

# ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

М. В. Каменков

## ДИФФЕРЕНЦИАЦИЯ СЛУЧАЕВ ВЗАИМОЗАВИСИМОСТИ ПО НАЛОГОВОМУ ПРАВУ («ПРИНЦИП СВЕТОФОРА») И ИДЕЯ ЕДИНОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

**Аннотация.** Предметом исследования настоящей статьи является различие случаев взаимозависимости по степени влияния на условия сделок и экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц, а также экономическая обоснованность деятельности взаимозависимых лиц. По мнению автора, принцип «вытянутой руки» нуждается в ограничении своего использования в тех случаях, когда интеграция компаний не преследует цели ухода от налогообложения. В этой связи предлагается дифференциация случаев взаимозависимости по степени влияния одного лица на принятие решений другим лицом, определить основания для налогообложения группы взаимозависимых организаций как единого налогоплательщика. В процессе исследования были использованы главным образом: 1) формально-логический метод, посредством которого были выявлены признаки различия между случаями взаимозависимости и установлены возможные признаки единого консолидированного налогоплательщика; 2) сравнительно-правовой, с помощью которого было проведено сравнение разных подходов в зарубежной и российской практике к предмету исследования. В статье предлагается подход, в соответствии с которым взаимозависимые лица дифференцированы по степени влияния одного лица на формирование воли другого на три разновидности: 1. одно лицо имеет возможность напрямую формировать волю другого лица (красная степень); 2. одно лицо может влиять на формирование воли другого лица, если не доказано иное (желтая степень); 3. одно лицо не может влиять на формирование воли другого лица, если не доказано иное (зеленая степень). В зависимости от установленной степени влияния одного лица на формирование воли другого может быть распределено бремя доказывания влияния взаимозависимости на сделки и экономические результаты деятельности налогоплательщика. Также в статье предлагается подходы к закреплению единого консолидированного налогоплательщика для групп компаний, участвующих в обслуживании единого технологического процесса.

**Ключевые слова:** взаимозависимые лица, налоговые последствия, единый налогоплательщик, трансфертное ценообразование, экономическое основание, принцип вытянутой руки, принцип светофора, налог на прибыль, консолидированная группа налогоплательщиков, зависимая компания.

**Abstract.** The subject of the present research article is the process of differentiating cases of interdependence depending on their degree of impact on transaction terms and economic performance of related parties. According to the author, the arm's length principle needs to be limited in cases when companies' integration does not have the purpose to avoid taxes. In this regard, the author offers to differentiate cases of relationship depending on the degree of impact of one party on decisions made by the other party, and to define the grounds for taxation of a group of related parties (enterprises) as the single taxpayer. In his research Kamenkov has mainly used: 1) Aristotelian method that has allowed to define differences between relationship cases and to describe the features of the single consolidated taxpayer; and 2) comparative law method that has allowed to compare foreign and Russian approaches to the matter under research. The author of the article offers his own

*approach according to which related parties can be divided into the three groups depending on their degree of impact: 1) one of the parties can directly influence decisions of the other party (the 'red' light); 2) one of the parties can influence decisions of the other party unless the contrary is proved (the 'yellow' light); 3) one of the parties cannot influence decisions of the other party unless the contrary is proved (the 'green' light). Depending on the degree of impact of one party on the other party's will, the burden of the proof of related influence on business transactions and economic results of the consolidated taxpayer can be distributed. The author of the article also offers his approaches to fixing the single consolidated taxpayer for a group of companies participating in the same operating procedures.*

**Keywords:** *income tax, traffic light principle, arms length principle, economic base, transfer pricing, single taxpayer, tax consequences, related parties, consolidated group of taxpayers, associate company.*

**В** п. 2 ст. 105 НК РФ указывается, что с учетом установленных в п. 1 ст. 105 НК РФ признаков в качестве взаимозависимых лиц признаются лица, между которыми имеются корпоративные отношения с долей участия в организации более 25%, наличием прав у одного из связанных лиц назначать руководящие органы в организации, занятием одним лицом в разных организациях одной и той же руководящей должности, наличием семейных отношений. Причем, с позиции НК РФ указанные случаи взаимозависимости одинаковы в своих последствиях и способы установления взаимозависимости в каждом из таких случаев практически не различаются, за исключением порядка определения косвенного участия лица в организации.

В теории применительно к ранее действовавшей ст. 20 НК РФ взаимозависимых лиц предлагалось классифицировать в зависимости от оснований связанности между лицами: владение уставным капиталом свыше определенного предела (экономический критерий), служебная подчиненность (критерий служебной подчиненности), семейные и родственные отношения, опеки и попечительства (критерий родственных отношений) [1];[2].

Е.В. Алтухова выделяет виды взаимозависимых лиц, основанные: 1) на имущественных отношениях; 2) на семейных отношениях; 3) на организационно-управленческих отношениях либо на трудовых отношениях; 4) на договорных отношениях [3].

А.Г. Сергеев, исследуя правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и группы лиц, исходит из деления отношений связанности на следующие виды: 1) имуществ-

венно-финансового характера; 2) договорного; 3) личного; 4) организационного [4].

По мнению А.В. Иволжатова, взаимозависимые лица могут быть разделены по следующим основаниям: 1) наличие отношений родства и свойства; 2) осуществление функций органа управления юридического лица; 3) осуществление функций органа управления одними и теми же лицами в нескольких юридических лицах; 4) наличие права голоса в высшем органе управления юридического лица; 5) наличие полномочий по формированию органов управления юридического лица; 6) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению [5].

Во всех перечисленных случаях классификация взаимозависимых лиц имела в большинстве своем гносеологическую цель – разделить виды взаимозависимости в зависимости от вида и особенностей складывающихся между связанными лицами отношений. Однако при ни в одном из исследований не поднимался вопрос, а различаются ли предложенные виды взаимозависимости по влиянию на экономическую деятельность взаимозависимых лиц.

По нашему мнению, при прежних классификациях центральная особенность взаимозависимых лиц – возможность одного лица влиять на принятие решений другим лицом – была вынесена за скобки самого явления и не учитывалась при классификации. Возможная разница в степени такого влияния в зависимости от фактических обстоятельств была таким образом оставлена без внимания.

Однако ранее было установлено, что в процессе хозяйственного оборота могут складываться разнообразные отношения, даже формально

соответствующие указанным в НК РФ случаям взаимозависимости, но не обязательно способные влиять на результаты сделок. В этой связи, по-нашему мнению, потенциальная возможность одного лица оказывать влияние на действия другого лица не может презюмироваться - для установления факта взаимозависимости в обязательном порядке должны исследоваться экономические и фактические обстоятельства, в которых действовали лица, между которыми имеются отношения связанности, чтобы могло быть достоверно определено наличие особенностей, повлиявших на условия сделки, в том числе цену. Данные обстоятельства мы называем объективной стороной взаимозависимости, без установления которой мы в принципе не можем говорить о взаимозависимости.

Следовательно, злоупотребление в виде манипулирования ценами может существовать и в отношениях между лицами, не признаваемыми законом взаимозависимыми. В этом смысле сделки взаимозависимых лиц не могут быть охарактеризованы исключительно как связанные с манипулированием ценами. В то же время очевидно, что причина разного подхода законодателя к сделкам взаимозависимых и невзаимозависимых лиц заключается не в сущности отношений, а в возможности использовать особенности таких отношений для манипулирования налоговой базой.

Так, если на основе формальных и объективных признаков установить отношения взаимозависимости, то в таких отношениях имеется большой риск отсутствия элемента самостоятельности воли обоих участников сделки, обычно характерный для отношений субъектов в частной сфере [6];[7], из-за чего степень вероятности согласованного воздействия на цену в сделках взаимозависимых лиц действительно выше, чем в сделках между невзаимозависимыми лицами. Именно данная возможность согласованного воздействия на цену в сделках и предопределяет риск злоупотреблений.

Если обратиться к указанным в п. 2 ст. 105.1 НК РФ случаям взаимозависимости, то можно заметить, что вероятность манипулирования ценами в случае владения капиталом в размере 25% не равнозначна вероятности, имеющейся в ситуации, когда одно и то же лицо осуществляет

полномочия единоличного исполнительного органа.

Так, по общему правилу, участники организации имеют право участвовать в управлении корпорацией, получать информацию о ее деятельности, обжаловать решения органов управления корпорацией, требовать в предусмотренном законом порядке возмещения причиненных корпорации убытков, оспаривать в установленном законом случаях сделки корпорации и осуществлять иные корпоративные права. При этом сами участники корпорации не могут действовать от ее имени напрямую – как и любое юридическое лицо корпорация участвует в правоотношениях через свои органы. Именно органы формируют и выражают волю юридического лица [8]. Участники же корпорации в установленном законом порядке имеют право оказывать влияние на органы юридического лица либо замещать соответствующие должности в органах управления.

Следовательно, чтобы выявить возможность участника организации определять ее решения требуется установить дополнительные критерии – размер участия, позволяющего в конкретной ситуации иметь полный контроль в организации над выборами руководящих органов компании, порядок выполнения должностными лицами указаний собственника и степень согласованности их действий с решениями собственника.

В то же время, совершенно очевидно, что лицо, являющееся единоличным исполнительным органом организации, при заключении сделки с самим собой от имени компании или с другой организацией, в которой оно занимает аналогичную должность, формирует волю обоих участников сделки самостоятельно.

Точно также, совершенно нетождественными являются ситуации, при которых в одном случае в организации имеется участник со 100%-м участием и такая организация заключает сделку с другой компанией, в которой такой участник – единственный владелец долей, а в другом случае в организации несколько участников с равной долей участия и один из таких участников заключает сделку с данной компанией.

Таким образом, степень влияния на формирование воли напрямую коррелирует со степенью вероятности возникновения злоупот-

реблений в сделках между взаимозависимыми лицами. Следовательно, случаи взаимозависимости могут быть дифференцированы по степени влияния на формирование воли от наиболее вероятных к менее вероятному.

Хотя по общему правилу добросовестность налогоплательщика презюмируется, в случае сделок с взаимозависимостью данная презумпция фактически отвергается тем, что у участников отношений взаимозависимости отсутствует возможность доказать отсутствие влияния взаимозависимости на результаты сделок – при установлении формального факта взаимозависимости запускается механизм проверки сопоставимости условий сделок и далее уже расчет не рыночной, а нормативно установленной цены для трансфертных сделок. Даже несмотря на то, что именно на налоговые органы возложена обязанность доказывать нерыночность цены, вопрос влияния взаимозависимости на результаты сделок в такой процедуре в принципе не исследуется, при том что условия сделок сопоставляются со сделками лиц независимых, которые также имеют возможность манипулировать ценами. В этой связи предложенная дифференциация должна влечь необходимость распределения бремени доказывания влияния взаимозависимости на совершаемые сделки или экономическую деятельность между налогоплательщиком и налоговым органом в зависимости от степени вероятности злоупотреблений в сделках взаимозависимых лиц.

Так, в случаях, при которых степень вероятности злоупотреблений наиболее высока, а возможные особенности экономической деятельности, которые могли бы свидетельствовать об обратном, почти невозможно установить средствами налогового контроля или судебного исследования, единственным возможным способом проверки отсутствия манипулирования ценами является расчет рыночной цены в соответствии с правилами НК РФ. И хотя рассчитанная таким образом рыночная цена будет далека от рыночной цены, понимаемой как сложившаяся под влиянием конъюнктуры рынка, спроса и предложения цена обмена товаров [9], при предложенном подходе соблюдается баланс частных и публичных интересов: поскольку допустимыми средствами невозможно установить степень влияния взаи-

мозависимости на условия сделок, то с учетом регулирующего воздействия государства в экономике, цена сделок таких взаимозависимых лиц должна соответствовать заложенным в НК РФ правилам трансфертного ценообразования в целях предотвращения наиболее вероятных злоупотреблений. Такие случаи можно назвать «красной степенью взаимозависимости».

К такого рода случаям, по нашему мнению, можно отнести: 1) сделки участника и организации, в которой он обладает 100% участием, 2) сделки между юридическими лицами, в которых одно и то же лицо является генеральным директором, 3) сделки между юридическим лицом и физическим лицом, являющимся генеральным директором в организации. Во всех этих случаях установить влияние на формирование воли одного лица каких-либо иных факторов, кроме решений другого лица, практически невозможно при помощи тех средств исследования обстоятельств, которые в настоящий момент заложены в механизм налогового контроля и допускаются процессуальными средствами.

В тех случаях, когда отношения между лицами соответствуют формальным и объективным критериям взаимозависимости и средствами налогового контроля и судебного исследования возможно установить отсутствие влияния взаимозависимости на условия сделок, то бремя доказывания отсутствия такого воздействия должно лежать на налогоплательщике, заинтересованном в том, чтобы обосновать отсутствие такого воздействия с учетом деловой цели и хозяйственного смысла операций. Данные случаи можно обозначить как «желтая степень взаимозависимости».

К такого рода ситуациям мы можем отнести: 1) сделки между членами одной семьи, 2) между лицами, находящимися в отношениях должностной подчиненности, 3) сделки между лицом и организацией, которое имеет право единолично назначать органы управления такого юридического лица либо более половины состава таких органов. В приведенных примерах бремя доказывания отсутствия влияния взаимозависимых лиц не может возлагаться на налоговые органы, поскольку такой подход может парализовать функцию борьбы с налоговыми злоупотреблениями - доказывание фактического влияния на

такие сделки является достаточно трудоемким процессом. Однако открывая такую возможность для налогоплательщика, мы соблюдаем принцип экономического основания, допуская возможность существования деловой цели в вышеуказанных отношениях.

Еще в одной ситуации, когда отношения связанности хотя соответствуют случаю взаимозависимости, предусмотренному законом, однако в виду природы данных отношений влияние одного лица на сделки и экономические результаты другого лица не очевидно, доказывать такое влияние уже должен налоговый орган. Эти случаи мы называем «зеленой степенью взаимозависимости».

К таким случаям, по нашему мнению, относятся ситуации заключения сделок между участником и организацией, в которой участник обладает долей участия более чем 25%, однако не имеет решающего влияния на принятие решений при выборе органов управления и совершения сделок, для которых требуется одобрение участников общества. Например, если в организации несколько участников с примерно равным числом голосов. В таких случаях на формирование воли организации может оказывать воздействие множество разных факторов помимо действий одного из участников организации.

При этом, говоря о распределении бремени доказывания, необходимо отметить, что в силу п. 1 ст. 105.3 НК РФ пока контролирующими органами не доказано иное, цены в сделках взаимозависимых лиц признаются рыночными [10]. С другой стороны, В.Г. Акимова полагает, что теперь доказательство «рыночности» цены по контролируемой сделке лежит на налогоплательщике [11]. Данное расхождение в подходах во многом связано с реверсированием бремени доказывания – переходом бремени доказывания обратного на оппонента в тот момент, когда сторона, на которую законом возложена обязанность доказывания определенного факта, представила соответствующие доказательства. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. N 2341/12 разъяснено, что в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований п. 1

ст. 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В этой связи Д.В. Тютин справедливо отмечает, по «такой логике, итоговая оценка того, проявил или не проявил налогоплательщик должную степень осмотрительности, является прерогативой суда. Следовательно, если суд придет к выводу, что должной осмотрительности не проявлено, то, как следствие, налогоплательщик становится субъектом доказывания рыночности цен по сделкам [10]».

В целом же в мировом опыте для данного вопроса характерна неопределенность практики: в некоторых европейских странах бремя доказывания лежит на налоговом органе, в некоторых - на налогоплательщике; в определенных ситуациях не исключено и реверсирование бремени доказывания [12].

По нашему мнению, явление реверсирования базируется не на особенности рыночных цен, а на особенностях процессуального законодательства, поэтому само по себе не является препятствием к предложенным нами последствиям дифференциации взаимозависимых лиц. Данная дифференциация базируется на степени влияния воли одного лица на волю другого во взаимосвязи с теми правовыми средствами, которые доступны как для публичного субъекта, так и для налогоплательщика в процессе подтверждения тех или иных фактов экономической деятельности наиболее объективным образом.

В результате, во взаимосвязи с вопросом распределения бремени доказывания влияния взаимозависимости на результаты сделок, допущения опровержимости презумпции негативного влияния взаимозависимости, мы можем осуществить дифференциацию отношений взаимозависимых лиц по «принципу светофора»: одно лицо имеет возможность напрямую формировать волю другого лица (красный – злоупотребления наиболее вероятны); одно лицо может влиять на формирование воли другого лица, если не доказано иное (желтый – злоупотребления вероятны, но в конкретной ситуации может быть доказано обратное); одно лицо не может влиять на формирование воли другого лица, если не доказано иное (зеленый – злоупотребления маловероятны, но в конкретной ситуации может быть доказано обратное).

При этом, предложенное распределение бремени доказывания не влияет на вопрос необходимости установления объективной стороны взаимозависимости. Она должна устанавливаться в каждом случае посредством изучения экономических особенностей деятельности участников сделки, динамики их хозяйственных связей, особенностей принимаемых предпринимательских рисков, а также любых иных фактических и экономических обстоятельств, в которых действовали взаимозависимые лица. Именно на основе этих данных устанавливается к какому из вышеперечисленных случаев красному/желтому/зеленому относится тот или иной случай взаимозависимости. И далее уже встает вопрос определения степени влияния взаимозависимости на условия сделок.

Наш анализ, проведенный в предыдущих главах, был бы не полным, если бы мы не отметили еще один существенный аспект отношений взаимозависимости. Известно, что многие предприятия существуют в группах юридических лиц, которые обслуживают их нужды. Такая интеграция обусловлена, прежде всего, необходимостью расширения и поддержания кооперации между предприятиями, развитием хозяйственных связей [13]. Предпосылками интеграции также выступают «стремление к повышению качества управления и устранению неэффективности, желание снизить налоговую нагрузку, возможность диверсификации производства и использования избыточных ресурсов, мотив продажи «вразброс», стремление повысить политический вес руководства компании и личные мотивы менеджеров [13]».

Однако действующее налоговое законодательство полностью игнорирует данные особенности предпринимательской практики и требует применение принципа «вытянутой руки» также в случаях, когда две разные компании, обслуживающие разные направления одного и того же предприятия (например, производственное и сбытовое), совершают между собой сделки, хотя фактически конечный продукт возникает только спустя несколько стадий, выражающих в совершении взаимозависимыми лицами последовательных операций между собой.

При этом, в международной практике помимо принципа «вытянутой руки» также известен

подход, в соответствии с которым налогообложению подвергается не промежуточный экономический результат, а конечный – доход, получаемый при реализации конечному потребителю, не входящему в группу компаний.

Так, в соответствии с данным подходом в налоговом законодательстве возникает новый единый налогоплательщик, а в системе взаимозависимых организаций юридически самостоятельные организации рассматриваются в качестве структурных подразделений главной организации, которая и признается налогоплательщиком. Группа компаний подает единую консолидированную налоговую декларацию, в рамках группы допускается и учет внутренних расходов, и необлагаемая передача имущества. При этом, в гражданско-правовой сфере формально независимые юридические лица действуют как самостоятельные субъекты [14]. Данный подход к консолидации закреплен в законодательстве Нидерландов [15]. В США на местном уровне уже более двадцати штатов предусмотрели налоговые правила, в рамках которых корпоративные группы рассматриваются в качестве единых налогоплательщиков [16].

Обложение налогом единого налогоплательщика позволяет соблюсти требования экономического основания налогов и включить в правовое поле отношения групп компаний, фактически обслуживающих интересы одного бизнеса и конкретных физических лиц. При этом вряд ли существенным препятствием является формальная самостоятельность юридических лиц, поскольку в целях налогообложения она не ставится под сомнение. Единый налогоплательщик в данном случае выступает в качестве правовой модели, а не самостоятельного субъекта права. Ответственным перед бюджетом является головная компания, когда как ее дочерние и сестринские структуры рассматриваются в качестве обособленных подразделений только для целей налогообложения.

В российском законодательстве тоже предусмотрен вариант консолидации нескольких компаний в консолидированную группу налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ), определяющую общий финансовый результат на основе консолидированной отчетности для целей уплаты налога на прибыль. Данный вариант консолидации из-

вестен в зарубежном налоговом праве как вариант неполной консолидации (group pooling) [17] и является также распространенным подходом к вопросу обложения общего финансового результата нескольких лиц, входящих в общую группу. Однако в настоящий момент в РФ ввиду значительных требований для создания консолидированной группы по общему для группы объему доходов и уплачиваемых налогов применение правил гл. 3.1 НК РФ существенно ограничено и возможно только после подписания между участниками группы договора и утверждения его контролирующим органом. При этом, участниками такой группы могут быть компании, в которых другая компания обладает не меньше, чем 90% участием. В этой связи на конец 2015 года было зарегистрировано всего 16 КГН, большинство из которых является крупными нефтяными и ресурсодобывающими компаниями с государственным участием (“Роснефть”, “Северсталь”, “Газпром”, ЛУКОЙЛ, НОВАТЭК, “Мечел”) [18].

В то же время, выбирая договорную форму для объединения фактически зависимых друг от друга компаний, законодатель без всякого видимого смысла сохраняет формальную независимость за компаниями также для целей налогообложения. При этом, в современном российском законодательстве достаточно норм, предусматривающих возможность исполнения налоговой обязанности одного лица за счет имущества другого лица: это и нормы пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, и положения главы 3.4 НК РФ о контролируемых иностранных компаниях и контролируемых лицах.

При этом, в ситуациях, когда группа нескольких юридических лиц кооперируется для обслуживания единого предприятия, складывается ситуация, аналогичная распределению зон ответственности и непосредственно самой деятельности между структурными подразделениями одной организации. Фактически, каждое формально-независимое юридическое лицо обслуживает одно предприятие, рентабельность деятельности которого определяется только при реализации конечного продукта.

В этой связи, в обслуживающих единое предприятие группах компаний как доход, так и расход формируется усилиями нескольких организаций, а значит, и прибыль в данном слу-

чае фактически является результатом общих усилий. При разделении доходов и расходов участников единой интегрированной группы, совершенно искусственно разрываются общие доходы, которые не возникли бы без соответствующих общих расходов. Это приводит к тому, что у юридических лиц, входящих в группу и сосредоточенных только на производственной деятельности, формируются только расходы, а у компаний, отвечающих в той же группе за сбыт либо аккумуляцию основных денежных средств, складываются только доходы. Первые в итоге формируют убытки, а вторые – только доходы, не имея права уменьшить их на размер понесенных производственными компаниями группы расходы. И если компании находятся в разных субъектах РФ, то совершенно очевидным является неравномерность распределения налогообложения фактически единой прибыли.

При этом, фактически на сегодняшний момент необходимые для налогообложения единого налогоплательщика, состоящего из группы компаний, механизмы в налоговом законодательстве РФ имеются. Помимо главы, посвященной условиям и порядку создания консолидированной группы налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ), в НК РФ предусмотрены способы проникновения для целей налогообложения за «корпоративный покров» организации в целях трансмиссии налогового обязательства на контролирующих участников (пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, гл. 3.4 НК РФ). Кроме того, в ст. 278.1 НК РФ и п. 6 ст. 288 НК РФ приводится порядок определения совокупного финансового результата группы компаний на основании суммы всех доходов и суммы всех расходов участников группы, учитываемых в целях налогообложения налогом, с последующим пропорциональным распределением уплаты сумм налога по месту нахождения таких организаций, признаваемых обособленными подразделениями.

Таким образом, технология консолидации общих дохода и расхода и обложения фактически конечного результата – общей прибыли совместной деятельности нескольких взаимосвязанных юридических лиц в российское законодательство уже внесено.

В этой связи, не имеется никаких препятствий для предоставления добровольной воз-

возможности обложения налогом прибыли группы компаний, состоящей из взаимозависимых лиц, задействованной в обслуживании единого предприятия, как единого налогоплательщика с учетом механизмов определения консолидированного дохода такой группы, а также порядка уплаты налога аналогичному уплате налога организацией, имеющей обособленные подразделения.

Важно отметить, что мы говорим в настоящий момент только о об обложении прибыли группы компаний для целей налога на прибыль. Возможность консолидации для уплаты косвенных налогов имеет значительные трудности, связанные с определением общей цели приобретения товаров (работ, услуг), операции с которыми облагаются НДС, для последующего действия механизма вычетов и возмещения налога. Разные организации, входящие в группу, могут по-разному использовать приобретаемые блага для целей формирования общего финансового результата, не обязательно совершая операции, облагаемые НДС. Следовательно, одна часть группы компаний может выступать как конечный потребитель товаров (работ, услуг) – например, компании, являющиеся хранителями товаров, - который не имеет права на вычет, а другая часть компаний, особенно связанных со сбытом, наоборот будет совершать облагаемые НДС операции. В это ситуации определить совокупную базу для НДС, а также правила для применения вычетов для всей группы компаний невозможно.

В случае с налогами, облагающими пользование имуществом (поимущественные налоги), сам по себе механизм распределения долей налога по месту нахождения обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, закреплен в настоящий момент в ст. 384 НК РФ. Однако уплата данного не зависит от суммы произведенных расходов и уплачивается в зависимости от характеристик предмета налогообложения. В этом случае в как таковой консолидации доходов и расходов нескольких лиц нет необходимости. В то же время, для целей уплаты налога на прибыль в режиме единого налогоплательщика должны учитываться расходы как на содержание общего имущества, так и уплату налога за него.

С учетом изложенного, если определенное предприятие имеет технологически связанный

процесс, содержащий в себе элементы производства продукции, ее хранения, сбыта, логистики, менеджмента либо отдельные элементы процесса, осуществляемый разными юридическими лицами, доходы и расходы которых экономически связаны с деятельностью друг друга, и результатом такого процесса является реализация товаров (работ, услуг), связанные между собой лица могли бы обратиться в налоговую инспекцию, раскрыв полностью весь технологический процесс и указав входящих в обслуживание данного процесса юридических лиц. Единый технологический процесс в данном случае представляет собой хозяйственные операции нескольких компаний, совершение которых экономически оправдано и возможно только взаимосогласованными и единонаправленными усилиями в целях реализации конечных продуктов потребителям

При этом, по нашему мнению, владение долей участия одной организации в другой не имеет существенного значения, если в процессе административного согласования с налоговым органом будет установлено связанность экономической деятельности каждой конкретной организации с обслуживанием единого технологического процесса. Это позволит сохранить корпоративную мобильность для собственников, не отменяя режима налогообложения для всей группы. Более того, при таком подходе в группу могут быть включены лица, которые состоят под фактическим контролем бенефициаров без явной юридической связи. При этом, если какая-либо компания будет получать доход от другого вида деятельности, то этот доход должен рассматриваться как доход группы независимо от того, что он не будет происходить из основной деятельности. Во избежание данного обстоятельства, собственникам стоит подумать о создании другой компании.

Однако юридически важным для предлагаемого нами подхода является необходимость отказаться от частичной консолидации, реализованной в НК РФ посредством спорного института договора между компаниями как основы создания консолидированной группы, и признать входящих в группу юридических лиц структурными частями единого налогоплательщика для целей налогообложения, от имени

которого все налоговые права и неимущественные обязанности осуществляет согласованная с налоговой службой головная организация. При этом, в таком подходе нет никакого противоречия с пониманием налогоплательщика даже не сегодняшний момент.

В соответствии со ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. То есть налогоплательщики – это лица, которые имеют, получают (передают) объекты налогообложения или осуществляют деятельность, являющуюся объектом налогообложения, и на которых возложена реализация налоговой обязанности в соответствии с действующим налоговым законодательством [19].

В процессе реализации налоговой обязанности могут участвовать и иные лица. Обязанность уплатить налог не означает, что налогоплательщик должен уплатить налог непосредственно. От имени налогоплательщика налог может быть уплачен и иным лицом (представителем), если при этом не нарушается правило, что налог уплачивается именно за счет средств налогоплательщика, т.е. сокращаются его доходы [20].

При этом, законодатель допускает возможность взыскания налоговых платежей одного лица за счет имущества другого лица (пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, нормы закона о контролируемых иностранных компаниях), даже не обосновывая в пояснительных записках конституционную обоснованность таких действий с учетом формальной самостоятельности, предоставляемого законом юридическим лицам.

В случае, если мы допускаем объединение нескольких компаний в рамках единого налогоплательщика, то мы не исключаем имущественной налоговой обязанности каждого юридического лица – они также остаются обязанными уплачивать налог и за счет их имущества также возможна реализация всех процедур принудительного исполнения налоговой обязанности. Однако исполнение данных обязанностей осуществляется силами согласованной с налоговым органом головной компании. Однако в отличие от реализованной в настоящий момент схемы КГН, в предлагаемом нами подходе юридически

незначимым для целей налогообложения является формальная самостоятельность входящих в группу лиц компаний. Налоговые недоимки могут взыскиваться за счет всей имущественной масса группы лиц без дополнительных процедур снятия «корпоративной вуали», инициации самостоятельных налоговых проверок входящих в группу лиц компаний, а действиями головной компании будут реализовываться права и обязанности всех членов группы.

В то же время мы предлагаем рассматривать единого налогоплательщика именно как консолидированного, поскольку единым такой налогоплательщик рассматривается исключительно для налоговых целей и не влечет никаких последствий в гражданско-правовых отношениях. Данное замечание исключительно важно из тех соображений, что при принятии решения о добровольной консолидации группы компаний любым предпринимателем будет оцениваться ее последствия также и для частной сферы, в которой разделение предприятия по разным юридическим лицам преследует цели страхования рисков и защиты прав собственности.

Однако предоставление исключительно добровольной формы создания единого консолидированного налогоплательщика противоречило бы двум существенным соображениям. Первое связано с тем, что ввиду изначальной цели распределения рисков и защиты собственности при формировании группы лиц невзирая на налоговые преференции обложения совокупного результата ряд собственников предпочтет каким-либо образом формально не закреплять факт взаимосвязи между лицами (когда он неочевиден). Второе проистекает из соображений экономической обоснованности налогообложения.

При красной степени взаимозависимости практически невозможно доступными средствами установить отсутствие влияния взаимозависимости на результаты сделок, поэтому предлагается использовать обычными правилами трансфертного ценообразования. Однако такой подход был бы не до конца обоснованным с экономической точки зрения, если бы исключал налогообложение совокупного результата группы взаимозависимых лиц, обслуживающих единый технологический процесс. В таком случае взаимозависимые лица должны будут в силу закона

рассматриваться как единый налогоплательщик, на основе исследования бухгалтерской и финансовой отчетности устанавливаться лицо, на котором аккумулируются доходы группы, а остальные лица признаваться структурными подразделениями с последующим применением норм ст. 288 НК РФ.

В данном случае налоговый орган должен изучить структуру отношений между лицами, не ограничиваясь установлением лишь факта взаимозависимости, и в случае, если налогоплательщик не препятствует исследованию экономических и юридических связей между лицами, содействует запросам налогового органа, и может быть установлено наличие единого технологически связанного процесса, содержащего в себе элементы производства продукции, ее хранения, сбыта, логистики, менеджмента либо отдельные элементы данной цепи, то налоговый орган должен осуществлять расчет налоговых обязательств таких взаимозависимых лиц как единого налогоплательщика.

При этом, нет необходимости налоговому органу осуществлять какие-либо дополнительные процедуры для опровержения формальной независимости каждой компании, участвующей в обслуживании единого технологически связанного процесса. Достаточно предусмотреть возможность существования единого налогоплательщика в законодательстве по примеру, как это сделано в антимонопольном праве.

Так, применительно к антимонопольному праву, при определении правового статуса группы лиц законодатель обоснованно игнорирует форму юридического лица для того, чтобы правоприменитель мог определить носителей реальной экономической власти на рынке и эффективно воздействовать на их деятельность [21]. Фактически координатор и участники координируемой им группы являются группой лиц, действия таких лиц рассматриваются в качестве действий субъекта по злоупотреблению доминирующим положением. При этом группа лиц применительно к целям Закона о защите

конкуренции может рассматриваться антимонопольным органом в качестве единого хозяйствующего субъекта [22].

Более того, стоит согласиться с И.С. Шиткиной, что фактически еще положениями пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ законодатель предусмотрел возможность игнорирования формальной независимости юридического лица для целей привлечения к исполнению налоговых обязанностей основного (преобладающего) общества за дочернее (зависимое) или дочернего (зависимого) по налоговым обязательствам основного (преобладающего) [23]. Данную возможность законодатель подтвердил и при внедрении института контролируемых иностранных компаний. Теперь, по нашему мнению, в целях соблюдения принципов всеобщности, равенства и экономической обоснованности налогообложения необходимо предусмотреть и возможность обложения налогом группы взаимозависимых лиц как единого налогоплательщика с игнорированием для целей налогообложения формальной независимости, предоставляемой им статусом юридических лиц.

Таким образом, мы предлагаем следующую форму единого консолидированного налогоплательщика – это две или более взаимозависимые организации, участвующие в обслуживании единого технологического процесса, состоящего из производства и (или) сбыта и (или) перевозки/доставки и (или) хранения и (или) перераспределения и (или) иной взаимосогласованной и единой направленной хозяйственной деятельности, а также фактическая уплата налога которых осуществляются головной организацией, согласованной в качестве таковой указанными взаимозависимыми организациями с налоговым органом (добровольный порядок) либо установленной налоговым органом в процессе контроля за сделками взаимозависимых лиц на основе критерия аккумуляции доходов, получаемых от такого единого технологического процесса, за счет доходов и имущества таких взаимозависимых лиц, на одной из взаимозависимых компаний (принудительный порядок).

## Библиография

1. Налоговое право России. Общая часть. Учебник/отв. Ред. Н.А. Шевелева М., 2001, С. 92-94;
2. Кафтаников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ //КонсультантПлюс;
3. Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9-10.
4. Сергеев А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: Дис.... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 34-36.
5. Иволжатов А.В. Основания признания юридических лиц взаимозависимыми в контексте сравнительного межотраслевого исследования // Актуальные проблемы российского права. 2013. N 11. С. 1437-1440.
6. Кавелин К.Д. Избранные произведения по гражданскому праву М., 2003, С. 185.
7. Черепяхин В.В. Труды по гражданскому праву М., 2001, С. 304-305.
8. Коммерческие (предпринимательское) право: учеб.: в 2 т. Т. 1 – 4-е изд. Перераб. и доп. / Под ред. В.Ф. Попондопуло М. 2009, С. 133.
9. Экономическая теория/под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича, 3-е изд., Спб. 2008, С. 92.
10. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2013.
11. Цены под контролем // Налоговед. 2011. N 11. С. 17.
12. Хонко-ахо Й. О некоторых аспектах практики трансфертного ценообразования в европейских странах // Налоговед. 2012. N 2. С. 73, 74.
13. Кирилловых А.А. Организационно-правовой статус финансово-промышленных групп//КонсультантПлюс.
14. Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран М., 2014, С.114.
15. Ault H.J., Arnold B.J. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. P. 397-402.
16. <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>.
17. Ting A. The Taxation of Corporate Under Consolidation: An International Comparison. 2013, P. 40-46.
18. <http://www.audit-it.ru/news/account/843473.html>.
19. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть М. 2009, С. 538.
20. Налоговое право: Учебник для вузов/Под ред. С.Г. Пепеляева М., 2015, С. 121-122.
21. Тотьев К.Ю. Легитимация субъектов предпринимательской деятельности // Законность. 2002. N 12. С. 12.
22. Петров Д.А. Конкурентное право: теория и практика применения М., 2013. С. 40-41.
23. Шиткина И.С. «Снятие корпоративной вуали» в российском праве: правовое регулирование и практика применения// Хозяйство и право. 2013. N 2. С. 8.

## References (transliterated)

1. Nalogovoe pravo Rossii. Obshchaya chast'. Uchebnik/otv. Red. N.A. Sheveleva M., 2001, S. 92-94;
2. Kaftannikov A.A. Transfertnoe tsenoobrazovanie: kommentarii izmenenii Nalogovogo kodeksa RF //Konsul'tantPlyus;
3. Altukhova E.V. Vzaimozavisimye litsa v nalogovom prave: Avtoref. dis.... kand. yurid. nauk. M., 2008. S. 9-10.
4. Sergeev A.G. Grazhdansko-pravovoe polozhenie affilirovannykh, vzaimozavisimyykh lits i grupp lits: Dis.... kand. yurid. nauk. M., 2010. S. 34-36.
5. Ivolzhatov A.V. Osnovaniya priznaniya yuridicheskikh lits vzaimozavisimymi v kontekste sravnitel'nogo mezhotraslevogo issledovaniya // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2013. N 11. S. 1437-1440.
6. Kavelin K.D. Izbrannye proizvedeniya po grazhdanskomu pravu M., 2003, S. 185.
7. Cherepakhin V.V. Trudy po grazhdanskomu pravu M., 2001, S. 304-305.

8. Kommercheskie (predprinimatel'skoe) pravo: ucheb.: v 2 t. T. 1 – 4-e izd. Pererab. i dop. / pod red. V.F. Popondopulo M. 2009, S. 133.
9. Ekonomicheskaya teoriya/pod red. A.I. Dobrynina, L.S. Tarasevicha, 3-e izd., Spb. 2008, S 92.
10. Tyutin D.V. Nalogovoe pravo: kurs lektsii // SPS Konsul'tantPlyus. 2013.
11. Tseny pod kontrolem // Nalogoved. 2011. N 11. S. 17.
12. Khonko-akho I. O nekotorykh aspektakh praktiki transfertnogo tsenoobrazovaniya v evropeiskikh stranakh // Nalogoved. 2012. N 2. S. 73, 74.
13. Kirillovykh A.A. Organizatsionno-pravovoi status finansovo-promyshlennykh grupp//Konsul'tantPlyus.
14. Kilinkarova E.V. Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran M., 2014, S.114.
15. Ault H.J., Arnold B.J. Comparative Income Taxation. A Structural Analysis. P. 397-402.
16. <http://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>.
17. Ting A. The Taxation of Corporate Under Consolidation: An International Comparison. 2013, P. 40-46.
18. <http://www.audit-it.ru/news/account/843473.html>.
19. Kucheryavenko N.P. Kurs nalogovogo prava: V 2 t. T. 1: Obshchaya chast' M. 2009, S. 538.
20. Nalogovoe pravo: Uchebnik dlya vuzov/Pod red. S.G. Pepelyaeva M., 2015, S. 121-122.
21. Tot'ev K.Yu. Legitimatsiya sub'ektov predprinimatel'skoi deyatelnosti // Zakonnost'. 2002. N 12. С. 12.
22. Petrov D.A. Konkurentnoe pravo: teoriya i praktika primeneniya M., 2013. С. 40-41.
23. Shitkina I.S. «Snyatie korporativnoi vuali» v rossiiskom prave: pravovoe regulirovanie i praktika primeneniya// Khozyaistvo i pravo. 2013. N 2. S. 8.