в силу не ранее 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за календарным годом, в котором соответствующие изменения договора зарегистрированы налоговым органом;

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Masui Yoshihiro. International Fiscal Association 2004 Vienna Congress, General Report: Group Taxation (January 10, 2004). Cahier de droit fiscal international, Volume 89b, pp. 21-67, 2004. URL: <http://ssrn.com/abstract=2056735> (дата обращения 15.09.2016).
- 2 Penttilä S. Tax Aspects of Groups of Companies-Finnish Experiences // Scandinavian Studies in Law, Stockholm Institute for Scandinavian Law. 2003. Vol.44. P. 290.
- 3 PWC Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2016/17. – PricewaterhouseCoopers, 2016. URL: <http://www.pwc.com/taxsummaries/ebook> (дата обращения 15.09.2016). 2364 p.
- 4 Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов // СПС КонсультантПлюс
- 5 Бабенко Д.А. Развитие налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России (на примере компаний топливно-энергетического комплекса) // Дисс. на соиск. уч. ст. кандидата эк. наук, М., 2014, 205 стр.
- 6 Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base // URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en (дата обращения 15.09.2016).
- 7 Постановление Правительства РФ от 22.11.2004 N 670 "О распределении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации" // СПС КонсультантПлюс
- 8 Письмо Министерства финансов РФ от 1 сентября 2016 г. N 03-03-06/2/51180 // СПС КонсультантПлюс
- 9 Никитин К.М., Авдиенкова М.А., Захарова О.О., Гильманова Э.А. Консолидированные группы налогоплательщиков: как нужно использовать мораторий // Финансовый журнал, 2016, № 5, с.37-52