

КОНСОРЦИАЛЬНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Одним из существенных недостатков отечественного налогового законодательства, снижающих конкурентоспособность белорусских компаний, является то, что оно не предусматривает для интегрированных структур возможности перехода на систему консолидированного налогообложения по входящим в них дочерним фирмам. Согласно ст. 13 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь к плательщикам в составе организаций относится и хозяйственная группа. Однако законодательством не предусмотрен механизм налогообложения такого плательщика. Поэтому на практике в Республике Беларусь таких плательщиков не имеется. Это означает, что менеджмент головных компаний интегрированных структур лишается эффективного механизма налогового планирования и реструктуризации своего бизнеса. В то же время за рубежом такая возможность платить налоги в целом за все юридические лица одной хозяйственной группы является одним из главных элементов менеджмента наиболее успешных компаний мирового экономического сообщества.

В качестве одной из мер дальнейшего совершенствования белорусской налоговой системы можно было бы предложить введение механизма налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков. Вышеуказанное направление становится особенно актуальным в рамках стремительного развития в Беларуси финансово-промышленных групп [1].

В 2010 г. аналогичный вопрос был рассмотрен Правительством Российской Федерации, вследствие чего опыт России по введению категории консолидированных налогоплательщиков может явиться достаточно эффективным в использовании для Беларуси, что также рассматривается как одно из направлений в унификации налогового законодательства Союзного государства Беларуси и России.

Для понимания сущности понятия «консолидированной группы налогоплательщиков» целесообразно воспользоваться определениями, закрепленными в российском законодательстве, и определениями, данными в иностранных налоговых концепциях, в которых это понятие известно под названием *fiscal unity, group taxation, tax consolidation* и др.

Так, налоговая консолидация – это уплата единого налогового платежа с единой налоговой базы, исчисляемой совокупно по группе компаний. Такой режим распространяется только на уплату налога на прибыль. Иные налоги участники консолидированной группы налогоплательщиков уплачивают самостоятельно. Иными словами, консолидированной группой налогоплательщиков признается их добровольное объединение на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности.

Подобная группа плательщиков налогов может быть создана организациями, когда одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и доля такого участия в каждой организации составляет не менее 90 %. Можно привести несколько ситуаций для более конкретного понимания структуры корпоративного владения участников консолидированной группы.

Доля владения достаточна для формирования консолидированной группы, объединяющей все три компании.

В качестве иного примера представляется следующая ситуация. Компания А владеет 100 % долей компании С. Компания А также косвенно владеет 97 % долей компании D [(0,80 * 0,15) + (1,00 * 0,85)]. Таким образом, компании А, С и D вправе сформировать консолидированную группу налогоплательщиков.

Что касается компании В, то доля участия компании А в ее капитале (80 %) недостаточна для целей консолидации. Однако компания В является необходимым корпоративным звеном в осуществлении косвенного участия компании А в компании D. Без компании В косвенная доля А в D составляла бы лишь 85 %. Возникает вопрос: допустимо ли участие компании В в консолидированной группе налогоплательщиков? Согласно российскому законодательству доля участия в каждой организации группы должна составлять не менее 90 %. Буквальное толкование данной нормы в примере 2 означает, что в группу могут входить материнская А и внучатая D компании, а дочерняя компания В выпадает из группы.

В некоторых зарубежных странах этот вопрос специально регулируется. Например, во Франции в консолидированную группу могут входить компании, доля владения в которых не ниже 95 %. При этом от участия в группе отсекаются те компании, владение которыми осуществляется посредством промежуточных компаний, не входящих в группу (несмотря на то, что косвенная доля в конечной компании может превышать требуемый предел в 95 %). В Германии, наоборот, промежуточная дочерняя компания, не входящая в группу, не прерывает налоговую консолидацию материнской и внучатой компаний [2]. В Японии же система консолидированного налогообложения распространяет свое действие только на японские отечественные корпорации и их дочерние компании, в которых они владеют всеми 100 % долей (акций). При этом не учитываются опционы и акции, передаваемые по программам поддержки долевого участия работников. Это отличает японскую систему от мировых аналогов. Если в Японии размер долевого участия головной компании в дочерних должен равняться 100 %, то во Франции он составляет 95 %, в США – 80 %, 75 % в Великобритании и 50 % в Германии.

Кроме рассмотренной доли участия в капитале дочерних организаций, в России существуют определенные ограничения в финансовых показателях участников консолидированной группы налогоплательщиков при ее создании. К ним относятся:

- суммарный объем федеральных налогов, отраженных в представленных в налоговые органы налоговых декларациях за предшествующий календарный год;
- суммарный объем выручки от продаж товаров, продукции, работ и услуг, а также от операционных доходов по данным бухгалтерской отчетности за предшествующий календарный год;
- совокупная стоимость активов компаний на конец года, предшествующего году создания группы.

Что касается конкретно числовых значений вышеупомянутых показателей, то их размер может периодически меняться, к тому же выражение их определено в российских рублях. По нашему мнению, перечисленные выше показатели могли бы применяться и в условиях определения участников налоговой консолидации и в Беларуси.

Следует отметить, что в соответствии с российским законодательством в группе не могут участвовать (за определенным исключением) резиденты особых экономичес-

ких зон; организации, использующие специальные налоговые режимы; банки; страховые организации; негосударственные пенсионные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; компании, находящиеся в состоянии реорганизации, ликвидации или в процедуре банкротства.

В странах Европы требования, предъявляемые к участникам консолидированной группы налогоплательщиков, различны. В Германии, например, группа компаний может применять режим налоговой консолидации при соблюдении следующих условий:

1. Условия, относящиеся к дочерней компании:

1.1 дочерняя компания создана в форме корпорации;

1.2 неограниченное налогообложение доходов дочерней компании на территории Германии;

1.3 между дочерней и холдинговой (материнской) компанией заключено соглашение о переводе 100 % прибыли/убытков дочерней компании на холдинговую (материнскую) компанию на срок не менее 5 лет.

2. Условия применения режима налоговой консолидации, относящиеся к холдинговой (материнской) компании:

2.1 неограниченное налогообложение доходов материнской компании или зарегистрированного филиала иностранной компании в случае, если «участие» в дочерних компаниях принадлежит такому филиалу;

2.2 холдинговая компания должна осуществлять помимо контрольных и управленческих функций, прочие виды деятельности;

2.3 материнская компания должна обладать большинством голосующих прав в дочерней компании по состоянию на начало финансового года дочерней компании [5].

А в Испании режим налоговой консолидации может применяться к группе компаний, образуемой в следующих случаях:

1) акции материнской компании принадлежат двум другим компаниям-резидентам Испании, каждая из которых владеет менее чем 75 % уставного капитала материнской компании;

2) 100 % уставного капитала материнской компании находится, например, в собственности компании - нерезидента Испании [5].

Так, компании, отвечающие указанным критериям, вправе заключить договор о создании консолидированной группы и назначить ответственного участника – компанию, производящую уплату консолидированного налога по группе. Ответственным участником может быть любая компания, входящая в группу, т. е. необязательно головная компания холдинга. Аналогичное правило предусмотрено в большинстве стран, использующих систему налоговой консолидации. Лишь в некоторых государствах (например, во Франции) ответственным участником может быть только головная холдинговая компания.

Договор о создании консолидированной группы регламентирует следующие вопросы:

- перечень организаций – участников группы, ответственный участник;
- перечень, порядок и сроки исполнения полномочий, делегированных компаниями ответственному участнику;
- срок (не менее двух лет) или бессрочность договора [4].

Группа налогоплательщиков формирует консолидированную налоговую базу посредством суммирования прибыли и убытков всех участников группы. При опреде-

лении консолидированной налоговой базы не учитывается прибыль (убыток) от хозяйственных операций между участниками группы.

Участники группы обязаны представлять ответственному участнику группы свои налоговые декларации (расчеты) по налогу на прибыль и другие документы. Ответственный участник группы «представляет в налоговый орган по месту своего учета в качестве крупнейшего налогоплательщика единую налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций, содержащую сведения об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах участников консолидированной группы налогоплательщиков и другие данные, служащие основанием для исчисления и уплаты налога» [4].

Возможность применения консорциального налогообложения плательщиками является выгодной и для бюджета с точки зрения минимизации издержек взимания. В этом случае должна проводиться одна комплексная налоговая проверка всех юридических лиц, входящих в консолидированную группу, по одному предписанию с всесторонним охватом различных сфер деятельности каждого юридического лица. Не надо тратить время на процедуру назначения и подготовки, а также написание акта проверки по каждому участнику консолидированной группы. Такие выездные налоговые проверки проводятся в отношении всех участников группы одновременно по решению налогового органа по месту учета ответственного участника группы. Ответственность за уплату налогов участники группы должны нести солидарно.

Кроме преимуществ введения в законодательство такой возможности перехода на консорциальное налогообложение, существуют и проблемы, которые сопутствуют такому переходу. Одной из них является сокращение налоговых поступлений в бюджет страны. В частности, данное явление проявилось в Японии после введения понятия консолидированной группы налогоплательщиков. Там для частичной компенсации бюджетных потерь вводится временный добавочный налог на прибыль компаний, перешедших на систему консолидированного налогообложения, в размере 2 % на период до двух лет со дня оформления новой консолидированной группы. Это является второй главной особенностью японского варианта системы консолидированного налогообложения после ограничения его действия только 100 % дочерними компаниями.

Деловое сообщество Республики Беларусь давно выступает за введение в налоговое законодательство понятия консолидированного налогоплательщика, тем более в рамках острой необходимости упрощения налоговой системы. Преимущества его очевидны. Это, в частности, дает возможность консолидировать прибыли и убытки внутри создаваемой группы, причем операции внутри холдинга от налогообложения освобождаются, что влечет снижение налоговой нагрузки. Кроме того, консолидация позволяет эффективнее планировать деятельность холдинга и привлекать инвестиции для производства, что также является приоритетным направлением развития национальной экономики Беларуси.

В связи с этим представляется целесообразным принятие закона об утверждении функционирования консолидированных групп налогоплательщиков в Республике Беларусь, что станет значительным шагом вперед в развитии налоговой системы. Это позволит повысить мобильность денежных и имущественных потоков внутри холдинговых групп, в целом ускорить их развитие. Возникнут новые возможности для цивилизованного налогового планирования, проектного финансирования и процедур сли-

ятий и поглощений. Наконец, будет исключена ситуация занижения налоговой базы посредством включения в консолидированные группы тех предприятий, которые обладают убытками, возникшими до создания консолидированной группы.

Из всего вышесказанного видно, что введение системы консолидированного учета и налогообложения является одной из самых актуальных для мирового сообщества задач в экономической сфере, поскольку это повышает эффективность крупного бизнеса и шансы государства в конкурентной борьбе на мировых рынках. Курс на «догоняющее развитие» не может обеспечить Республике Беларусь достойное место в XXI веке. Поэтому представляется необходимым глубоко изучить опыт пока опережающих нас развитых стран и соотнести его с реалиями белорусской экономики, чтобы подготовить соответствующие дополнения в Налоговый кодекс и внедрить систему консолидированного налогообложения в Беларуси в ближайшие годы.

Список использованных источников:

1 МНС предлагает ввести понятие консолидированной группы налогоплательщиков // Советская Белоруссия № 38, 26.02.2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pda.sb.by/post/112831/>. Дата доступа: 27.02.2011.

2 Консолидированные группы налогоплательщиков // «Корпоративный юрист» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.clj.ru/discussion/state/59015/>. – Дата доступа: 22.02.2011.

3 Крупнейшие налогоплательщики, объединяйтесь! [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gzt.ru/topnews/business/170109.html>. - Дата доступа: 27.02.2011.

4 К.Айвазян. Консолидированные группы налогоплательщиков // Корпоративный юрист, №1, 2011, с.5-8.

5 Основные аспекты налогообложения холдинговых бизнес-структур в Великобритании, Германии и Испании. – Режим доступа: http://www.taxpravo.ru/analitika/statuya-70353-osnovnyie_aspektyi_nalogooblojeniya_holdingovyih_biznes-struktur_v_velikobritanii_germanii_i_isspanii.

*В.В. Веремеюк, канд. физ.-мат. наук, доцент
Л.И. Шевченко, канд. физ.-мат. наук, доцент
УО «БНТУ» (г. Минск)*

ПОСТРОЕНИЕ ОДНОРОДНОЙ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ CES ФУНКЦИИ

В большинстве моделей производственная функция зависит лишь от двух основных факторов - капитала и труда, т.е. имеет вид

$$Y = F(K, L).$$

Известны основные ее свойства:

- 1) областью задания этой функции является множество всевозможных наборов затрат K и L ;
- 2) функция дважды непрерывно дифференцируема в области ее задания;
- 3) выпуск невозможен, если отсутствует хотя бы один из факторов производства, т.е. $F(0, L) = F(K, 0) = 0$;
- 4) функция монотонно возрастает по каждому аргументу, т.е.