

Студент

Федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего профессионального образования  
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

## АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНСОЛИДИРОВАННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

*Анотація. Розглянуто питання щодо існуючих проблем та перспектив розвитку консолідованого оподаткування в Європейському Союзі в рамках реалізації проекту концепції Єдиної консолідованої бази податку на доходи корпорацій (СССТВ).*

*Анотація. Розглянуто питання щодо існуючих проблем та перспектив розвитку консолідованого оподаткування в Європейському Союзі в рамках реалізації проекту концепції Єдиної консолідованої бази податку на доходи корпорацій (СССТВ).*

*Annotation. The article introduces the issues regarding the problems and prospects for further development of the tax consolidation in the European Union in course of the implementation of the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).*

*Ключевые слова: СССТВ, Европейский Союз, консолидированное налогообложение, трансфертное ценообразование.*

Законодательство отдельных государств предоставляет право группе налогоплательщиков (например, входящих в холдинг) исчислять и уплачивать налоги централизованно, как если бы налог исчислял один налогоплательщик. В России возможность уплачивать консолидировано налог на прибыль появилась с 2012 г., хотя неоднократные попытки внедрения института консолидации налогоплательщиков имели место и ранее. Ускорило процесс рассмотрения законопроекта о консолидированной группе налогоплательщиков (далее – КГН) принятие в НК РФ поправок о трансфертном ценообразовании. Дело в том, что компании, входящие в КГН, получают некоторые преимущества перед остальными группами компаний: сделки между участниками КГН не признаются контролируемыми. Таким образом, вступление в КГН является одним из способов снижения налоговых рисков, предусмотренных НК РФ [1]. Большинство российских крупнейших налогоплательщиков объясняют свое желание создать КГН в первую очередь стремлением нивелировать к ним применение правил трансфертного ценообразования.

Институт консолидированного налогообложения является новым для российского законодательства, однако уже давно существует в зарубежной практике и развивается в глобальных масштабах на уровне ЕС в виде концепции Единой консолидированной базы налога на доходы корпораций (Common Consolidated Corporate Tax Base (далее – СССТВ)), предложенной Еврокомиссией. Отдельные принципы данной концепции сравнимы и с российским консолидированным налогообложением.

По своей сути СССТВ является новой наднациональной налоговой системой ЕС. По словам Комиссара по вопросам налогообложения Европейского Союза Альгирдаса Шеметы, осуществлять предпринимательскую деятельность в Евросоюзе после введения СССТВ станет проще, дешевле и удобнее. Данная концепция откроет двери малым и средним предприятиям, рассчитывающим на рост за пределами отечественного рынка [2]. Однако в первую очередь концепция выгодна крупным компаниям, которые поддерживают данный проект по тем же причинам, по которым российские крупнейшие налогоплательщики создают КГН – чтобы не применять правила трансфертного ценообразования.

Цель СССТВ – устранить основные фискальные препятствия развития Единого рынка путем (1) установления общих правил расчета налоговой базы компаний, которые являются налоговыми резидентами ЕС, а также постоянных представительств компаний, не являющихся налоговыми резидентами ЕС, но расположенных на его территории, (2) предоставление возможности зачета убытков при трансграничных сделках, (3) обеспечения распределения консолидированной налоговой базы между соответствующими государствами-участниками.

Группа может быть создана:

- налоговым резидентом и (1) всеми его постоянными представительством, расположенными на территориях других государств-членов ЕС, (2) расположенными на территории государства-члена ЕС постоянными представительством дочерних компаний – резидентов третьих стран, (3) всеми его дочерними компаниями-резидентами одного или более государств-членов ЕС и (4) другим налоговым резидентом, который является "дочкой" этой же компании-резидента третьей страны и удовлетворяет соответствующим условиям Концепции; или

- налогоплательщиком-нерезидентом в отношении всех его постоянных представительств, расположенных на территории государства-члена ЕС, и всех его дочерних компаний-резидентов в одном или более государствах-членах ЕС, включая их постоянные представительства, расположенные в государстве-члене ЕС.

Чтобы быть включенной в консолидированную группу, дочерняя компания должна соответствовать определенным требованиям, которые должны соблюдаться на протяжении всего налогового периода и минимум на протяжении 9 месяцев непрерывно.

-----  
© Сизова А. М., 2013

Налоговая база рассчитывается как доходы (за исключением доходов, которые не включаются в общую базу), уменьшенные на вычитаемые расходы и другие подлежащие вычету статьи. Перечень исключаемых из исчисления общей базы доходов включает в себя, в частности, дивиденды и доходы постоянных представительств, расположенных в третьих странах, не являющихся членами ЕС.

Расходы признаются вычитаемыми для целей налогообложения, если они направлены на получение дохода, включая расходы на НИОКР и расходы, понесенные при увеличении собственного или заемного капитала для бизнес-целей. Расходами, которые не уменьшают налоговую базу, признаются такие расходы, как: распределение прибыли, погашение долговых обязательств, налоги корпорации, штрафы и пени, а также расходы, направленные на получение доходов, исключаемых из общей налоговой базы.

Консолидированный режим налогообложения предполагает следующие последствия:

- определение Основного налогоплательщика и Основного налогового ведомства, которое соответственно будет располагаться в государстве-члене ЕС, где Основным налогоплательщик является резидентом;

- автоматическая трансграничная консолидация налоговых убытков, понесенных отдельными обществами, с налогооблагаемой прибылью других обществ группы;

- при исчислении консолидированной налоговой базы прибыли и убытки, полученные при осуществлении операций внутри группы, не будут учитываться;

- налоги, уплачиваемые у источника доходов, должны взиматься с операций, осуществляемыми участниками внутри группы.

При получении группой прибыли, консолидированная налоговая база распределяется между государствами-участниками по формуле, в основе которой лежат три фактора: объем продаж, издержки на оплату труда, активы. Если группа получила убыток, то он переносится на будущие периоды и уменьшает полученную впоследствии прибыль [3].

Основным преимуществом СССТВ является то, что при консолидации не применяются правила трансфертного ценообразования. Это значительно снижает риски, которые возникают при осуществлении трансграничных сделок внутри группы.

Поскольку концепция СССТВ не предполагает гармонизации ставок налога на доходы корпораций, то объединение налоговой базы заостряет внимание на вопросах налоговой конкуренции. При существующей системе весьма сложно рассчитать действующую ставку налогообложения. У стран имеется возможность скрывать преимущества, которые они дают предприятиям, с помощью различных налоговых инструментов. По словам Альгирдаса Шеметы, СССТВ и ее налоговая прозрачность позволит определить по-настоящему действующие ставки налогообложения [4]. Консолидация выгодна как крупным предприятиям, которые смогут переместить налоговую базу из одной страны в другую, так и мелким и средним предприятиям, которым консолидация поможет сократить на две трети расходы по организации предприятия в другой стране.

Недостаток концепции в том, что транснациональным корпорациям придется вести дела в двух параллельных системах: в одной, которая основывается на консолидации налоговой базы между странами, создавшими СССТВ, и в другой, которая основывается на трансфертных ценах при операциях с компаниями, расположенными в третьих странах, не являющихся членами Евросоюза [5]. Более того, несмотря на смягченные требования к трансфертному ценообразованию, определенные положения компаниями все же должны соблюдаться. Так, СССТВ предполагает, что для внутригрупповых операций группа должна применять закономерный метод, подтвержденный соответствующими документами. Также необходимость соблюдения правил трансфертного ценообразования может возникнуть из требований неналогового законодательства, которые компании должны соблюдать при осуществлении своей деятельности, чтобы избежать различных правовых рисков [3].

Ожидается, что концепция станет общепринятой и будет применяться не раньше 2014 года. Общая цель на 2013 год заключается в координации политики в области налогообложения. По мнению Шеметы, дальнейшее развитие в данном направлении необходимо, чтобы защитить и усилить национальные налоговые системы, эффективно справляться с общими проблемами, а также сделать страны-члены ЕС совместно сильнее на международной арене [6].

Таким образом, правила СССТВ предполагают деление налоговой базы на определенные доли с учетом всех стран ЕС, где компания ведет бизнес. Для расчета долей предложена формула, учитывающая активы, издержки на оплату труда, объем продаж в конкретной стране. После распределения базы по странам в соответствии с установленной формулой доля прибыли в соответствующей стране облагается по установленной в ней ставке налога.

О возможности применения аналога концепции СССТВ в России говорить пока сложно. Согласно российскому налоговому законодательству создавать КГН вправе только российские организации, что является существенным отрицательным фактором при оценке инвестиционной привлекательности российского рынка. Законодательство не позволяет организациям с преимущественным участием иностранного капитала не засчитывать убытки от деятельности российского юридического лица при расчете налога на прибыль в стране резидентства головной компании, ни, наоборот, принимать к вычету российской организацией убытки от деятельности иностранной головной компании.

Определение доли прибыли, приходящейся на каждую организацию группы, по российскому законодательству также отличается от СССТВ. Так, согласно НК РФ налоговая база каждого участника группы рассчитывается исходя из средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества по группе в целом.

Несмотря на то что готовится проект Федерального закона о внесении изменений в части первую и вторую НК РФ касательно КГН, изменения в ограничениях по составу участников и формуле расчета доли прибыли в ближайшее время не планируются. Тем не менее, безусловно, в основе консолидированного налогообложения в России лежат те же принципы, что и у ЕС. Однако вопрос, насколько разрабатываемая концепция СССТВ будет эффективна, является открытым и до сих пор вызывает споры и сомнения среди стран-членов ЕС.

*Рецензент*

*канд. экон. наук, доцент Найденко А. Е.*

-----  
**Литература:** 1. Козенкова Т. А. Налогообложение прибыли в консолидированных налоговых группах // Т. А. Козенкова, И. А. Зачулейко // Бухучет в строительных организациях. – 2012. – № 9. – С. 52–55.  
2. David D. Stewart. EU Reveals CCCTB Proposal, Impact Assessments / D. David // Tax Notes International. – 2011. – Volume 61. – Number 12. March 21. – 81 p. 3. Lamotte Ju. New EU Tax Challenges and Opportunities in a (C)CCCTB World: Overview of the EU Commission Proposal for a Draft Directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base / Ju. Lamotte // European Taxation. – June, 2012. – 610 p. 4. Semeta A. Commissaire européen chargé de la fiscalité: "La

concurrence fiscale en Europe est saine si elle est loyale" / A. Semeta // La Tribune. - 30 Mars 2011. - 51 p. 5. Autret F. L'assiette fiscale paneuropéenne doit préserver la concurrence entre Etats [La ressource électronique] / F. Autret // L'Agefi Quotidien. 17 Mars 2011. - Le mode d'accès : <http://www.agefi.fr/articles/1-assiette-fiscale-paneuropeenne-doit-preserver-la-concurrence-entre-etats-1172409.html>. 6. Gilleard M. Corporation tax in 2013: prepare for a year of action / M. Gilleard // International Tax Review. - December/January 2013. - 85 p.