

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«САРАТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»

На правах рукописи

Иволжатов Алексей Викторович

**ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

доктор юридических наук, доцент

Разгильдиева Маргарита Бяшировна

Саратов – 2014

Оглавление

Введение	3
Глава 1. Взаимозависимость юридических лиц: сущность и особенности понятия в налоговом праве	16
1.1. Отношения «связанности» с участием юридических лиц: сущность, правовые формы и развитие правового регулирования	16
1.2. Финансово-правовое регулирование отношений с участием «связанных» юридических лиц	52
1.3. Взаимозависимость с участием юридических лиц как налогово-правовое понятие	78
Глава 2. Налогово-правовой статус взаимозависимых юридических лиц	112
2.1. Права и обязанности взаимозависимых юридических лиц в сфере налогообложения	112
2.2. Особенности налогообложения взаимозависимых юридических лиц: проблемы налогово-правового регулирования	137
Заключение	169
Библиографический список использованных источников	185

Введение

Актуальность темы диссертационного исследования. Тенденцией современной экономики является создание хозяйствующими субъектами, преимущественно юридическими лицами, различного рода объединений и групп. Подобная кооперация деятельности и производственных ресурсов, принадлежащих разным лицам, способствует наращиванию их экономической мощи и предполагает централизацию управления объединением. Организационной основой таких объединений, в большинстве случаев, являются отношения, в рамках которых одно лицо имеет легитимированную и (или) фактическую возможность оказывать влияние на процесс формирования воли (а именно на принятие решений) другого юридического лица – отношения «связанности». Юридической основой таких отношений выступают различные правовые средства, определяющие легитимную возможность управления деятельностью самостоятельных юридических лиц, составляющих объединение (право собственности на доли участия в уставном капитале, соглашение, предоставляющее участнику право голоса в высшем органе управления, совмещение должностей в органах управления нескольких организаций одним лицом и иные).

Подобные взаимоотношения обеспечивают не только благоприятные для хозяйствующих субъектов условия, но и создают обширные возможности для злоупотреблений. Поэтому современное законодательство содержит ряд институтов, предусматривающих специальное правовое регулирование деятельности «связанных» юридических лиц. К их числу относится и институт взаимозависимых юридических лиц, закрепленный законодательством о налогах и сборах. Однако в целях налогообложения отношения «связанности» с участием юридических лиц учитываются не только посредством института взаимозависимых лиц. В механизме налогово-правового регулирования используются также конструкции иной отраслевой принадлежности: аф-

филированные лица (Закон РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»), группа лиц (Федеральный закон «О защите конкуренции»), основное (дочернее) общество (Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон «Об акционерных обществах», Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью») и ряд других. Выступая самостоятельными правовыми формами отношений «связанности», учитываемыми в целях налогообложения юридических лиц, они определяют различные комплексы налоговых прав и обязанностей, возникающие у таких налогоплательщиков. При этом законодательством о налогах и сборах не установлено каких-либо параметров соотношения взаимозависимости юридических лиц с иными правовыми формами отношений «связанности». В рамках регламентации налогово-правового положения взаимозависимых юридических лиц не всегда в должной мере учтены особенности отношений «связанности», обусловленные характеристиками гражданско-правового механизма формирования воли юридических лиц, между которыми существуют такие отношения, что приводит к пробелам или необоснованным нормативным установлениям.

Немаловажный аспект, также свидетельствующий об актуальности заявленной проблематики, связан с существующей возможностью признания налогоплательщиков – юридических лиц взаимозависимыми не только по основаниям, предусмотренным ст. 105.1 Налогового кодекса РФ (*далее по тексту* – НК РФ), но и в иных случаях – по решению суда. Реализация данного полномочия предполагает ориентацию суда на критерии признания лиц взаимозависимыми, которые лишь обобщенно сформулированы в НК РФ. Формирование таких критериев должно осуществляться с учетом сущности взаимозависимости юридических лиц, однако эти вопросы пока не имеют однозначного понимания и на уровне налогово-правовой доктрины. Отмеченное определяет необходимость теоретической разработки налогово-правового института взаимозависимости с участием юридических лиц, направленной на установление сущности отношений взаимозависимости,

определение их соотношения с иными правовыми формами отношений «связанности», учитываемыми в целях налогообложения, выявление приемлемых для целей налогообложения подходов нормативного регулирования данных отношений.

Степень научной разработанности темы исследования. В науке финансового права отдельные аспекты отношений «связанности» рассматривались на уровне как диссертационных исследований, так и научных публикаций.

Отношения «связанности», как одна из характеристик коллективных субъектов финансового права, были объектом диссертационного исследования А.С. Галяутдиновой (2013 г.). Диссертации Е.В. Алтуховой (2008 г.), О.А. Иконниковой (2009 г.), А.А. Копиной (2011 г.), М.Е. Крашенинниковой (2011 г.) посвящены изучению налогово-правового положения взаимозависимых лиц. Однако в указанных работах не полностью была определена правовая природа отношений «связанности» с участием юридических лиц, частично уяснены общеправовые подходы к регулированию таких отношений и недостаточно полно выявлены тенденции правовой регламентации отношений «связанности» с участием юридических лиц, что не позволило уяснить сущность взаимозависимости юридических лиц в налоговом праве.

В диссертациях С.В. Жесткова (2001 г.), М.А. Громова (2003 г.), Б.В. Мышкина (2004 г.), К.А. Непесова (2005 г.), Д.Н. Суругина (2007 г.), Н.А. Русяева (2008 г.), Б.В. Церенова (2011 г.) исследовались проблемы налогового планирования, оптимизации налогообложения, трансфертного ценообразования и консолидированного налогообложения – важные составляющие налогово-правового регулирования в отношении «связанных» юридических лиц. В этих разработках рассматривались отдельные элементы правового статуса юридических лиц, признаваемых в целях налогообложения взаимозависимыми. Однако они не дают представления об особенностях взаимозависимости с участием юридических лиц как налогово-правового института и комплексе составляющих его содержание прав и обязанностей, поскольку

это не являлось задачей указанных исследований.

Результаты, полученные в проведенных исследованиях, формируют базу научного знания о взаимозависимости с участием юридических лиц, но требуют обобщения и дальнейшего развития, позволяющего моделировать данный налогово-правовой институт.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в рамках установления и реализации налогово-правовых норм, составляющих содержание института взаимозависимых юридических лиц.

Предметом диссертационного исследования выступают:

- нормы налогового, финансового и гражданского законодательства, других законов и нормативно-правовых актов, регламентирующие отношения «связанности» с участием юридических лиц, а также участие таких юридических лиц в соответствующих правоотношениях;
- материалы правоприменительной практики судебных органов, органов в сфере налогового контроля и надзора, юридических и аудиторских фирм, отражающие официальное и неофициальное толкование норм, регламентирующих отношения «связанности» с участием юридических лиц, а также участие таких субъектов в различных правоотношениях;
- накопленные данные отечественной и зарубежной правовой доктрины о сущности и содержании отношений «связанности» с участием юридических лиц.

Цель и задачи диссертационного исследования. *Целью* исследования является разработка теоретических положений налогово-правового института взаимозависимости с участием юридических лиц, отражающих его сущность и особенности, обусловленные задачами налогово-правового регулирования.

Для достижения указанной цели поставлены следующие *задачи* исследования:

- 1) установить правовую природу отношений «связанности» с участием юридических лиц;

- 2) проанализировать развитие правового регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц;
- 3) систематизировать гражданско-правовые механизмы формирования воли юридических лиц;
- 4) определить специфику участия «связанных» юридических лиц в отношениях, урегулированных законодательством о рынке ценных бумаг, о банковской деятельности, в сфере регулирования бухгалтерского (финансового) учета и отчетности, а также таможенным и страховым законодательством;
- 5) выявить сущность отношений, являющихся основой для признания юридических лиц взаимозависимыми;
- 6) систематизировать правовые формы отношений «связанности» с участием юридических лиц, учитываемые в целях налогообложения;
- 7) определить соотношение конструкции взаимозависимых лиц с аналогичными по правовой природе конструкциями иной отраслевой принадлежности, используемыми в механизме налогово-правового регулирования;
- 8) обобщить права и обязанности юридических лиц в сфере налогообложения, обусловленные наличием отношений «связанности» с их участием и (или) взаимозависимостью;
- 9) выявить характеристики взаимозависимости с участием юридических лиц как налогово-правового понятия, сформулировать его определение;
- 10) выяснить возможность рассмотрения взаимозависимых юридических лиц в качестве самостоятельного субъекта налогового права;
- 11) установить особенности налогово-правового статуса взаимозависимых юридических лиц;
- 12) определить возможные перспективы развития института взаимозависимости с участием юридических лиц в налоговом праве;
- 13) выработать научные рекомендации по изменению и дополнению законодательства о налогах и сборах, направленные на совершенствование правового регулирования статуса взаимозависимых юридических лиц;

14) предложить теоретические рекомендации по совершенствованию практики реализации полномочия судебных органов на признание юридических лиц взаимозависимыми.

Методологическую основу исследования составили общенаучные и частнонаучные методы, базирующиеся на диалектической теории познания: формально-логический (анализ, синтез, дедукция, индукция, обобщение, сопоставление и прочие), сравнительно-правовой, системный, структурно-функциональный и другие, позволившие рассмотреть взаимозависимость с участием юридических лиц в налоговом праве во взаимосвязи со смежными понятиями, выявить тенденции развития данного правового института и разработать рекомендации по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в части его регламентации.

Формально-логический метод использовался для разработки определений «отношения связанности», «взаимозависимость с участием юридических лиц»; выявления пробелов в налоговом-правовом регулировании оснований признания юридических лиц взаимозависимыми, а также отношений с их участием; установления фактов неполного учета в законодательстве о налогах и сборах гражданско-правовых механизмов формирования воли юридического лица.

Применение системного и сравнительно-правового методов позволило установить отсутствие необходимой системной взаимосвязи налогового законодательства с иным законодательством, регулирующим отношения «связанности» с участием юридических лиц; выявить несогласованность терминологии, используемой различными отраслями законодательства для обозначения отношений «связанности», либо употребление идентичной терминологии для обозначения различных правовых конструкций. Реализация системного метода также осуществлялась при обобщении правовых форм отношений «связанности», учитываемых в целях налогообложения; разработке классификации оснований признания юридических лиц взаимозависимыми; систематизации комплекса прав и обязанностей налогоплательщика, возника-

ющих у юридических лиц, признаваемых в целях налогообложения взаимозависимыми.

Установление целей и функций правового регулирования отношений «связанности» различными отраслями законодательства, в том числе законодательством о налогах и сборах, осуществлялось с использованием структурно-функционального метода.

Теоретической основой исследования послужили работы ведущих ученых в области теории права и государства, административного права, финансового права, гражданского права и других отраслей.

При исследовании правовой природы, генезиса отношений «связанности» с участием юридических лиц, гражданско-правовых механизмов формирования воли юридических лиц были использованы труды и выводы специалистов в области отечественной цивилистики, таких как: К.М. Беликова, В.А. Белов, А.В. Венедиктов, С.С. Вилкин, И.В. Григораш, В.В. Громов, О.В. Гутников, Д.И. Дедов, В.В. Долинская, Н.Д. Егоров, А.А. Зурабян, О.С. Иоффе, Ю.Х. Калмыков, А.И. Каминка, Н.В. Козлова, О.А. Красавчиков, В.Г. Крылов, М.И. Кулагин, М.В. Лавров, Д.В. Ломакин, В.А. Маклаков, В.П. Мозолин, Э.А. Нанаева, В.А. Ойгензихт, И.А. Покровский, Ф.М. Полянский, Т.С. Раевская, А.Г. Сергеев, А.П. Сергеев, Д.И. Степанов, Е.Д. Суворов, М.К. Сулейменов, Е.А. Суханов, Л.С. Таль, И.Т. Тарасов, В.А. Тархов, Е.В. Тычинская, Ю.С. Харитоновна, Г.В. Цепов, Л.Л. Чантурия, М.Ю. Челышев, Б.Б. Черепашин, А.П. Юденков и др.

Формированию авторской позиции по многим проблемам способствовало изучение трудов ученых, занимающихся проблемами предпринимательского права, коммерческого права и хозяйственного права: А.В. Анисимова, В.Ю. Бакшинскаса, И.Е. Белоусова, В.С. Белых, Е.П. Губина, Н.В. Гурина, Л.В. Зайцевой, Т.М. Звездиной, В.В. Лаптева, О.А. Макаровой, Н.И. Михайлова, К.П. Павловой, В.Ф. Попондопуло, К.Ю. Тотьева, И.В. Чистякова, И.С. Шиткиной и др.

Базовое значение для исследования приобрели данные современной

финансово-правовой науки, разработанные Е.В. Алтуховой, А.З. Арсланбековой, О.Ю. Бакаевой, А.В. Брызгалиным, К.С. Бельским, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, В.В. Гриценко, Т.А. Гусевой, Л.Н. Древаль, С.В. Запольским, О.А. Иконниковой, М.В. Карасевой, А.Н. Козыриным, А.А. Копиной, М.Е. Крашенинниковой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучеровым, Н.П. Кучерявенко, В.М. Малиновской, К.А. Непесовым, Е.Н. Пастушенко, В.Г. Пансковым, С.Г. Пепеляевым, Е.Г. Писаревой, Е.В. Покачаловой, В.В. Поповым, М.Б. Разгильдиевой, Т.Э. Рождественской, И.В. Руковишниковой, С.В. Рыбаковой, С.Е. Смирных, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкиным, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекиным, А.А. Ялбугановым и др.

Диссертант в своих суждениях о правосубъектности «связанных» юридических лиц, правовой природе отношений «связанности» и основаниях их возникновения с участием юридических лиц опирался также на труды специалистов теории права и государства, труды специалистов административного права. В их числе: С.С. Алексеев, С.И. Архипов, Л.А. Астемирова, М.И. Байтин, А.Б. Венгеров, А.В. Калинина, Е.А. Киримова, Н.М. Конин, В.Л. Кулапов, А.В. Малько, В.М. Манохин, Н.И. Матузов, Г.И. Петров, И.Н. Сенякин, В.Н. Синюков, А.А. Юнак и др.

Научную базу исследования составили труды зарубежных ученых, рассматривающих характеристики отношений «связанности» с участием юридических лиц, а также иные проблемы зарубежного корпоративного и налогового права. В частности, таких авторов как А. Берле, М. Беч, О.ф.Гирке, Дебора А. ДеМотт, Г. Манн, У. Мейер-Кординг, Г. Минз, П. Нобель, М. Пашке, Ю. Плате, К. Хопт, Х.Й. Шмидт-Тренц и др.

Нормативную основу исследования составили международные соглашения об избежании двойного налогообложения; Конституция РФ; акты федерального законодательства; постановления Правительства РФ и нормативные акты федеральных органов исполнительной власти; акты Президента РФ; иные источники права, имеющие отношение к проблемам налогово-

правового статуса взаимозависимых юридических лиц.

Эмпирической основой исследования послужили результаты анализа материалов правоприменительной практики судебных органов, органов в сфере налогового контроля и надзора, а также юридических и аудиторских фирм.

Научная новизна диссертационного исследования определяется методологией проведенного исследования, в рамках которой исходя из выявления сущности отношений «связанности» с участием юридических лиц, а также способов и форм их правового опосредования были установлены основные характеристики взаимозависимости с участием юридических лиц. Последовательное применение полученных результатов к теоретическим воззрениям на взаимозависимость с учетом особенностей налогово-правового регулирования позволило сформировать теоретические положения института взаимозависимости с участием юридических лиц. Научная новизна, в частности, определяется: выводами и суждениями относительно соотношения взаимозависимости с иными правовыми формами отношений «связанности», учитываемыми в целях налогообложения юридических лиц; сформулированным понятием взаимозависимости с участием юридических лиц; выявлением системы и содержания института взаимозависимости с участием юридических лиц.

Исследование налоговых отношений с участием взаимозависимых юридических лиц, а также связанных с ними иных общественных отношений, позволило разработать ряд **положений, отличающихся новизной или содержащих элементы новизны, выносимых на защиту:**

1. Выявлена современная тенденция финансово-правового регулирования отношений с участием «связанных» юридических лиц: в каждой сфере финансово-правового регулирования формируется собственный подход к определению круга «связанных» юридических лиц и регулированию финансовых отношений с участием таких лиц, что обусловлено задачами отраслевого регулирования отношений, участниками которых выступают «свя-

занные» юридические лица.

2. Систематизированы способы правового регулирования налоговых отношений с участием «связанных» юридических лиц: (1) посредством использования налогово-правовой конструкции взаимозависимых лиц; (2) посредством использования аналогичных по правовой природе конструкций, содержащихся в других отраслях законодательства (аффилированные лица, основные (дочерние) общества, преобладающие (участвующие, зависимые) общества); (3) посредством учета наличия обстоятельств, предоставляющих одному лицу возможность влиять на процесс формирования воли другого лица, без использования указанных конструкций.

3. Взаимозависимость с участием юридических лиц определена как комплекс прав и обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, обусловленный существующей между лицами возможностью влиять на процесс формирования воли одного из них, и направленный на обеспечение налогового контроля цен по сделкам между этими лицами.

4. Основания взаимозависимости юридических лиц, предусмотренные п. 2 ст. 105.1 НК РФ, представляют собой неопровержимые правовые презумпции. Обоснована необходимость нормативного закрепления возможности опровержения презумпции в ситуациях, когда лица формально соответствуют признакам взаимозависимости, однако фактически отношения взаимозависимости между ними отсутствуют.

5. Разработана классификация оснований взаимозависимости с участием юридических лиц, предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ: отношения родства и свойства; осуществление функций органа управления юридического лица; осуществление функций органа управления одними и теми же лицами в нескольких юридических лицах; наличие прав голоса в высшем органе управления юридического лица; наличие полномочий по формированию органов управления юридического лица.

6. Выявлено содержание и соотношение понятий, предусмотренных абз. 1-2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ: «возможность оказывать влияние на принятие

решений» и «возможность определять принимаемые решения». «Возможность оказывать влияние на принятие решений» подразумевает любую степень влияния. «Возможность определять принимаемые решения» означает влияние решающее, которое может иметь две формы: возможность определять решения, возможность препятствовать принятию решений.

7. Предложено уточнение модели нормативно-правовой регламентации установления отношений взаимозависимости между лицами, включающей в себя нормативное закрепление: во-первых, исчерпывающего перечня оснований взаимозависимости, при наличии которых лица признаются взаимозависимыми; во-вторых, право суда признавать лица взаимозависимыми по основаниям иным, чем прямо предусмотренные законом; в-третьих, право суда признавать отсутствие взаимозависимости лиц при наличии оснований взаимозависимости, установленных НК РФ.

8. Систематизировано содержание института взаимозависимости с участием юридических лиц, включающее в себя следующие права и обязанности: обусловленные возможностью налоговой консолидации; вытекающие из п. 2 ст. 45 НК РФ; связанные с особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков; предусмотренные правилами о контроле за сделками между взаимозависимыми лицами; обусловленные отношениями «связанности» с участием плательщика акцизного налога; а также предусмотренные подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ, п. 3 ст. 284 НК РФ, подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ, ст. 25.7 НК РФ, п. 9 ст. 258 НК РФ, п. 1 ст. 268 НК РФ, абз. 2 п. 2 ст. 308 НК РФ, абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ.

9. Сформулированы рекомендации по совершенствованию института взаимозависимых юридических лиц путем внесения изменений и дополнений в ст. ст. 25.7, 45, 105.1, 251, 269, 179.2, 179.3 НК РФ.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Результаты диссертационного исследования обобщают, дополняют и развивают знания о правовом положении взаимозависимых юридиче-

ских лиц и отношениях «связанности» с участием юридических лиц, накопленные наукой финансового и налогового права. Теоретические выводы и практические рекомендации диссертационного исследования могут быть использованы: в нормотворческой деятельности, в научно-исследовательской деятельности, в практической правоприменительной деятельности, а также при преподавании дисциплин «Финансовое право», «Налоговое право», «Корпоративное право», «Предпринимательское право», «Хозяйственное право», «Коммерческое право» в юридических вузах и на юридических факультетах.

Выводы и положения диссертации станут полезными для юристов, бухгалтеров и иных работников организаций, сотрудников налоговых и иных органов, уполномоченных на осуществление контроля и надзора за соблюдением законодательства юридическими лицами.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация прошла обсуждение и получила одобрение на кафедре финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Основные научные результаты исследования отражены в 27 научных работах, опубликованных в отечественных и зарубежных научных юридических журналах и сборниках, общим объемом 7 п.л., из них пять статей – в рецензируемых научных изданиях, входящих в Перечень, утвержденный ВАК при Министерстве образования и науки России.

Отдельные положения и выводы исследования апробированы путем участия автора во всероссийских и международных научных и научно-практических конференциях в городах: Алматы (2012 г.), Архангельск (2012 г.), Астрахань (2011, 2012 гг.), Владимир (2011 г.), Екатеринбург (2011 г.), Казань (2010, 2011 гг.), Курск (2011 г.), Махачкала (2011 г.), Москва (2011, 2012 гг.), Нальчик (2009, 2011 гг.), Пермь (2011 г.), Рига (2011, 2012 гг.), Самара (2011 г.), Санкт-Петербург (2010 г.), Саратов (2010-2013 гг.), Уфа (2011 г.), Челябинск (2011 г.).

Кроме того, результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» при преподавании курсов финансового и налогового права, а также нашли применение в рамках участия диссертанта в работе по подготовке проекта № 238827-6 Федерального закона «Об основах государственно-частного партнерства в Российской Федерации».

Структура диссертационного исследования обусловлена целью, поставленными в исследовании задачами и включает введение, две главы, объединяющие пять параграфов, заключение и библиографический список использованных источников.

Глава 1. Взаимозависимость юридических лиц: сущность и особенности понятия в налоговом праве

1.1. Отношения «связанности» с участием юридических лиц: сущность, правовые формы и развитие правового регулирования

Между участниками различных правоотношений в ряде случаев складываются отношения, в рамках которых один участник обладает возможностью влиять на процесс формирования воли другого, подчиняя волю последнего своим интересам. Различные отрасли законодательства в отдельных случаях учитывают наличие или вероятность наличия обозначенных отношений между субъектами.

Объектом данной части диссертационного исследования являются отношения, в рамках которых одно лицо имеет возможность (легитимированную и (или) фактическую) оказывать влияние на процесс формирования воли другого лица.

Для обозначения участников таких отношений в научной литературе и законодательстве используются различные термины: взаимозависимые лица, связанные лица, зависимые лица, зависимое лицо и контролирующее лицо, вертикально-интегрированные структуры, холдинг, финансово-промышленная группа, группа компаний, аффилированные лица, материнские и дочерние юридические лица и пр. Следует отметить, что перечисленные термины часто употребляются в научной литературе в смысле, не совпадающем с их нормативным содержанием. Отсутствие единого законодательно закрепленного либо устоявшегося доктринального термина, раскрывающего содержание указанных отношений, вызывает необходимость использования авторской терминологии в целях единообразия изложения материала. Обозначенные выше отношения именуются в диссертационном исследовании как «отношения «связанности», а их участники – «связанные» лица».

Последний термин охватывает как лиц, оказывающих влияние («субъект влияния»), так и лиц, на которых оказывается влияние («объект влияния»).

Рамки диссертационного исследования требуют ограничиться изучением тех отношений «связанности», в которых хотя бы одним из участников выступает юридическое лицо. Необходимость изучения отношений «связанности» с участием юридических лиц обусловлена, с одной стороны, широким распространением конструкции юридического лица в экономическом обороте, а с другой – спецификой налогово-правового регулирования указанных отношений и недостаточной разработанностью данного направления в науке налогового права.

Функционирование имущественного оборота с участием юридических лиц в новых экономических условиях ставит задачи, решение которых требует межотраслевого научного осмысления¹. Назрела такая необходимость и в отношении исследования участия «связанных» юридических лиц в налоговых правоотношениях. В этой связи необходимо уяснить содержание категории «воля» применительно к физическим и юридическим лицам.

Понятие «воля физического лица» разработано в рамках теории финансово-правового принуждения М.Б. Разгильдиевой, которая волю в качестве явления правовой действительности определяет как способность физических лиц действовать сообразно своим желаниям и интересам. Воля физического лица имеет две составляющие: с одной стороны, это способность самостоятельно формировать свое поведение в соответствии с собственными интересами (субъективная сторона); с другой – это волеизъявление как реализация избранной парадигмы поведения в практической действительности (объективная сторона)².

Воля юридического лица рассматривается как результат деятельности его органов управления, т.е. явление юридического характера, представляю-

¹ См.: Чельшев М.Ю. Система межотраслевых связей гражданского права: цивилистическое исследование: дис. ... д-ра юрид. наук. Казань, 2009. С. 309.

² См.: Разгильдиева М.Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 22.

щее собой правило поведения, устанавливаемое физическими лицами посредством осуществления принадлежащих им полномочий органа юридического лица, которое выполняет функцию регулятора деятельности юридического лица. В свою очередь использование термина «воля» в отношении формулируемого органами юридического лица правила поведения обусловлено тем, что такое правило поведения выполняет функцию регулятора деятельности юридического лица, подобно тому как воля является психическим регулятором поведения человека¹. Поскольку воля юридического лица выражается в вынесении решения его компетентным органом, поэтому процесс принятия решения рассматривается как процесс формирования воли юридического лица.

Для установления сущности и форм отношений «связанности» с участием юридических лиц необходимо рассмотреть генезис становления и развития законодательного регулирования этих отношений.

Одним из первых примеров проявления отношений «связанности» с участием юридических лиц стали объединения, преследовавшие цель ограничения конкуренции на товарных рынках. Такие объединения создавались на основе различного рода соглашений (часто, соглашений «джентельменского» характера) и именовались «картели», «синдикаты», «концерны»². М. Шмокель указывает, что «ранее в отдельных правовых порядках существовал институт «картелей», «объединений» и «синдикатов», которые сейчас выступают неотъемлемыми компонентами антимонопольного права»³. Каждый из

¹ См.: *Вилкин С.С.* Гражданско-правовая природа волевых актов коллегиальных органов юридического лица: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 8-9. Учитывая изложенное, при обозначении отношений «связанности» мы исходим из того, что в рамках таких отношений влияние оказывается на волю лица (юридического или физического). Принимая во внимание тематику диссертационного исследования далее не делается специальных оговорок в отношении воли физических лиц.

² См.: *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве: опыт сравнительно-правового исследования. М., 2007. С. 2.

³ *Mathias Schmoeckel.* Rechtsgeschichte der Wirtschaft, Mohr Siebeck, Tübingen, 2008. S. 244. Цит. по: *Зайцева Л.В.* Правовые аспекты антимонопольного регулирования электроэнергетики на внутреннем рынке Европейского Союза: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 36.

участников подобных соглашений имел потенциальную возможность нарушить договоренность, расторгнув соглашение, что подрывало прочность такого объединения.

Следующей формой отношений «связанности» с участием юридических лиц явилась конструкция «траста», позволившая объединять юридические лица на основе более прочной связи, однако государственные ограничения на ее использование обусловили дальнейшее развитие применяемых форм объединения юридических лиц¹.

В частности, одним из применяемых способов объединения хозяйствующих субъектов стало имущественно-финансовое участие в капитале юридического лица, сопряженное с правами по корпоративному управлению. Предпосылкой формирования объединений юридических лиц, основанных на системе участия, явилась возможность одних юридических лиц приобретать акции (иные доли участия) других юридических лиц². Кроме того, также следует указать на такой способ объединения юридических лиц, как совмещение одними и теми же лицами должностей в органах управления нескольких юридических лиц³.

Последствием образования объединений названными способами являлась возможность одного участника объединения влиять на процесс формирования воли другого участника – юридического лица. Зачастую такое влияние было решающим, позволяло определять конкретные решения, принимаемые органами управления юридического лица. В ряде случаев такое влияние на процесс формирования воли не имело легитимированной основы, например, в рамках объединения, основанного на «джентельменском согла-

¹ См.: *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 2-3. Подробнее о конструкции траста см., напр.: *Генкин А.С.* Эффективный траст: опыт Западной Европы и российская практика. М., 1999.

² См.: *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 3.

³ А.В. Венедиктов, рассматривая объединения юридических лиц на основе контроля, когда одно предприятие обладает всеми или значительной частью акций другого, писал, что в известной связи с контролем стоит избрание в члены правлений и наблюдательных советов нескольких компаний одних и тех же лиц, что также приводит к фактическому объединению их хозяйственной политики (см.: *Венедиктов А.В.* Избранные труды по гражданскому праву: в 2 т. Т. I. М., 2004. С. 73, 77).

шении», влияние могло оказываться ввиду более значимой роли одного хозяйствующего субъекта на товарном рынке, позволяющей диктовать парадигму поведения другому.

Первоначально правоведы именовали подобные объединения «феноменом», «аномалией»¹ в силу явного их несоответствия принципу самостоятельности юридического лица как субъекта права. Со временем реалии функционирования хозяйственного оборота продемонстрировали необходимость ограничения действия данного принципа. Законодательство и судебная практика стали принимать во внимание факт того, что процесс формирования воли юридического лица может находиться под влиянием иных участников экономического оборота.

Таким образом, отношения «связанности» возникали вследствие использования участниками хозяйственного оборота гражданско-правовых инструментов, позволяющих оказывать влияние на процесс формирования воли юридического лица. Однако такие отношения могли существовать и в силу иных обстоятельств, в том числе неправового характера.

Для обозначения отношений «связанности» в юридической науке используются различные термины.

Так, А.В. Венедиктов, рассматривая отношения, при которых «одно предприятие обладает всеми или значительной частью акций другого» и тем самым имеет возможность «всецело подчинять последнее своей воле», именовал такие предприятия объединением². М.И. Кулагин, исследуя отношения, в рамках которых оказывается влияние на процесс принятия решений

¹ Данной позиции придерживались такие правоведы как Э. Кемпин, А. Менцель, Ф. Клайн (см.: *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 5. Также см.: *Kempin E.* Amerikanische Trust // *Archiv für bürgerliches Recht.* Bd. 7, 1893. S. 341; *Menzel A.* Die wirtschaftlichen Kartelle und die Rechtsordnung, Referat erstattet an die Generalversammlung des Vereins für Sozialpolitik, Herbst 1894, in *Schriften des Vereins für Sozialpolitik*, LXI Verhandlungen von 1894. Leipzig, 1895. S. 23-47; *Klein F.* Die wirtschaftlichen Kartelle and sozialen Grundlagen des Rechtes der Erwerbsgesellschaften. Berlin, 1914. S. 67. Источники приведены по: *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 5).

² См.: *Венедиктов А.В.* Указ. соч. С. 73.

юридическим лицом, писал об объединениях юридических лиц¹. В науке предпринимательского права среди субъектов предпринимательской деятельности выделяют предпринимательские объединения, к которым относят следующие типы объединений: холдинги, финансово-промышленные группы, концерны, консорциумы, тресты и пр.².

Необходимо отметить, что лица, между которыми существуют отношения «связанности», не во всех случаях представляют собой объединение в общелексическом значении этого слова, т.е. как совокупность членов (участников)³. Деятельность в форме объединения отличает то, что она осуществляется несколькими участниками, у которых имеется общая цель, на достижение которой и направлена их совместная деятельность⁴. При этом не отрицается наличие у участников «сопутствующих» индивидуальных целей. Например, очевидно, что не во всех случаях лица, являющиеся супругами, и юридическое лицо, участником которого выступает один из супругов, могут рассматриваться как объединение. Влияние, оказываемое одним супругом на другого супруга-владельца доли в уставном капитале юридического лица, может осуществляться в отсутствие у них общей цели, связанной с деятельностью этого юридического лица.

Вместе с тем представляется допустимым использовать при обозначении «связанных» лиц термин «объединение» ввиду устоявшегося словоупотребления.

История развития зарубежного и отечественного законодательного регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц свидетельствует о том, что первоначально регламентации подлежали именно те

¹ См.: Кулагин М.И. Избранные труды по акционерному и торговому праву. М., 2004. С. 153-169.

² См., напр.: Предпринимательское право России: учеб. / отв. ред. В. С. Белых. М., 2010. С. 163-183.

³ См.: Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 2 т. Т. 1 : А-О / под ред. Дружинина Е. и др. Тверь, 2000. С. 642; Большой толковый словарь русского языка: ок. 60 000 слов / под ред. Д.Н. Ушакова. М., 2004. С. 547.

⁴ См.: Белов В.А. Понятие корпоративного права // Корпоративное право: Актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В.А. Белова. М., 2009. С. 52.

сферы общественных отношений, которые затрагивали публичные интересы государства. Лишь позднее в законодательстве уделяется внимание обеспечению интересов частных лиц¹.

В России исторические предпосылки возникновения объединений юридических лиц формируются в XIX в. с момента отмены крепостного права и смены феодально-крепостнической формации на капиталистическую. Первые объединения юридических лиц в виде монополистических союзов появляются уже в 80-х гг. XIX века. Позднее их количество возросло вследствие экономического кризиса, в 1900 г. охватившего важнейшие отрасли промышленности. К 1910 г. в России насчитывалось более 150 монополий, которые затрагивали основные отрасли промышленности, а также банковскую сферу².

Специфика социально-экономического развития России в годы советской власти обусловила отсутствие необходимости законодательного регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц.

Развитие современного отечественного правового регулирования в данной области берет начало с момента реформирования комплекса нормативно-правовых актов в сфере гражданско-правового регулирования деятельности юридических лиц, обусловленного приватизацией и отказом от командно-административной системы управления экономикой.

Анализ развития современного правового регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц позволяет выделить в нем несколько этапов, в рамках которых правовые формы объединений юридических лиц получают последовательное развитие.

На первом этапе (1990 – 1992 г.) законодательно была закреплена возможность создания объединений юридических лиц. В частности, Законом

¹ См.: *Анисимов А.В.* Сравнительно-правовой анализ форм зависимости хозяйствующих субъектов в Российской Федерации и Федеративной Республике Германия: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 14.

² См.: *Алиев З.М.* Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: автореф. дис. ... канд. эконом. наук. М., 2011. С. 11, 13.

СССР от 4 июня 1990 г. № 1529-1 «О предприятиях в СССР»¹ было установлено право предприятий создавать дочерние предприятия, обладающие правами юридического лица; Постановлением Совета Министров СССР от 19 июня 1990 г. № 590 «Об утверждении Положения об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью и Положения о ценных бумагах»² предусматривалось право одних обществ являться участниками других; Законом РСФСР от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»³ закреплено определение холдинга; Законом РСФСР от 25 декабря 1990 г. № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности»⁴ установлено право создавать союзы, ассоциации, концерны и подобные объединения юридических лиц; Постановлением Совета Министров РСФСР от 25 декабря 1990 г. № 601 «Об утверждении Положения об акционерных обществах»⁵ определено понятие дочернего общества; Указом

¹ Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 25. Ст. 460. Утратил силу (см.: Постановление ВС РСФСР от 25 декабря 1990 г. № 446-1 «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Ведомости ВС РСФСР. 1990. № 30. Ст. 419).

² СП СССР. 1990. № 15. Ст. 82. Фактически Постановление Совета Министров СССР от 19 июня 1990 г. № 590 утратило силу в связи с принятием Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 1), Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785), Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (СЗ РФ. 1996. № 17. Ст. 1918). Юридически указанное Постановление Совета Министров СССР утратило силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 25 октября 2012 г. № 1098 «О признании не действующими на территории Российской Федерации отдельных нормативных правовых актов СССР и утратившими силу отдельных нормативных правовых актов РСФСР» (СЗ РФ. 2012. № 44. Ст. 6041).

³ Ведомости СНД и ВС РФ. 1990. № 27. Ст. 357. В настоящее время указанный Закон действует в измененной редакции и под иным наименованием (см.: Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (с изм. от 23 июля 2013 г.) // СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492; 2013. № 27. Ст. 3438; далее по тексту – Закон о банковской деятельности).

⁴ Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1990. № 30. Ст. 418. Утратил силу (см.: Федеральный закон от 21 марта 2002 г. № 31-ФЗ «О приведении законодательных актов в соответствие с Федеральным законом “О государственной регистрации юридических лиц”» // СЗ РФ. 2002. № 12. Ст. 1093).

⁵ СП РСФСР. 1991. № 6. Ст. 92. Утратил силу (см.: Постановление Правительства РФ от 6 марта 1996 г. № 262 «О признании утратившими силу решений Правительства Российской Федерации в связи с Федеральным законом “Об акционерных обществах”» // СЗ РФ. 1996. № 12. Ст. 1137).

Президента РФ от 7 октября 1992 г. № 1186 «О мерах по организации рынка ценных бумаг в процессе приватизации государственных и муниципальных предприятий»¹ в нормативное регулирование вводится термин «аффилированные лица»², а Указом Президента РФ от 16 ноября 1992 г. № 1392 «О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий»³ (далее по тексту – Указ Президента РФ «О мерах по реализации промышленной политики») устанавливается порядок создания холдинговых компаний.

Второй этап (1994 – 1998 г.) условно можно обозначить как период развития правовой регламентации создания объединенных хозяйствующих субъектов в установленных законом формах, а также их участия в гражданско-правовых отношениях. В этот период были приняты: часть первая Гражданского кодекса РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, содержащая понятия основного, дочернего, зависимого обществ⁴; Федеральный закон от 25 мая

¹ Российская газета. 1992. № 227. Утратил силу (см.: Указ Президента РФ от 29 ноября 2004 г. № 1480 «О признании утратившими силу некоторых актов Президента Российской Федерации по вопросам федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. 2004. № 49. Ст. 4887).

² Отметим, что после введения в российское законодательство Указом Президента РФ от 7 октября 1992 г. № 1186 термина «аффилированные лица» данный термин с 1 января 1996 г. появился в Федеральном законе от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Согласно ст. 93 данного Закона лица признавались аффилированными в соответствии с требованиями антимонопольного законодательства РФ. Примечательно, что в антимонопольном законодательстве (а именно в Законе РСФСР от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» на тот момент никаких положений об аффилированности не содержалось. Как было указано, такие положения закреплял упомянутый Указ Президента РФ от 7 октября 1992 г. № 1186. В Закон «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» институт аффилированных лиц был включен лишь в 1998 г. (см.: Федеральный закон от 6 мая 1998 г. № 70-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР “О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках”» // СЗ РФ. 1998. № 19. Ст. 2066).

³ Российская газета. 1992. № 251. В настоящее время Указ Президента РФ «О мерах по реализации промышленной политики» действует с изм. от 26 марта 2003 г., от 30 июня 2012 г. (см.: Указ Президента РФ от 26 марта 2003 г. № 370 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Президента Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 13. Ст. 1229; Указ Президента РФ от 30 июня 2012 г. № 932 «Об имущественном взносе Российской Федерации в Государственную корпорацию по атомной энергии “Росатом”» // СЗ РФ. 2012. № 28. Ст. 3883).

⁴ СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

1995 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»¹, введивший понятие «группа лиц»; Федеральный закон от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах»², установивший особенности создания и функционирования финансово-промышленных групп; Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»³, закрепивший понятие холдинга в банковской сфере; Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»⁴, а также Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»⁵, детализировавшие положения об основных, дочерних, зависимых обществах.

На третьем этапе (1998 – 2010 г.) осуществляется детальная регламентация публично-правовых аспектов деятельности объединений юридических лиц. Рассматриваемая стадия развития анализируемого сегмента правового регулирования характеризуется принятием следующих нормативных актов: Федерального закона от 6 мая 1998 г. № 70-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР “О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках”»⁶, закрепившего понятие «аффилированные лица»; части первой Налогового кодекса РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ⁷ (далее по тексту – НК РФ), вводящей понятие «взаимозависимые лица»; Приказа Министерства финансов РФ от 13 января 2000 г. № 5н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Информация об аффилированных лицах” ПБУ 11/2000»⁸, предусматривающего специальные поло-

¹ СЗ РФ. 1995. № 22. Ст. 1977.

² СЗ РФ. 1995. № 49. Ст. 4697. Утратил силу (см.: Федеральный закон от 22 июня 2007 г. № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона “О финансово-промышленных группах”» // СЗ РФ. 2007. № 26. Ст. 3088).

³ СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.

⁴ СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 1.

⁵ СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785.

⁶ СЗ РФ. 1998. № 19. Ст. 2066.

⁷ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

⁸ Российская газета. 2000. № 92-93. Утратил силу (см.: Приказ Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету

жения, распространяющиеся на объединения юридических лиц; Федерального закона от 19 июня 2001 г. № 82-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “О банках и банковской деятельности”»¹, введившего понятие «банковская группа» и усовершенствовавшего ранее закрепленное понятие «банковский холдинг»; Федерального закона от 26 июля 2007 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»², определившего понятие «группа лиц»; Федерального закона от 4 октября 2010 г. № 264-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О рынке ценных бумаг” и отдельные законодательные акты Российской Федерации»³, закрепившего понятия «контролирующее лицо» и «подконтрольная организация», а также ряд положений, касающихся специальных мероприятий контроля со стороны государственных органов за объединениями юридических лиц.

На четвертом этапе (2011 – 2014 г.) законодательное развитие деятельности объединений юридических лиц приобретает четко выраженную отраслевую направленность. Совершенствуется правовое положение таких объединений с учетом особенностей отраслевого регулирования. Данный этап характеризуется принятием таких нормативных актов, как: Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»⁴, усовершенствовавший правила НК РФ о взаимозависимых лицах и контроле за сделками между ними; Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»⁵, закрепивший в НК РФ специальные положения об исчислении и упла-

«Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» // Российская газета. 2008. № 119; далее по тексту – ПБУ 11/2008).

¹ СЗ РФ. 2001. № 26. Ст. 2586.

² СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. 1). Ст. 3434.

³ СЗ РФ. 2010. № 41 (ч. 2). Ст. 5193.

⁴ СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

⁵ СЗ РФ. 2011. № 47. Ст. 6611.

те налога на прибыль организаций применительно к такой категории объединений юридических лиц, как консолидированная группа налогоплательщиков; Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О защите конкуренции” и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹, который ввел в антимонопольное законодательство понятие контроля как разновидности возможности определять решения юридического лица; Федеральный закон от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»² (далее по тексту – Закон от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ), которым в законодательство о несостоятельности (банкротстве) включен институт контролирующих должника лиц. 18 марта 2014 г. Министерством финансов РФ опубликован проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций)»³, которым вводится понятие «контролируемые иностранные компании». В целях законопроекта под осуществлением контроля над организацией понимается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые такой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и организацией и (или) иными лицами. Также законопроект устанавливает 10 процентный порог прямого или косвенного участия резидента, при достижении которого он признается контролирующим лицом.

¹ СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7343.

² СЗ РФ. 2013. № 26. Ст. 3207.

³ См.: [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/03/main/KIK_2014-03-18.docx> (дата обращения 30.03.2014).

Развитие отечественного законодательства в части регламентации правового положения «связанных» юридических лиц свидетельствует о наметившейся тенденции установления специального регулирования участия подобных лиц в разных сферах общественных отношений.

На современном этапе отечественного регулирования могут быть выделены следующие правовые формы отношений «связанности», задачей которых является определение круга «связанных» юридических лиц для решения вопросов задач отраслевого регулирования:

(1) «аффилированные лица» (правовая форма закреплена в Законе РСФСР от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»¹ (далее по тексту – Закон о конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках); следует согласиться с тем, что основной целью данной формы является защита прав и интересов юридического лица и его участников²);

(2) «взаимозависимые лица»³ (закреплена НК РФ в целях проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами⁴);

(3) «группа лиц» (закреплена Федеральным законом от 26 июля 2007 г. №135-ФЗ «О защите конкуренции» (с изм. от 23 июля 2013 г.)⁵ (далее по тексту – Закон о защите конкуренции); как справедливо отмечается в литературе, данная форма введена с целью обеспечения эффективного функци-

¹ Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 16. Ст. 499; СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. 1). Ст. 3434.

² См.: *Сергеев А.Г.* Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 22.

³ Отечественное налоговое законодательство обращается и к иным правовым формам отношений «связанности» (подробнее см. параграф первый главы второй диссертационного исследования). Однако форма взаимозависимости является основной.

⁴ Форма взаимозависимости используется и для других целей налогового регулирования (подробнее см. параграф третий главы первой диссертационного исследования). Однако обозначенная цель налогового контроля является основной.

⁵ СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. 1). Ст. 3434; 2013. № 30 (ч. I). Ст. 4084.

онирования товарных и финансовых рынков и надлежащего поведения хозяйствующих субъектов на них¹);

(4) «*контроль*» как возможность влиять на принятие решений юридическим лицом, существующая в силу различных оснований (введена в Закон о защите конкуренции с целью аналогичной цели закрепления группы лиц);

(5) «*контроль*» как возможность влиять на принятие решений юридическим лицом, существующая в силу различных оснований (закреплена Федеральным законом от 29 апреля 2008 г. № 57-ФЗ «О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства» (с изм. от 3 февраля 2014 г.)² в целях установления ограничений для иностранных инвесторов на участие в хозяйственных обществах, имеющих стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства³);

(6) «*контроль*» как возможность влиять на принятие решений юридическим лицом, существующая в силу различных оснований, «*значительное влияние*», «*связанные стороны*» (закреплены Российскими стандартами бухгалтерского учета в целях обеспечения надлежащего раскрытия информации в бухгалтерской отчетности; аналогичные понятия для обозначения правовых форм «связанности» используются в Международных стандартах финансовой отчетности для целей обеспечения надлежащего раскрытия информации в финансовой отчетности);

(7) «*взаимосвязанные лица*» (содержится в таможенном законодательстве Таможенного союза; введена для целей определения таможенной

¹ См.: *Сергеев А.Г.* Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: дис. ... канд. юрид. наук. С. 22.

² СЗ РФ. 2008. № 18. Ст. 1940; 2014. № 6. Ст. 566.

³ См.: *Стефанишин С., Широкинский А.* Иностранные инвестиции: контроль со стороны ФАС // Конкуренция и право. 2012. № 3. С. 46.

стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза);

(8) *«основные (дочерние) общества»* (закреплена Гражданским кодексом РФ (частью первой) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (с изм. от 23 июля 2013 г.)¹ (далее по тексту – ГК РФ), Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с изм. от 23 июля 2013 г.)² (далее по тексту – Закон об акционерных обществах), Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. от 29 декабря 2012 г.)³ (далее по тексту – Закон об обществах с ограниченной ответственностью); главной целью является обеспечение справедливого распределения рисков участия в хозяйственной деятельности посредством специальных правил о привлечении одного общества к гражданско-правовой ответственности по обязательствам другого⁴);

(9) *«преобладающие (участвующие, зависимые) общества»* (также закреплена указанными выше актами гражданского законодательства; непосредственной целью является введение обязанности по опубликованию сведений о факте приобретения доли участия в капитале юридического лица);

(10) *«контролирующие (подконтрольные) лица»* (закреплена в Федеральном законе от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с изм. от 28 декабря 2013 г.)⁵ для целей обеспечения надлежащего раскрытия информации субъектами рынка ценных бумаг);

(11) *«контролирующие должника лица»* (закреплена в Федеральном законе от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. от 12 марта 2014 г.)⁶ в целях привлечения лиц к гражданско-правовой

¹ СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 2013. № 30 (ч. I). Ст. 4078.

² СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 1; 2013. № 30 (ч. I). Ст. 4084.

³ СЗ РФ. 1998. № 7. Ст. 785; 2012. № 53 (ч. I). Ст. 7607.

⁴ См.: Вязовик А., Иволжатов А. Привлечение основных обществ к ответственности по обязательствам дочерних: ошибки практики правоприменения // Слияния и поглощения. 2013. № 5 (123). С. 70.

⁵ СЗ РФ. 1996. № 17. Ст. 1918; 2013. № 52 (ч. I). Ст. 6985.

⁶ СЗ РФ. 2002. № 43. Ст. 4190; 2014. № 11. Ст. 1098. Положения о контролирующих должника лицах были введены Законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ.

ответственности по обязательствам признанного несостоятельным (банкротом) юридического лица);

(12) *«контролирующие лица»* (закреплена в Федеральном законе от 25 февраля 1999 г. № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций» (с изм. от 2 июля 2013 г.)¹ с целью аналогичной указанной выше, но по отношению к юридическому лицу, являющемуся кредитной организацией);

(13) *«холдинговая компания»*, *«дочернее предприятие»* (закреплены в Указе Президента РФ «О мерах по реализации промышленной политики» в целях определения особенностей регулирования деятельности юридических лиц в момент создания которых доля государственного участия в их уставном капитале превышала 25 процентов);

(14) *«банковская группа»* и *«банковский холдинг»* (закреплены Законом о банковской деятельности для целей обеспечения банковского надзора (контроля) за деятельностью кредитных организаций).

Приведенный перечень правовых форм отношений «связанности» подтверждает тезис о многообразии таких форм и различиях в отраслевых целях их законодательного закрепления. Следует отметить, что данный перечень не является исчерпывающим. При его формировании не ставилась задача определить все возможные формы отношений «связанности». Следовательно, иные формы могут быть выявлены при дополнительном анализе законодательства.

В юридической литературе отсутствует единство в понимании сущности отношений «связанности», которые рассматриваются как «отношения экономической субординации»², «отношения экономической зависимости»³,

¹ СЗ РФ. 1999. № 9. Ст. 1097; 2013. № 27. Ст. 3438.

² Звездина Т.М. Правовое положение дочерних и зависимых хозяйственных обществ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 3; Кулагин М.И. Указ. соч. С. 156.

³ Анисимов А.В. Указ. соч. С. 3; Кулагин М.И. Указ. соч. С. 153, 168; Беликова К.М. Правовое регулирование торгового оборота и кодификация частного права в странах Латинской Америки: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 7, 15; Раевская Т.С. Пра-

«отношения зависимости»¹, «отношения контроля»², «отношения контроля и зависимости»³.

Необходимо отметить, что наиболее распространенными при обозначении отношений «связанности» с участием юридических лиц являются термины «контроль» (также «корпоративный контроль») и «зависимость». Прежде чем раскрыть правовое содержание данных терминов, необходимо уяснить их лексическое значение. Термин «контроль» имеет два основных значения: (1) надзор, наблюдение, проверка деятельности; (2) влияние, господство, возможность предопределять решения. Первое значение распространено в континентальном, второе – в общем праве (*common law*)⁴. Отечественными учеными для обозначения отношений «связанности» термин «контроль» используется обычно в трактовке традиции общего права и соотносится с термином «зависимость» в смысле подчинения чьей-либо воле, власти; обусловленности чего-нибудь чем-либо⁵. Следовательно, термины

вовое регулирование отношений зависимости между юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и Англии: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 4-5.

¹ Анисимов А.В. Указ. соч. С. 8, 9, 20; Звездина Т.М. Указ. соч. С. 7-8; Григораши И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 9, 19; Раевская Т.С. Указ. соч. С. 3.

² Беликова К.М. Указ. соч. С. 32; Гурин Н.В. Группа лиц по антимонопольному законодательству Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2011. С. 5, 11, 12; Звездина Т.М. Указ. соч. С. 3.

³ Григораши И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 1, 5; Сергеев А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 22.

⁴ Deborah A. DeMott. The Mechanism of Control // Connecticut Journal Of Int'l Law (CONN. J. INT'L L.). Vol. 13:233. 1999. P. 233-255; Ломакин Д.В. Очерки теории акционерного права и практики применения акционерного законодательства. М., 2005. С. 102; Хонт Клаус Й. Право компаний и рынок капиталов / пер. с англ. Ю.М. Юмашева. М., 2005. С. 42-56, 69-81; Боровский А.Б. Контроль: его сущность, цели и признаки // Право и государство: теория и практика. 2007. № 8 (32). С. 41-45; Степанов Д.И. Феномен корпоративного контроля // Вестник гражданского права. 2009. № 9. С. 146; Шиткина И.С. Правовое регулирование экономической зависимости // Хозяйство и право. 2010. № 8. С. 33; Конституционные основы государственного контроля и надзора в Украине // Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. Т. 2: Конституционные основы правовой системы Украины и проблемы ее совершенствования / под общ. ред. Ю.П. Битяка. Харьков, 2011. С. 426-440; Рождественская Т.Э. Правовые категории «надзор» и «контроль» // Банковский надзор в Российской Федерации: теоретико-правовые основы. М., 2012. С. 6-18.

⁵ См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1978. С. 184.

«контроль» и «зависимость» являются взаимообуславливающими.

Чтобы выяснить соотношение терминов «контроль» и «корпоративный контроль», следует обратиться к концепции «corporate control» в зарубежной доктрине. Базовые разработки в области корпоративного контроля принадлежат А. Берле и Г. Минз¹, которые определяют его как «фактическое право избирать членов совета директоров компании»². Их исследования обусловили появление колоссального количества литературы по проблемам корпоративного контроля³. При этом единого определения термина «контроль» (равно как и «зависимость») до настоящего времени не выработано⁴. Плюрализм подходов наблюдается как в научной доктрине (что, вероятно, обусловлено множеством характеризующих данное правовое явление признаков, находящихся в различном отражении в соответствующих дефинициях)⁵, так и в законодательстве (что связано с функциональными различиями нормативных актов, закрепляющих указанную правовую конструкцию)⁶. В самом общем виде

¹ Подробнее об этом: *Becht M., Mayer C. Existing studies of ownership and control // Barca F., Becht M. (eds.) The Control of Corporate Europe. Oxford University Press, 2003. P. 1-45.*

² *Berle A.A., Means G.C. The Modern Corporation and Private Property. New York: The MacMillan Company. 1932. 396 p.*

³ Среди наиболее известных следует отметить работу Г. Манна 1965 г. «Слияния и рынок корпоративного контроля», где автор впервые употребил понятие «рынок корпоративного контроля» (*Manne H.G. Mergers and the Market for Corporate Control // The Journal of Political Economy. Vol. 73. No. 2 (Apr., 1965). P. 110-120.*

⁴ См.: *Григораш И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 19.*

⁵ Сравнить, напр.: *Fama E. and Jensen M. Separation of Ownership and Control, Journal of Law and Economics. 1983. P. 301-325; Ruback R., Jensen M. The market for corporate control: the scientific evidence // Journal of Financial Economics. 1983. Vol. 11. P. 5-50; Grossman S., Hart O. Takeover Bids, the Free-Rider Problem, and the Theory of the Corporation // The RAND Journal of Economics. 1980. Vol. 11. No. 1. P. 42-64.*

⁶ Сравнить, напр.: § 15-19 Aktiengesetz (Закон об акционерных обществах Германии) (текст закона на русском языке см.: Торговое уложение Германии, Закон об акционерных обществах, Закон об обществах с ограниченной ответственностью, Закон о производственных и хозяйственных кооперативах на русском языке: учебник / отв. ред. В. Бергман, Т.Ф. Яковлева. Гамбург, 2005. С. 269-270); Article L233-3, Article L233-4, Article L233-10 Code de commerce (Торговый кодекс Франции) // *legifrance. Code de commerce [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379&da teTexte=20131107>> (дата обращения: 14.03.2014); City Code on Takeovers and Mergers (Кодекс сити по слияниям и поглощениям), Eight edition (20 May 2006) // Panel on Takeovers and Mergers [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.thetakeoverpanel.org.uk/the-code/download-code>> (дата обращения: 14.03.2014); Corporations Act 2001 (Закон*

«контроль» определяют как совокупность властных прав, используемых одним субъектом в отношении другого, его органов управления¹.

Соотношение понятий «контроль» и «корпоративный контроль» в зарубежной доктрине обычно не устанавливается. Представляется, что в отечественной правовой доктрине к определению содержания и соотношения терминов «контроль» и «корпоративный контроль» применительно к отношениям «связанности» с участием юридических лиц подход должен быть иным.

Анализируя содержание понятия «корпоративный контроль» в трудах зарубежных ученых, необходимо учитывать специфику его употребления в доктрине общего права². При этом под «корпоративным контролем» понимается контроль в отношении юридического лица, а не конкретной организационно-правовой формы – юридического лица корпоративного типа. В настоящее время в российской юридической литературе и практике наблюдается тенденция к разграничению понятий «контроль над юридическим лицом» (общее) и «корпоративный контроль» (частное). На это обращает внимание Д.И. Степанов, указывая, что корпоративным контролем обладают исключительно участники хозяйственного общества – лица, имеющие имущественные права в отношении капитала общества, сопряженные с правами по управлению обществом, а в странах, где распространена дисперсная структура капитала юридического лица, также и менеджмент. Кроме корпоративного контроля, возможны и иные способы контроля над юридическим лицом кор-

Австралии о корпорациях), Act # 50 of 2001 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/num_act/ca2001172/> (дата обращения: 14.03.2014).

¹ См.: Григораш И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 19.

² Такая специфика связана с особым значением понятия «корпорация». Указанное понятие в традиции американского права, в известной степени отождествляется с понятием «юридическое лицо», не имеет ничего общего с тем понятием «корпорация», которое толкуется как «союз лиц» и противопоставляется учреждению (см.: Сыродоева О.Н. Акционерное право США и России (сравнительный анализ). М., 1996. С. 17 и далее; Макарова О.А. Акционерные общества (компании, корпорации) // Коммерческое право зарубежных стран: учебник / под ред. В. Ф. Попондопуло. СПб., 2005. С. 85-101; Зенин И.А. Гражданское и торговое право зарубежных стран: учеб. пособие. М., 2008. С. 45-56; Основные институты гражданского права зарубежных стран / отв. ред. В. В. Залесский. М., 2009. С. 28-31, 38-44).

поративного типа, как правовые, так и фактические – неправовые¹. Близкого подхода придерживается М.В. Лавров, подчеркивая, что под корпоративным контролем следует понимать вид корпоративных отношений, при котором участник корпорации способен оказывать определяющее воздействие на принятие стратегических и оперативных решений контролируемой корпорации².

Разграничение таких явлений как влияние на процесс принятия решений юридическим лицом в рамках установленных законодательством корпоративных процедур («корпоративный контроль») и влияние на процесс принятия решений иными способами («контроль над юридическим лицом»), имеет важное значение при анализе гражданско-правовых механизмов формирования воли юридического лица.

В рамках рассмотрения различных аспектов отношений «связанности» с участием юридических лиц ученые обращают внимание на наличие в таких отношениях «элемента власти и подчинения». Так, Т.М. Звездина указывает, что между юридическими лицами могут существовать отношения экономической субординации (они же - организационные отношения). Экономическая субординация юридически формализуется в отношениях контроля между участниками рынка, что приводит к образованию различных совокупностей (групп) юридических лиц, связанных между собой отношениями экономической зависимости и контроля³.

А.В. Анисимов полагает, что «между хозяйствующими субъектами в процессе осуществления предпринимательской деятельности чаще всего возникают отношения экономической зависимости». Под экономической зависимостью хозяйствующих субъектов автор понимает «...правовые отношения, которые строятся на основе субординации (подчинения) одного лица другому при сохранении юридической самостоятельности в результате суще-

¹ См.: Степанов Д.И. Указ. соч. С. 147-151.

² См.: Лавров М.В. Риск в сфере корпоративного контроля: гражданско-правовые аспекты: дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2006. С. 9.

³ См.: Звездина Т.М. Указ. соч. С. 3-7.

ствующей обоснованной возможности у главенствующего лица прямо или косвенно влиять на принятие решений лицом при осуществлении предпринимательской деятельности, в условиях, когда зависимое лицо вынуждено руководствоваться экономическими интересами и ориентироваться на экономические результаты главенствующего лица»¹.

Т.С. Раевская констатирует, что «экономическая интеграция способствовала эволюции института юридического лица и его трансформации, следствием чего является законодательное закрепление отношений зависимости между юридическими лицами как способ выражения такой интеграции»².

В.В. Долинская и В.В. Фалеев, рассматривая положение миноритарных акционеров в акционерном обществе, оперируют терминами «корпоративная власть» и «экономическая власть»³.

Аналогичного мнения придерживался М.И. Кулагин, который отмечал, что «для современной экономики характерными являются отношения власти и подчинения, разнообразные формы зависимости между участниками хозяйственного оборота». В хозяйственном обороте участвуют «различного рода объединения юридически самостоятельных субъектов (обычно юридических лиц), связанных отношениями экономической зависимости» (также в терминологии М.И. Кулагина – «отношениями экономической субординации»)⁴.

Изучение указанных работ позволяет заключить, что ученые ведут речь об отношениях власти и подчинения между участниками гражданского оборота в том случае, когда один участник обладает возможностью влиять на процесс формирования воли другого, т.е. при наличии между ними отноше-

¹ См.: *Анисимов А.В.* Указ. соч. С. 3, 13. Подробнее об экономической зависимости см.: *Тотьев К.Ю.* Экономическая зависимость и ее экономико-правовое значение // Модернизация экономики и глобализация : в 3 кн. Кн. 3. /отв. ред. Е.Г. Ясин. М., 2009. С. 636-644.

² *Раевская Т.С.* Указ. соч. С. 9.

³ См.: *Долинская В.В., Фалеев В.В.* Миноритарные акционеры: статус, права и их осуществление / отв. ред. В.В. Долинская. М., 2010.

⁴ *Кулагин М.И.* Указ. соч. С. 153.

ний «связанности».

Ряд ученых, рассматривающих корпоративные отношения, полагают, что наличие в отношениях «связанности» элемента власти и подчинения свидетельствует об отсутствии гражданско-правовой природы таких отношений. В частности указывается, что корпоративные правоотношения сочетают имущественные и организационно-управленческие (неимущественные) элементы. Наличие управленческого аспекта не характерно для гражданско-правовых отношений. Элемент неравенства, власти-подчинения, присутствующий в корпоративных правоотношениях, исключает их гражданско-правовую природу. Поэтому участники корпоративных отношений, исходя из их гражданско-правового статуса, не равны¹.

Аналогичная позиция имеет место и в судебной практике. Примером может служить Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 января 2003 г. по делу № Ф04/4-1524/А27-2002², в котором кассационная инстанция пришла к выводу о том, что в случае, когда одно юридическое лицо является единственным учредителем и участником другого, отношения основаны «на административном или ином властном подчинении одной стороны другой», т.е. не являются гражданско-правовыми.

В этой связи представляется важным решение вопроса о наличии в отношениях «связанности» с участием юридических лиц «элемента власти и подчинения». Отрицание гражданско-правовой природы отношений «связанности» с участием юридических лиц обуславливает вывод о том, что эти отношения являются публично-правовыми и, следовательно, должны иметь как общую, так и специальную регламентацию отраслями публично-правовой

¹ См.: *Шиткина И.С.* Место корпоративного права в системе права // Корпоративное право: учебник / отв. ред. И.С. Шиткина. М., 2007 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Регулирование корпоративных отношений в гражданском праве Украины // Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. Т. 3: Гражданско-правовые науки. Частное право / под общ. ред. Н.С. Кузнецовой. Харьков, 2011. С. 357.

² Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

принадлежности. Обозначенный вопрос подлежит выяснению в рамках установления сущности таких отношений. Для этого необходимо ответить на вопросы: имеют ли место случаи, при которых одно лицо в рамках гражданско-правовых отношений приобретает возможность влиять на процесс формирования воли другого; являются эти отношения предметом гражданско-правового регулирования или составляют сферу публично-правовой регламентации?

Решение этих вопросов имеет важное значение, поскольку, как будет аргументировано в последующих частях исследования, как налоговое законодательство, так и иные отрасли законодательства, регулирующие финансовые отношения, при установлении особенностей правового положения «связанных» лиц учитывают положения гражданского законодательства об участии таких хозяйствующих субъектов в экономическом обороте.

ГК РФ не включает отношения, основанные на властном подчинении (в том числе административном) одной стороны другой, в сферу регулирования гражданского законодательства (п. 3 ст. 2 ГК РФ). Данное правило обусловлено особенностями отношений, регулируемых гражданским законодательством (равенством участников данных отношений и автономией их воли), в силу которых участники гражданско-правовых отношений признаются самостоятельными, независимыми и не подчиненными друг другу. Отмеченные особенности гражданско-правовых отношений являются выражением свойственного гражданскому праву диспозитивного метода регулирования¹.

Важно не смешивать понятие «равенство» как гражданско-правовую категорию с понятием «экономическое равенство» участников правоотношений. Экономически участники гражданских правоотношений не всегда равны (скорее, в большинстве своем не равны)². Следует согласиться с Ю. Плате

¹ См.: *Тархов В.А.* Гражданское право. Общая часть: курс лекций. Чебоксары, 1997. С. 74; *Байтин М.И.* Вопросы общей теории государства и права. Саратов, 2006. С. 246.

² Так, в комментарии к Международным стандартам финансовой отчетности указывается, что «экономическая зависимость встречается достаточно часто. Например, предприятия по переработке редких минералов и ресурсов могут зависеть от своих поставщиков сырья» (Практическое руководство по применению МСФО – Консолидированная фи-

в том, что «отношения власти и подчинения имеют место и между частными лицами по причине их экономического неравенства»¹. Такие отношения «власти и подчинения» обычно не имеют юридического значения, хотя иногда законодательство принимает во внимание «экономическое неравенство», закрепляя дополнительные гарантии защиты интересов экономически слабой стороны (например, ст. 426 ГК РФ о публичном договоре).

Характеризуя субъектов как равных, не следует смешивать их общее гражданско-правовое положение и функциональную роль в конкретном правоотношении. Мысль о том, что правовой статус субъектов (как равных или как властного и подчиненного) определяется не их функцией в конкретном правоотношении (кто является носителем права, а кто – обязанности), а общим правовым положением, была высказана О.С. Иоффе, который подчеркивал, что отношения власти и подчинения связывают субъектов административного права: «Один из субъектов административного правоотношения, независимо от того, выступает ли он в качестве носителя прав или в качестве носителя обязанностей, снабжен функцией веления в отношении второго субъекта. Последний, даже когда он является управомоченным, а не обязанным, подчинен велению первого. Их связывает отношение власти и подчинения, причем, вопрос о том, кому из этих субъектов принадлежит функция власти, и кто из них находится в состоянии подчинения, решается независимо от того, является ли первый носителем прав, а второй – носителем обязанностей в конкретном правоотношении»². Между субъектами гражданского права, - отмечал О.С. Иоффе, - отношения власти и подчинения отсутствуют, поскольку в сфере гражданского права отсутствует предположение о

нансовая отчетность: пересмотр определения контроля. С. 13. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pwc.ru/en_RU/ru/ifrs/publications/assets/practical-guide-consolidated-financial-statements-2012.pdf> (дата обращения: 14.03.2014)).

¹ Плате Ю. Основы частного хозяйственного права // Основы германского и международного экономического права: учебное пособие / Х.Й. Шмидт-Тренц, Ю. Плате. М. Пашке и др. СПб., 2007. С. 45.

² Иоффе О.С. Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». М., 2009. С. 544.

подчинении одних субъектов другим его субъектам, то элементы власти и подчинения не входят и в состав конкретных гражданских правоотношений поскольку субъект, приобретающий право, не снабжается одновременно функцией веления, получая лишь возможность предъявления определенного материально-правового притязания, постольку субъект, на который возложена обязанность, не подчинен управомоченному, а лишь функционально связан обращенным к нему материально-правовым притязанием¹.

В настоящее время в науке административного права существует точка зрения о наличии т.н. «горизонтальных» административно-правовых отношений, основанных на равенстве субъектов. Согласно данной позиции «горизонтальным» отношениям, в отличие от «вертикальных», наличие элементов власти и подчинения не свойственно. Так, Г.И. Петров писал: «Распространенная в нашей юридической литературе характеристика всех административно-правовых отношений как отношений власти-подчинения, в которых одной из сторон выступает обязательно властный орган государства, предписывающий другому участнику отношения обязательные для исполнения действия или запреты... верна лишь для вертикальных административно-правовых отношений, в которых один из участников подчинен другому, но она совершенно неприменима для горизонтальных административно-правовых отношений, в которых участники не связаны подчинением одного другому»². На существование в административном праве отношений, основанных на равенстве субъектов, указывает также Н.М. Конин³. Следует отметить, что суждение о наличии в административном праве горизонтальных отношений не может являться аргументом, обосновывающим административно-правовую природу корпоративных отношений, поскольку «горизонтальные» административно-правовые отношения отличны от гражданско-

¹ См.: *Иоффе О.С.* Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». С. 543-544.

² Цит. по: *Тархов В.А.* Указ. соч. С. 66-67.

³ См.: *Конин Н.М.* К вопросу о понятии и содержании государственного управления // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2012. № 2 (84). С. 162.

правовых, так же как и «вертикальные (субординационные)». Равенство субъектов «горизонтальных» отношений с позиций их общего административно-правового статуса не наделяет их автономией воли – неотъемлемым атрибутом правового статуса субъектов частного права, которым обладают участники корпоративных отношений.

Таким образом, распределение функциональных ролей «подчиненного» (обязанного, связанного притязанием) и «властвующего» (управомоченного, обладающего притязанием) между субъектами конкретного правоотношения является общим свойством правоотношения, присутствующим и у административно-правовых, и у гражданско-правовых отношений.

И.А. Покровский, рассматривая положения об обязательствах, указывал, что общим назначением обязательственного отношения является «установление известного отношения между двумя лицами, в силу которого одно из них (должник) делается обязанным к известному специальному поведению (действию или бездействию) по адресу другого (кредитора)»¹. Обязательство создает некоторую связанность воли должника и с этой точки зрения всякое обязательство может быть characterized как частная норма поведения для должника в интересе кредитора. Но как всякое поведение зависит от воли лица, так и всякое обязательство есть допускаемая законом форма давления на эту волю способом создания некоторой дополнительной «мотивации»².

Учитывая изложенное, необходимо констатировать, что не запрещенное, а напротив, предусмотренное законом подчинение воли одного участника гражданского правоотношения воле другого является следствием реализации желания каждого из них, их собственного волеизъявления, эффектом действия гражданско-правового принципа автономии воли.

На этот аспект указывал и Л.С. Таль, подчеркивая в рамках рассмотрения юридической сущности категории власти в частном праве, что нельзя го-

¹ Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. М., 2013. С. 234.

² См.: Покровский И.А. Указ. соч. С. 234, 242.

ворить о власти кредитора над должником. То обстоятельство, что действия, составляющие предмет обязанности, устанавливаются одностороннею волею субъекта прав, не характерно и недостаточно для юридического понятия о власти¹.

Как указывалось ранее, самостоятельность, независимость, неподчиненность участников гражданско-правовых отношений обеспечиваются не только принципом «равенства», но и принципом «автономии воли».

Под автономией воли в науке гражданского права понимают способность субъектов автономно определять в пределах объективного правопорядка их конкретные взаимоотношения².

Не следует, прибегая к одной из крайностей, понимать автономию воли как свободу относительно лишь установления субъективных прав, либо как абсолютную, ничем не ограниченную свободу усмотрения относительно взаимных прав и обязанностей.

Б.Б. Черепахин справедливо указывал на то, что не все нормы частного права диспозитивны, т.к. «...всякая норма содержит в себе приказ, повеление, все нормы права повелительны, принудительны. Но там, где в диспозиции нормы стоит то или иное волеизъявление человека, там создается впечатление отсутствия принудительности...»³.

Понятие «диспозитивность в праве» шире понятия «диспозитивная норма». Диспозитивность присутствует и в императивных нормах. «Диспозитивность в праве, – писал М.И. Байтин, – означает наличие у его субъектов известной степени свободы волеизъявления относительно своих прав и обязанностей в пределах, предусмотренных соответствующими нормами права. Диспозитивность как определенная автономия субъектов права есть имманентное свойство не только диспозитивной нормы, но и иных, в том числе

¹ См.: *Таль Л.С.* Трудовой договор: цивилистическое исследование. М., 2006. С. 455-456.

² См.: *Вилкин С.С.* Гражданско-правовая природа волевых актов коллегиальных органов юридического лица: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 95; *Таль Л.С.* Указ. соч. С. 381.

³ *Черепахин Б.Б.* Труды по гражданскому праву. М., 2001. С. 108.

императивных норм, в осуществлении которых степень свободы волеизъявления субъекта практически незначительна. Диспозитивная норма предписывает вариант поведения, но при этом предоставляет субъектам возможность в пределах предусмотренных законом средств урегулировать отношения по своему усмотрению. Она предоставляет сторонам свободу усмотрения в выборе по взаимному согласию определенного варианта не только использования прав, но и исполнения соответствующих обязанностей»¹.

Б.Б. Черепяхин указывает: «...Важно не то, что праву соответствует обязанность его осуществления, а то, на чем эта обязанность основана: на властном приказе со стороны; на собственном волеизъявлении обязанного лица (вполне или отчасти)...»².

В контексте сказанного необходимо отметить, что свобода договора есть выражение принципа автономии воли. «Юридические последствия договора принципиально наступают именно потому, что их желали авторы договора»³, - отмечает И.А. Покровский.

Таким образом, следствием действия принципа автономии воли может стать допускаемое законом подчинение воли одного участника гражданского правоотношения воле другого. Применительно к корпоративным правоотношениям означенная мысль была высказана В.А. Маклаковым еще в 1914 г. Он указывал: «Если в акционерной компании большинство имеет преимущества перед меньшинством, и решение большинства обязательно для последнего, - то это происходит не в силу веления (государственной. – *А.И.*) власти, не по присущему *ipso facto* большинству преимуществ, а по предварительному о том соглашению контрагентов. Большинство только потому и может предписывать меньшинству, решать за него, что при составлении устава учредители об этом заранее согласились, и что всякий, делающийся членом

¹ См.: Байтин М.И. Указ. соч. С. 245-247.

² Черепяхин Б.Б. Указ. соч. С. 109.

³ Покровский И.А. Указ. соч. С. 243.

товарищества, через посредство устава в этом договоре участвует»¹.

Указанное наглядно проявляется в развитии принципа большинства в корпоративном праве: от тезиса «одно лицо – один голос» до законодательного закрепления правила «одна акция – один голос». Вследствие этого на уровне правовой конструкции акционерного общества было закреплено равенство акционеров на основании количества акций, принадлежащих каждому акционеру. Далее, руководствуясь стремлением исключить ситуацию, когда принятие управленческого решения может оказаться невозможным, позитивное право отказывается от правила, в силу которого управленческое решение должно приниматься единогласно: на смену ему приходит принцип большинства при принятии решений внутри корпорации².

Таким образом, утверждение о том, что между участниками юридического лица существуют отношения власти и подчинения, которые не свойственны гражданскому праву, представляется спорным. Как было показано, в данном случае действительно имеет место подчинение воли одного лица воле другого (других) лица. Однако данное обстоятельство не переводит корпоративные отношения в плоскость публично-правовых.

Необходимо отметить, что встречаются утверждения не только о наличии отношений власти и подчинения между участниками юридического лица, но также и о наличии таких отношений между органами управления юридического лица, между юридическим лицом и его участниками³. Наличие в

¹ *Маклаков В.А.* Власть большинства в акционерных компаниях // Вестник гражданского права. 1914. № 2. С. 138. Стоит заметить, что в данном случае для В.А. Маклакова основным являлся вопрос о правомерности изменения устава акционерного общества актом органа государственной власти по ходатайству большинства акционеров. Он отстаивал позицию о недопустимости такого вмешательства публичной власти в частные дела: «Отсюда ясно, что в пределах акционерного общества, вопрос надлежит ... трактовать не по нормам публичного права, исходя из всемогущества создавшей его власти, а по нормам гражданских отношений, по началам договора» (*Маклаков В.А.* Указ. соч. С. 138).

² Подробнее об этом: *Степанов Д.И.* Указ. соч. С. 161-171.

³ Так, В.Н. Кравчук отмечает, что юридическое лицо пребывает во «властном подчинении» своих участников, особенно наглядно это видно, когда юридическое лицо имеет одного участника, поэтому к отношениям между ними гражданское законодательство не применяется (см.: *Кравчук В.М.* Корпоративное право / В.М. Кравчук. – К., 2005. С. 9. Цит. по: Регулирование корпоративных отношений в гражданском праве Украины // Пра-

юридической литературе разнообразных подходов к определению «отношения власти и подчинения» в корпоративном праве связано со сложной структурой корпоративных отношений, которые, исходя из участвующего в них состава, подразделяют на следующие виды: (1) отношения между участниками общества; (2) отношения между участниками общества и обществом; (3) отношения между участниками общества и членами органов управления; (4) отношения между членами органов управления и обществом¹.

Следует согласиться с утверждением, что одним из поводов усмотреть в корпоративных отношениях публично-правовые начала явилось наличие в этих отношениях так называемого «управленческого» элемента, приближающего корпоративные отношения к предмету административного права².

В настоящее время термины «управленческий» и «административный» часто используются как синонимы, несмотря на то, что административное право касается лишь той сферы управления, которая относится к управлению государственным³. Однако следует согласиться с тем, что категория «управление» имеет не только публичную, но и цивилистическую природу⁴.

вовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. Т. 3: Гражданско-правовые науки. Частное право. С. 359). На наличие отношений подчинения между органами управления юридического лица (общим собранием, наблюдательным советом, правлением) обращает внимание В.С. Щербинина (см.: *Щербинина В.* Правовая природа корпоративных відносин // Українське комерційне право. 2006. № 7. С. 11; см. также: Регулирование корпоративных отношений в гражданском праве Украины // Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. / Т. 3: Гражданско-правовые науки. Частное право. С. 358-359).

¹ См.: *Гутников О.В.* Содержание корпоративных отношений // Журнал российского права. 2013. № 1 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014). Следует отметить, что корпоративные правоотношения классифицируют и по иным основаниям. Например, А.А. Зурабяном предложена классификация исходя из специфики объекта корпоративных правоотношений; в качестве объекта рассматривается деятельность юридического лица корпоративного типа (см.: *Зурабян А.А.* Корпоративные правоотношения как вид гражданских правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 11).

² См.: Регулирование корпоративных отношений в гражданском праве Украины // Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. Т. 3: Гражданско-правовые науки. Частное право. С. 360-361.

³ См., напр.: *Байтин М.И.* Указ. соч. С. 280-281; *Конин Н.М.* Указ. соч. С. 160-161.

⁴ См.: Регулирование корпоративных отношений в гражданском праве Украины // Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. Т. 3: Гражданско-правовые науки. Частное право. С. 361.

В науке административного права распространена характеристика «государственного управления» посредством использования категории «организация». В литературе термины «управленческие отношения» и «организационные отношения» используются как синонимы¹. При этом следует различать организационные отношения в предмете административного права² и в предмете гражданского права³.

Изложенное позволяет констатировать, что определенное подчинение воли одного субъекта воле другого известно гражданскому праву. Такое подчинение не противоречит логике гражданских правоотношений и базируется на принципах равенства и автономии воли участников данных отношений. Поэтому можно заключить, что влияние, оказываемое в рамках корпоративных правоотношений, имеет частноправовую, а не публично-правовую природу. В случае, когда влияние со стороны одного субъекта права на процесс формирования воли другого настолько существенно, что воля второго подчиняется интересам первого, на наш взгляд допустимо говорить об отношениях по модели «власти и подчинения» («субординации»), но лишь для обозначения функциональных ролей каждого из участников правоотношения.

Необходимо отметить, что отношения «связанности» не ограничиваются отношениями, построенными по модели «власть и подчинение». Влияние одного субъекта на процесс формирования воли другого может оказываться в рамках их паритетного взаимодействия. В данном случае следует вести речь об отношениях, построенных по модели «координация». Когда отношения построены по модели власти и подчинения, их участники не обязательно образуют собой объединение в общелексическом значении этого слова. Напротив, при построении отношений по модели координации имеет место объ-

¹ См.: *Тархов В.А.* Указ. соч. С. 67.

² См.: *Байтин М.И.* Указ. соч. С. 281; *Конин М.И.* Указ. соч. С. 162.

³ См.: *Таль Л.С.* Указ. соч. С. 447-465; *Красавчиков О.А.* Гражданские организационно-правовые отношения // Советское государство и право. 1966. № 10. С. 50-57; *Тархов В.А.* Указ. соч. С. 67; *Гутников О.В.* Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); *Харитонова Ю.С.* Отражение функции управления в институтах гражданского права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 11.

единение участников.

Прежде чем перейти к анализу специфики правового положения «связанных» юридических лиц в финансовых, в том числе налоговых, правоотношениях, необходимо рассмотреть теоретические аспекты процесса формирования воли юридического лица в рамках корпоративных процедур, предусмотренных гражданским законодательством. Исследование данного вопроса необходимо для того, чтобы при анализе финансово-правового регулирования отношений с участием «связанных» юридических лиц определить, учитываются ли в рамках финансово-правового регулирования особенности гражданско-правовых механизмов формирования воли юридического лица.

Согласно гражданскому законодательству воля юридического лица формируется в результате деятельности его органов управления: высшего органа управления, совета директоров (наблюдательного совета), исполнительного органа (единоличного или коллегиального)¹.

Следует отметить, что законодательство предусматривает случаи, когда правом влиять на процесс формирования воли юридического лица наделяются лица, не являющиеся участниками юридического лица и не состоящие в органах управления юридического лица. К таким случаям относятся: процедура несостоятельности должника (субъектами влияния выступают арбитражный управляющий и конкурсные кредиторы)²; наличие положений дого-

¹ О процедуре формирования воли юридического лица в рамках деятельности его органов управления см.: *Вилкин С.С.* Гражданско-правовая природа волевых актов коллегиальных органов юридического лица: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009; *Могилевский П.С.* Формирование органов управления общества с ограниченной ответственностью и принятие ими решений в процессе своей деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010; *Белюсова И.Е.* Правовое регулирование механизма передачи полномочий единоличного исполнительного органа юридического лица управляющей организации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013; *Борисова В.И.* Органы управления юридического лица – его институционально-функциональные представители // *Юридическая наука и образование.* 2011. Выпуск 4. С. 129-137.

² Отношения «связанности» с участием юридических лиц, отвечающих признакам несостоятельности (банкротства), требуют самостоятельного исследования ввиду специфики данной тематики и в данной работе не рассматриваются. Ранее автор обращался к проблемам злоупотреблений в процедуре банкротства со стороны лиц, оказывающих влияние на юридическое лицо, отвечающее признакам несостоятельности (банкротства)

вора или устава, предоставляющих право давать юридическому лицу обязательные для исполнения указания¹; наличие права осуществлять голоса в высшем органе управления в интересах владельца долей участия на которые приходятся такие голоса (например, в силу доверенности, договора доверительного управления)².

Таким образом, можно выделить следующие предусмотренные законодательством механизмы легитимированного влияния на процесс формирования воли (гражданско-правовые механизмы формирования воли) юридического лица:

(1) осуществление прав голоса в высшем органе управления (на основании: права собственности на доли участия, предоставляющие права голоса в высшем органе управления; договора предоставляющего участнику право осуществлять права голоса в высшем органе управления; договора доверительного управления; доверенности; специального права «золотая акция»);

(2) участие в деятельности (осуществление полномочий) иных органов управления помимо высшего: исполнительного органа, совета директоров, наблюдательного совета и пр. (на основании договора, наделяющего полномочиями на осуществление (участие в осуществлении) деятельности иного органа управления юридического лица помимо высшего и (или) на основании решения компетентного органа управления юридического лица, влекущего аналогичные правовые последствия);

(см.: *Вязовик А., Иволжатов А.* Злоупотребления при упрощенной процедуре банкротства // *Корпоративный юрист.* 2013. № 2. С. 4-8).

¹ Следует обратить внимание, что такой договор необходимо отличать от договора на передачу функций единоличного исполнительного органа управляющей организации (управляющему). Вместе с тем в науке существует и противоположная позиция (см., напр.: *Нанаева Э.А.* Гражданско-правовая ответственность основного общества (товарищества) по обязательствам дочернего общества в праве России и Германии: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 24).

² О влиянии на процесс формирования воли юридического лица по указанным основаниям см.: *Суворов Е.Д.* К вопросу о допустимости осуществления права голосования по указанию третьего лица за вознаграждение // *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ.* 2011. № 9. С. 28-37; *Он же.* Договоры об осуществлении корпоративных прав // *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ.* 2011. № 10. С. 44-71.

(3) реализация права дачи юридическому лицу указаний, обязательных для исполнения (на основании договора или положений устава, предоставляющих право дачи юридическому лицу указаний, обязательных для исполнения).

Сообразно с данными механизмами легитимированного влияния следует выделить основания, предоставляющие право оказывать влияние на процесс формирования воли юридического лица:

(1) право собственности на доли участия, предоставляющие права голоса в высшем органе управления;

(2) договор, предоставляющий участнику право осуществлять права голоса в высшем органе управления;

(3) договор доверительного управления;

(4) доверенность;

(5) «золотая акция»;

(6) положения устава, определяющие специальный порядок голосования;

(7) договор, наделяющий полномочиями на осуществление (участие в осуществлении) деятельности иного органа управления юридического лица помимо высшего, и (или) решение иного компетентного органа управления юридического лица, влекущее аналогичные правовые последствия;

(8) договор или положения устава, предоставляющие право дачи юридическому лицу указаний, обязательных для исполнения.

В науке существует иной подход к классификации оснований влияния на процесс формирования воли юридического лица. Выделяют следующие группы оснований:

(1) имущественно-финансового характера (право собственности на голосующие доли участия);

(2) договорного характера (договор на дачу указаний, договор о передаче полномочий единоличного исполнительного органа);

(3) личного характера (совмещение должностей в органах управле-

ния нескольких юридических лиц);

(4) организационного характера (особые положения устава, определяющие порядок голосования, «золотая акция»)¹.

Однако данный подход не позволяет разграничить основания, представляющие возможность оказывать различное по содержанию влияние. Например, существенно различаются по содержанию влияние, оказываемое в силу наличия права давать обязательные для исполнения указания, и влияние, оказываемое в силу осуществления функций единоличного исполнительного органа. При этом, как в первом, так и во втором случае основание наличия такого влияния может иметь договорный характер.

Влияние, оказываемое на процесс формирования воли юридического лица, может не иметь легитимного основания, а являться «фактическим». Круг возможных ситуаций обширен. Как отмечалось ранее, гражданское законодательство по общему правилу игнорирует подобные ситуации. В качестве исключения следует, например, рассматривать положения законодательства, учитывающие наличие родственных отношений между физическими лицами, как минимум одно из которых имеет легитимированную возможность оказывать влияние на процесс формирования воли юридического лица².

Таким образом, влияние на процесс формирования воли юридического лица может являться правовым (иметь легитимированную основу) или фактическим.

¹ См.: Григораш И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 12, 25-48; Он же. Очерк 9. Институты основных и дочерних обществ: межкорпоративные взаимоотношения, контроль и ответственность // Корпоративное право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В.А. Белова. М., 2009. С. 400; Сергеев А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: дис. ... канд. юрид. наук. С. 34-36.

² В качестве примера можно привести нормы Закона об обществах с ограниченной ответственностью и Закона об акционерных обществах, посвященные регулированию сделок, в совершении которых имеется заинтересованность. Функциональная специфика института сделок с заинтересованностью позволяет утверждать, что законодатель исходит из вероятного наличия между лицами, имеющими родственные связи, отношений, в рамках которых формирование воли одного лица находится под фактическим влиянием другого (или является следствием взаимного влияния).

Следует указать, что мы обозначили ситуацию, когда во внимание принимается нахождение процесса формирования воли непосредственного «объекта» под влиянием непосредственного «субъекта». При этом, законодательство также учитывает наличие у одного «субъекта» влияния нескольких «объектов». В данном случае законодательство принимает во внимание нахождение процесса формирования воли различных «объектов» под влиянием одного и того же «субъекта» (в случае с юридическими лицами такие «объекты» влияния именуют «сестринскими компаниями»). Также законодательство учитывает наличие у «объекта» влияния, помимо непосредственного «субъекта», также конечного «субъекта» (в этом случае речь ведут о «косвенном» влиянии).

Проведенное в рамках данной части работы исследование позволяет сделать следующие выводы.

В настоящее время отсутствует общеправовой законодательно закрепленный или устоявшийся доктринальный термин, раскрывающий содержание отношений, в рамках которых одно лицо (выступающее участником гражданских правоотношений) имеет возможность (легитимированную и (или) фактическую) оказывать влияние на процесс формирования воли другого лица, также являющегося участником гражданских правоотношений. В целях единообразия указанные отношения могут именоваться «отношениями «связанности», а их участники – «связанными» лицами». Последний термин охватывает как лиц, оказывающих влияние («субъект влияния»), так и лиц, на которых оказывается влияние («объект влияния»).

Анализ развития отечественного законодательства свидетельствует о наметившейся тенденции установления специального регулирования участия «связанных» юридических лиц в разных сферах общественных отношений.

Подчинение воли одного участника гражданского правоотношения воле другого базируется на принципах равенства и автономии воли участников регулируемых гражданским законодательством отношений. Поэтому влияние, оказываемое в рамках корпоративных правоотношений, имеет частно-

правовую, а не публично-правовую природу. В случае, когда влияние со стороны одного субъекта права на процесс формирования воли другого настолько существенно, что воля второго подчиняется интересам первого, допустимо говорить об отношениях по модели «власть и подчинение» («субординация»), но лишь для обозначения функциональных ролей каждого из участников правоотношения.

Влияние на процесс формирования воли юридического лица может носить правовой (иметь легитимированную основу) или фактический характер.

Гражданско-правовые механизмы легитимированного влияния на процесс формирования воли юридического лица могут быть классифицированы на три группы: осуществление прав голоса в высшем органе управления; участие в деятельности (осуществление полномочий) иных органов управления (помимо высшего); реализация права дачи юридическому лицу указаний, обязательных для исполнения.

Определив природу отношений «связанности» и рассмотрев механизмы формирования воли юридических лиц – их участников, перейдем к исследованию специфики регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц финансовым и налоговым законодательством.

1.2. Финансово-правовое регулирование отношений с участием «связанных» юридических лиц

Отдельные аспекты участия «связанных» юридических лиц в финансовых правоотношениях затрагивались в правовой литературе ранее¹. При этом, как правило, отношения «связанности» между физическими и (или) юридическими лицами, являющимися субъектами финансовых правоотно-

¹ См., напр.: Батяева А.Р., Бельский К.С., Вершило Т.А. и др. Финансовое право: учебник / отв. ред. С.В. Запольский. М., 2011 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Ефремова М.Д., Петрищев В.С., Румянцев С.А. и др. Защита прав потребителей финансовых услуг / отв. ред. Ю.Б. Фогельсон. М., 2010 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

шений, не рассматриваются в качестве обстоятельства, обуславливающего особенности финансово-правового статуса таких субъектов. Случаи, когда данные вопросы освещаются с позиций общих положений финансового права, скорее являются исключением. Так, Н.И. Химичева в контексте освещения субъектного состава финансовых правоотношений указывает на наличие различных организационных форм объединений предприятий с сохранением самостоятельности и прав юридического лица: союзов, ассоциаций, компаний, гильдий, холдингов, межотраслевых, региональных и других объединений. Они создаются на договорной основе, действуют на принципах коммерческого расчета, самофинансирования и самоуправления и вступают в соответствующих случаях в финансовые отношения¹.

Следует подчеркнуть, что именно особенности отношений «связанности» между участниками хозяйственной деятельности, обуславливают различия в правовом регулировании участия таких хозяйствующих субъектов в финансовых правоотношениях.

Институты, задача которых состоит в определении круга «связанных» юридических лиц в целях установления специального правового регулирования, в настоящее время закреплены различными отраслями законодательства, регулирующими финансовые отношения: законодательством о налогах и сборах; о рынке ценных бумаг; о банковской деятельности; законодательством в сфере регулирования бухгалтерского (финансового) учета и отчетности; а также таможенным и страховым законодательством.

Вопрос о предмете финансового права является сложным и дискуссионным. Как справедливо отмечает Ю.В. Гинзбург, для науки финансового права постановка этого вопроса приобретает особое значение в связи с не прекращающимися по этому поводу дискуссиями². Не ставя своей задачей

¹ См.: Химичева Н.И. Субъекты финансового права // Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 82.

² См.: Гинзбург Ю.В. Дискуссии о предмете и системе науки финансового права в России XIX – начала XX века // Р.Е. Артюхин, Ю.В. Гинзбург, Ю.В. Гинзбург и др. Публичные финансы и финансовое право: сборник научных трудов к 10-летию кафедры финансового права Высшей школы экономики / под ред. А.Н. Козырина. М., 2012 [Элек-

решение данной проблемы, полагаем, что перечисленные отрасли законодательства в различном объеме регламентируют финансовые отношения, составляющие предмет финансового права.

В науке представлена точка зрения, согласно которой налоговое право рассматривается как самостоятельная отрасль права¹, или подотрасль, имеющая предпосылки к обособлению в самостоятельную отрасль². Более аргументированной представляется позиция, в соответствии с которой налоговые отношения составляют предмет финансового права³.

Мнение о том, что организация рынка ценных бумаг выступает предметом регулирования финансового права обосновано Е.В. Покачаловой, которая указывает, что рынок ценных бумаг является комплексным институтом и находится в сфере регулирования как финансового, так и других отраслей законодательства, в том числе гражданского, административного, уголовного⁴.

тронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

¹ См.: Виницкий Д. В. Российское налоговое право. СПб., 2003. С. 84-86.

² См.: Демин А.В. Налоговое право России: учебное пособие. Красноярск, 2006. С. 29-30.

³ См.: Пилипенко А.А. Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 7, 9; Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2012. С. 384; Химичева Н.И. Налоговое право как регулятор функционирования налогов // Очерки налогово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва-Харьков, 2013. С. 176; Шавров А.В. Финансовое право Российской Федерации: учебно-методический комплекс. М., 2008. С. 113; Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2004. С. 94-95; Землин А.И. Налоговое право: учебник. М., 2005. С. 51; Тосунян Г.А., Викулин А.Ю. Финансовое право: конспекты лекции и схемы: учебное пособие. М., 2002. С. 49; Ашмарина Е.М. Взаимообусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 7 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2012. С. 134-135; Грачева Е.Ю. Налоговое право Российской Федерации / Финансовое право: учебник / под. ред. О.Н. Горбуновой. М., 2000. С. 279; Белинский Д.А. Место налоговой системы Украины в публичной финансовой системе // Очерки налогово-правовой науки современности: монография / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва-Харьков, 2013. С. 106-107.

⁴ См.: Покачалова Е.В. Государственно-правовое регулирование организации рынка ценных бумаг // Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 728; Она же. Публичный долг: теоретические и практические аспекты российского финансового права: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2007. С. 9, 19-20.

Государственное регулирование банковской деятельности в науке рассматривается как важнейшее направление финансовой деятельности государства, обеспечивающее стабильность и эффективность функционирования всей финансовой системы России¹, т.е. является частью финансово-правового регулирования. Ряд ученых определяют банковское право как подотрасль финансового права², при этом, существует мнение о его самостоятельности³. Представляется более аргументированным предложение рассматривать законодательство о банковской деятельности как комплексную отрасль законодательства, охватывающую своим регулированием отношения различной предметно-отраслевой принадлежности, в том числе отношения, составляющие предмет финансового права⁴.

Включение отношений в сфере бухгалтерского (финансового) учета и отчетности в предмет финансового права также имеет научное обоснование. Так, О.Н. Горбунова указывает, что бухгалтерский учет является составной частью финансового права, т.к. практически вся финансовая деятельность государства осуществляется через бухгалтерский учет, выступающий основой для осуществления финансового мониторинга и финансового контроля⁵.

Е.М. Ашмарина также отмечает, что нормы о финансовом учете, имея специфику, тождественную специфике норм общепризнанных институтов финансового права, органично вписываются в его систему. В этой связи финансовый учет рассматривается в качестве подотрасли финансового права,

¹ См.: Соколова Э.Д. Правовые основы государственного регулирования банковского кредита // Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 667-668; Шумилов В.М. Международное финансовое право: учебник. М., 2005. С. 86; Пастушенко Е.Н. Правовые акты Центрального банка Российской Федерации: Финансово-правовые аспекты теории: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2006. С. 28-29; Ефимова Л.Г. Банковское право. Т. 1: Банковская система Российской Федерации. М., 2010 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Ашмарина Е.М. Взаимобусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 7 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См.: Пастушенко Е.Н. Указ. соч. С. 15; Горбунова О.Н. Указ. соч. С. 261.

³ См.: Тосунян Г.А. О природе банковского права // Актуальные проблемы банковского и смежного законодательства: Выпуск 1. М., 2011. С. 10-29.

⁴ См.: Пастушенко Е.Н. Указ. соч. С. 15; Горбунова О.Н. Указ. соч. С. 261.

⁵ См.: Горбунова О.Н. Указ. соч. С.140.

поскольку учетное право, при наличии видовых особенностей его предмета, характеризуется: общностью родовых признаков этого предмета с предметом финансового права; идентичностью метода его правового регулирования с финансово-правовым методом; наличием входящих в него институтов (бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов), нормы которых регулируют отношения, имеющие специфические особенности¹.

Комплексный характер таможенного законодательства аргументирован рядом ученых (Х.А. Андриашин, В.М. Малиновская, В.Г. Свинухов), которые отмечают, что данная отрасль включает в себя нормы различной отраслевой принадлежности, в том числе, составляющие предмет финансового права².

Обращение к анализу регулирования отношений «связанности» страховым законодательством обусловлено ролью страхового дела и порядка его организации как направления финансово-правовой деятельности государства, связанной с установлением основных начал перераспределения риска вероятных потерь организаций и граждан³. Позицию о вхождении организации правового регулирования страхового дела в предмет финансового права поддерживает Е.Ю. Грачева, которая указывает, что страхование является одним из институтов финансовой системы государства⁴.

Необходимость исследования правового регулирования отношений с участием «связанных» юридических лиц перечисленными отраслями законодательства обусловлена задачей выявления специфики отраслевых подходов

¹ См.: *Ашмарина Е.М.* Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 11-12, 15; *Она же.* Взаимообусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации // *Финансовое право.* 2008. № 7 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См.: *Малиновская В.М.* Таможенное право России // *Учебник по публичному и частному праву: в 2 т. Т.1: Публичное право* / под ред. Г.П. Толстопятенко. М., 2008. С. 371-487; *Андриашин Х.А., Свинухов В.Г.* Таможенное право: Учебник для вузов / под ред. Х.А. Андриашина. М., 2006. С. 4-5.

³ См.: *Покачалова Е.В.* Правовое регулирование организации страхового дела // *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 594.

⁴ См.: *Грачева Е.Ю.* Правовые основы страхования // *Финансовое право: учебник* / под. ред. О.Н. Горбуновой. М., 2000. С. 257.

к определению круга «связанных» юридических лиц в целях решения вопроса о возможности формирования единого, базового института в сфере финансово-правового регулирования, в том числе, в целях налогообложения. Рассмотрим подходы отраслевого регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц.

Наличие отношений «связанности» с участием юридических лиц учитывается *законодательством о рынке ценных бумаг*. Так, в 2010 г.¹ в Закон о рынке ценных бумаг был включен институт контролирующих (подконтрольных) лиц.

Основной функцией данного института является определение круга «связанных» юридических лиц в целях обеспечения надлежащего раскрытия информации в порядке, установленном законодательством о рынке ценных бумаг².

Организация рынка ценных бумаг является важной составляющей финансово-правового регулирования³. Одним из важнейших принципов функционирования современного рынка ценных бумаг является информационная прозрачность и доступность. Реализация данного принципа достигается путем установления законодательных требований по раскрытию информации субъектами рынка ценных бумаг⁴. В этой связи значимую роль приобретает раскрытие информации в виде существенных фактов эмитентами ценных бумаг, обеспечивающее предоставление инвесторам достоверной информации о финансово-экономическом состоянии эмитента и результатах его деятель-

¹ Федеральный закон от 4 октября 2010 г. № 264-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О рынке ценных бумаг” и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 41 (ч. 2). Ст. 5193.

² О правилах раскрытия информации см.: Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам РФ от 4 октября 2011 г. № 11-46/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» (с изм. от 24 апреля 2012 г.) [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

³ См.: Покачалова Е.В. Государственно-правовое регулирование организации рынка ценных бумаг // Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 728.

⁴ См.: Мухаметшин Т. Современные механизмы раскрытия и предоставления информации на рынке ценных бумаг // Хозяйство и право. 2012. № 1. С. 34-41 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

ности¹. Значительный объем информации, подлежащей раскрытию в виде существенных фактов, составляет информация, обязанность по раскрытию которой возлагается на контролирующих (подконтрольных) лиц.

Таким образом, на лиц, признаваемых в соответствии с Законом о рынке ценных бумаг контролируемыми и подконтрольными, возлагается ряд обязанностей, связанных с раскрытием информации, что свидетельствует о специфике их финансово-правового статуса.

Согласно Закону о рынке ценных бумаг, подконтрольным лицом (подконтрольной организацией) является юридическое лицо, находящееся под прямым или косвенным контролем контролирующего лица. Контролирующим является лицо, имеющее право прямо или косвенно (через подконтрольных ему лиц) распоряжаться более 50 процентами голосов в высшем органе управления подконтрольной организации в силу участия в подконтрольной организации и (или) на основании договоров (доверительного управления имуществом, простого товарищества, поручения, акционерного соглашения, иного соглашения, предметом которого является осуществление прав, удостоверяемых акциями (долями) подконтрольной организации). Контролирующим также признается лицо, имеющее право назначать (избирать) единоличный исполнительный орган и (или) более 50 процентов состава коллегиального органа управления подконтрольной организации.

Таким образом, институт контролирующих (подконтрольных) лиц направлен на регулирование отношений, в которых влияние оказывается на процесс формирования воли исключительно юридических лиц. При этом, поскольку Закон о рынке ценных бумаг не предусматривает иного, в качестве лиц, оказывающих такое влияние, могут выступать как юридические, так и физические лица, либо публично-правовые образования. Для целей института контролирующих (подконтрольных) лиц имеет значение лишь наличие ле-

¹ См.: Дедова М.Д. Раскрытие информации и реклама ценных бумаг: различия правового регулирования в России и США // Предпринимательское право. 2012. № 3. С. 44-48 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

гитимированной возможности оказывать влияние (фактическая возможность, существующая при отсутствии юридических оснований, предоставляющих право оказывать влияние на принятие решений, значения не имеет). Перечень оснований, при наличии которых лицо признается контролирующим, является исчерпывающим.

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что институт контролирующих (подконтрольных) лиц в качестве основания признания лица контролирующим не рассматривает наличие у лица права давать указания, обязательные для исполнения юридическим лицом. Таким правом согласно положениям ст. 105 ГК РФ, может обладать хозяйственное общество (товарищество) в отношении хозяйственного общества. Указанное свидетельствует о неполном учете положений гражданского законодательства, посвященных механизмам влияния на процесс формирования воли юридического лица.

Таким образом, институт контролирующих (подконтрольных) лиц в системе законодательства о рынке ценных бумаг исчерпывающе определяет круг «связанных» юридических лиц для целей раскрытия информации, а также исходит из необходимости исключения возможности расширительного толкования перечня оснований признания лиц «связанными». Представляется, что данный подход обусловлен стремлением законодателя максимально четко очертить круг лиц, на которых распространяются требования о раскрытии информации. Перечень оснований, свидетельствующих о «связанности», определяется исходя из наличия у контролирующего лица безусловной возможности определять принятие решений большинством голосов в органах управления подконтрольного юридического лица. Необходимо констатировать, что такой подход к определению перечня «связанных» лиц не может быть признан приемлемым для целей налогообложения, поскольку не позволяет учесть все многообразие случаев влияния (имеющего значение для налогового регулирования) на принятие решений юридическим лицом при отсутствии возможности распоряжения большинством голосов в его органах

управления.

Наличие отношений «связанности» с участием юридических лиц учитывается *законодательством о банковской деятельности*. Закон о банковской деятельности закрепляет институты «банковской группы» и «банковского холдинга», основной функцией которых является определение круга «связанных» юридических лиц для целей обеспечения банковского контроля (надзора) за деятельностью кредитных организаций.

В науке существует мнение, что банковский холдинг является субъектом права¹. На наш взгляд, данная позиция является спорной. Представляется, что совокупность «связанных» лиц (без образования юридического лица) правосубъектностью не обладает². Вместе с тем финансово-правовое положение участников банковской группы и банковского холдинга обладает спецификой, проявляющейся в наличии специальных прав и обязанностей в сфере банковского контроля (надзора). Примером могут служить следующие законодательные положения:

(1) для исполнения требований Банка России о соблюдении обязательных нормативов банковской группы головная кредитная организация обязана самостоятельно принимать решения, связанные с деятельностью и активами банковской группы³;

(2) головная кредитная организация банковской группы, а также головная организация банковского холдинга обязаны уведомить Банк России об образовании банковской группы, банковского холдинга а также, о создании управляющей компании банковского холдинга и предоставленных ей полномочиях⁴;

(3) головная кредитная организация банковской группы обязана еже-

¹ См.: Тимофеев С.В. Правовое регулирование предпринимательской деятельности банков в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 21-22.

² Подробнее данный вопрос раскрывается в параграфе первом главы второй диссертационного исследования.

³ См. ст. 4 Федерального закона от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (с изм. от 23 июля 2013 г.) // СЗ РФ. 2002. № 28. Ст. 2790; 2013. № 27. Ст. 3438 (*далее по тексту* – Закон о ЦБ РФ).

⁴ См. абз. 5 ст. 4 Закона о банковской деятельности.

годно раскрывать консолидированную финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней, а головная организация банковского холдинга также и информацию о принимаемых рисках, процедурах их оценки, управления рисками и капиталом¹;

(4) для банковской группы Банком России устанавливаются требования к системам управления рисками и капиталом, внутреннего контроля кредитных организаций, а для головной кредитной организации банковской группы также квалификационные требования к руководителю службы управления рисками, руководителю службы внутреннего аудита, руководителю службы внутреннего контроля кредитных организаций².

Федеральным законом от 2 июля 2013 г. № 146-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»³ (далее по тексту – Закон № 146-ФЗ) внесены существенные изменения в порядок осуществления банковского контроля (надзора) в отношении банковских групп и холдингов. В частности, определены новые условия отнесения юридических лиц к составу банковских групп и банковских холдингов.

Согласно порядку, действовавшему до вступления в силу Закона № 146-ФЗ, одним из определяющих признаков таких объединений являлось наличие у одного из участников объединения возможности оказывать *существенное влияние* на решения, принимаемые органами управления другого участника⁴. В соответствии с новыми правилами для идентификации банковской группы и банковского холдинга требуется установление наличия между участниками такого объединения *контроля* или *значительного влияния*, определяемого в соответствии с Международными стандартами финансовой

¹ См. ст. 8 Закона о банковской деятельности.

² См. ст. 57.1 Закона о ЦБ РФ.

³ СЗ РФ. 2013. № 27. Ст. 3438. Основная часть положений данного закона вступила в силу 2 октября 2013 г.

⁴ См. ч. 3 ст. 4 Закона о банковской деятельности с изм. от 19 июня 2001 г. (см.: Федеральный закон от 19 июня 2001 № 82-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “О банках и банковской деятельности”» // СЗ РФ. 2001. № 26. Ст. 2586).

отчетности (*далее по тексту* – МСФО)¹.

Ранее действовавший порядок установления существенного влияния предоставлял правоприменителю определенную свободу в решении вопроса о наличии «связанности» лиц. Вместе с тем, отсутствовали четкие правила, позволяющие сделать вывод о наличии между лицами отношений «связанности». Например, для установления существенного влияния надлежало выяснить, имеет ли лицо возможность определять решения или общие условия ведения хозяйственной деятельности юридического лица в силу участия в уставном капитале такого юридического лица. Поскольку Закон о банковской деятельности не содержал указания на то, какой размер участия в уставном капитале может свидетельствовать о наличии у лица возможности определять решения или условия ведения юридическим лицом хозяйственной деятельности, данный вопрос возлагался на правоприменителя. Также о существенном влиянии свидетельствовало наличие между юридическими лицами договора, условия которого предоставляют возможность определять решения или общие условия ведения хозяйственной деятельности юридического лица. Поскольку Закон о банковской деятельности не определял возможный перечень таких условий, решение данного вопроса также возлагалось на правоприменителя.

Обновленный порядок детализирует перечень оснований возникновения отношений «связанности». В сфере банковского регулирования данный подход следует признать более эффективным, поскольку он позволяет гибко применять законодательные нормы, опираясь на подробные правила выявления отношений «связанности», изложенные в МСФО. Как будет показано далее, применение правил МСФО позволяет учесть широкий спектр обстоятельств, характеризующих взаимоотношения сторон, и сделать достоверный вывод о наличии или отсутствии между лицами отношений «связанности».

¹ Понятие контроля и значительного влияния в соответствии с МСФО будет рассмотрено далее в рамках анализа регулирования отношений «связанности» с участием юридических лиц законодательством в сфере бухгалтерского (финансового) учета и отчетности.

Отношения «связанности» с участием юридических лиц учитываются законодательством в сфере регулирования бухгалтерского (финансового) учета и отчетности¹.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) Российских стандартов бухгалтерского учета² (далее по тексту – ПБУ 11/2008) регулирует порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о наличии отношений «связанности» и распространяется на коммерческие организации, за исключением кредитных организаций.

ПБУ 11/2008 дает определение понятия «связанные стороны»: это юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.

Связанной стороной по отношению к организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, признаются следующие лица:

- юридическое и (или) физическое лицо, которое является аффилированным лицом организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или по отношению к которому организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, является аффилированным лицом;
- юридическое и (или) физическое лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, участвующее в совместной деятельности с организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность;
- негосударственный пенсионный фонд, действующий в интересах работников организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или иной

¹ Анализ отношений «связанности» с участием юридических лиц в контексте налогового учета в текущем параграфе не проводится. Отдельные вопросы налогового учета затрагиваются в главе второй диссертации при рассмотрении института консолидированной группы налогоплательщиков. Необходимо отметить в этой связи различие систем бухгалтерского и налогового учета (см.: *Сухарев И.* Аналитический доклад «Возможности сближения налогового и бухгалтерского учета». С. 9. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nsfo.ru/docs/Doklad18_03_2008%20.pdf> (дата обращения: 14.03.2014)).

² См.: Приказ Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» // Российская газета. 2008. № 119.

организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Обязанность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, раскрывать информацию о связанных сторонах возникает в следующих случаях: такая организация контролируется или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом; такая организация контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо; такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

Таким образом, при определении наличия обязанности организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, раскрывать информацию о связанных сторонах ключевыми являются понятия «*контроль*» и «*значительное влияние*».

Под *контролем* в ПБУ 11/2008 понимается возможность юридического и (или) физического лица определять решения, принимаемые другим юридическим лицом с целью получения экономической выгоды от деятельности последнего.

Наличие возможности определять решения юридического лица связывается с ситуациями, когда лицо: имеет более 50 процентов от общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале хозяйственного общества (товарищества) в силу своего участия в хозяйственном обществе (товариществе); или в соответствии с полномочиями, полученными от других лиц; либо имеет право распоряжаться непосредственно или через свои дочерние общества более чем 20 процентами от общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества), либо составляющих уставный (складочный) капитал вкладов, долей данного юридического лица и при этом имеет возможность определять

решения, принимаемые таким юридическим лицом.

Представляется, что подход ПБУ 11/2008 к определению обстоятельств, свидетельствующих о возможности лица определять решения юридического лица, не может быть признан удовлетворительным.

Во-первых, определение понятия «возможность определять решения» дается через это же понятие. Дефиниция сформулирована по следующему типу: «лицо имеет возможность определять решения, принимаемые другим юридическим лицом, когда такое лицо имеет... [приводятся обстоятельства, предоставляющие лицу право осуществлять права голоса в высшем органе управления юридического лица]... и имеет возможность определять решения, принимаемые таким юридическим лицом». Во-вторых, другой случай из указанных выступает частным проявлением первого: при обозначении минимального 20-процентного порога нецелесообразно в аналогичной ситуации также указывать на больший порог, например, 50-процентный. В-третьих, возможность определять решения связывается лишь с частным случаем ее проявления – с правом распоряжаться голосами в высшем органе управления юридического лица, при этом, не учитывается существование данной возможности ввиду наличия договора на право дачи юридическому лицу указаний, обязательных для исполнения.

Под *значительным влиянием* в ПБУ 11/2008 понимается наличие у юридического и (или) физического лица возможности участвовать в принятии решений другого юридического лица, но не контролировать его (т.е. не определять такие решения), что может иметь место в силу: участия в уставном (складочном) капитале; положений учредительных документов; заключенного соглашения; участия в наблюдательном совете; других обстоятельств.

Поскольку значительное количество решений юридического лица, например, акционерного общества, принимаются высшим органом управления, а правом на участие в общем собрании акционеров с правом голоса по всем вопросам его компетенции обладает каждый владелец обыкновенных

именных акций общества (или привилегированных акций, предоставляющих права голоса), то каждый такой владелец имеет возможность участвовать в принятии решений общества. Следовательно, согласно приведенным правилам ПБУ 11/2008 значительным влиянием обладает любой участник общества вне зависимости от количества голосов, которыми он имеет право распоряжаться в высшем органе управления.

В качестве дополнительного требования Положение о связанных сторонах устанавливает правило, согласно которому круг лиц, являющихся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, организация определяет самостоятельно, исходя из содержания отношений между этой организацией и ее связанной стороной, с учетом требования приоритета содержания над формой.

Принцип приоритета содержания над формой является одним из основополагающих принципов бухгалтерского учета (финансовой отчетности)¹. Он состоит в том, что факты хозяйственной деятельности должны получать оценку, прежде всего, с позиции их экономического содержания, а не юридической формы, в которую они облечены².

Предоставление свободы усмотрения участникам хозяйственной деятельности при определении круга лиц, являющихся их связанной стороной, обусловлено целевой направленностью системы бухгалтерского учета (финансовой отчетности) на формирование достоверной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организаций, ориентированной на принятие экономических решений.

Подобный подход неприемлем при определении круга «связанных»

¹ См.: *Сухарев И.* Указ. соч. С. 72.

² Необходимо разграничивать принцип «приоритета содержания над формой», применяемый в бухгалтерском учете (финансовой отчетности), и одноименный принцип, разработанный в налоговом праве. Данные принципы имеют значительные различия в содержании, что обусловлено различием целей и задач отраслевого регулирования (см.: *Окуджава В.В.* Соотношение принципов «приоритета содержания над формой» в бухгалтерском учете и налоговом праве // *Аудит и финансовый анализ.* 2011. № 4. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.auditfin.com/fin/2011/4/02_07/02_07%20.pdf> (дата обращения: 14.03.2014); *Генералова Н.В.* Преобладание сущности над формой // *Финансы и бизнес.* 2011. № 3. С. 170-184.

лиц для целей налогообложения, поскольку налоговое законодательство должно содержать максимально формализованные правила, исключающие возможность их неоднозначного толкования. Вместе с тем, правила финансовой отчетности также должны содержать эффективные и ясные указания, пригодные для их практического применения. Проведенный анализ свидетельствует о том, что правила ПБУ 11/2008 не соответствуют такому назначению. Наиболее наглядно недостатки приведенных правил о связанных сторонах проявляются при их сопоставлении с положениями Международных стандартов финансовой отчетности (*далее по тексту – МСФО*).

МСФО оперируют такими понятиями, как «*связанная сторона*», «*значительное влияние*» и «*контроль*».

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»¹ (*далее по тексту – МСФО (IAS) 24*) определяет связанную сторону как частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность («отчитывающееся предприятие»), и содержит перечень обстоятельств, при наличии которых субъекты признаются связанными сторонами. При этом указывается на необходимость при рассмотрении каждого случая отношений, которые могут являться отношениями со связанными сторонами, принимать во внимание содержание (сущность) таких отношений, а не только их юридическую форму, руководствуясь принципом приоритета содержания перед формой.

Среди обстоятельств, при наличии которых лица признаются связанными сторонами, МСФО (IAS) 24 называет наличие у лица *контроля* над отчитываемым предприятием или *значительного влияния* на последнее.

Понятие «*контроль*» используется в значении, определяемом Между-

¹ См.: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (с изм. от 18 июля 2012 г.), введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2011. № 12; Приказ Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» (с изм. от 18 июля 2012 г.) // Российская газета. 2011. № 278; 2012. № 186.

народным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»¹ (далее по тексту – МСФО (IFRS) 10). Определение понятия «значительное влияние» дается в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»² (далее по тексту – МСФО (IAS) 28).

МСФО (IAS) 28 предусматривает, что наличие значительного влияния презюмируется в случае, если предприятию прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций. Исключение составляют случаи, когда существуют убедительные доказательства обратного. Также МСФО (IAS) 28 закрепляет презумпцию отсутствия значительного влияния при отсутствии указанных обстоятельств и аналогичную оговорку об исключении из общего правила.

Таким образом, наряду с закреплением презумпций, не предусматривающих возможность их расширительного толкования, МСФО (IAS) 28 содержит правила, предполагающие субъективную оценку ряда обстоятельств. Так, в каждом конкретном случае требуется определить, имеются ли необходимые доказательства и являются ли таковые убедительными.

МСФО (IAS) 28 указывает, что обычно наличие у предприятия значительного влияния подтверждается одним или несколькими из следующих фактов: представительство в совете директоров или аналогичном органе

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (с изм. от 31 октября 2012 г.), введенный в действие на территории РФ Приказом Министерства финансов РФ от 18 июля 2012 г. № 106н. Первоначальный текст документа опубликован на официальном сайте Министерства финансов РФ 27 августа 2012 г. [Электронный ресурс]. (URL: <<http://www1.minfin.ru>> (дата обращения: 14.03.2014)); Приказ Министерства финансов РФ от 18 июля 2012 г. № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. 2012. № 186.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов РФ от 18 июля 2012 г. № 106н. Первоначальный текст документа опубликован на официальном сайте Министерства финансов РФ 27 августа 2012 г. [Электронный ресурс]. (URL: <<http://www1.minfin.ru>> (дата обращения: 14.03.2014)).

управления объекта инвестиций; участие в процессе выработки политики, в том числе в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли; наличие существенных операций между предприятием и его объектом инвестиций; обмен руководящим персоналом; предоставление важной технической информации; обладание потенциальными правами голоса¹.

Понятие «контроль» является центральным при определении для целей МСФО круга лиц, с которыми юридическое лицо состоит в отношениях «связанности». Так, в МСФО (IFRS) 10 понятие контроля используется для целей формирования консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия и его дочерних предприятий².

Конструкцию контроля, которая содержится в МСФО (IFRS) 10, следует оценить как одну из наиболее многосторонне проработанных в мировой практике. Стандарт МСФО предписывает необходимость всесторонней оценки множества обстоятельств для того, чтобы сделать вывод, имеет ли один участник хозяйственного оборота возможность влиять на решения, принимаемые другим участником, и если имеет, то какой степени такое влияние и достаточно ли наличия влияния такой степени для того, чтобы рассматривать таких участников как единый субъект экономической деятельности³.

Понятие «контроль» для целей МСФО включает в себя три составляющие: наличие полномочия в отношении объекта инвестиций; подверженность

¹ Понятие «потенциальные права голоса» содержится в МСФО (IFRS) 10.

² Материнское предприятие именуется в МСФО (IFRS) 10 также термином «инвестор», а дочернее – «объект инвестиций». Таким образом, МСФО (IFRS) 10 для описания модели контроля использует терминологию, отличную от ранее использовавшейся в МСФО (IAS) 27 (см.: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н // Бухгалтерский учет. 2011. № 12).

³ См.: Краткий обзор МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях». С. 1 [Электронный ресурс]. (URL: <<http://www.ey.com/KZ/ru/Issues/IFRS>> (дата обращения: 14.03.2014)).

рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или наличие права на получение такого дохода; наличие возможности использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора.

В ряде случаев решение вопроса о наличии у инвестора контроля является очевидным. Прежде всего, это случаи, когда контроль определяется правами голоса, так как «...когда процесс принятия решений определяется имеющимися правами голоса и данные права голоса обеспечивают получение компанией возврата на инвестицию (например, голосующие акции), очевидно, что объект инвестиций контролирует та сторона, которой принадлежит большинство таких прав голоса»¹. В некоторых случаях решение вопроса о наличии контроля не является очевидным. Для таких случаев МСФО (IFRS) 10 предписывает необходимость оценки цели и структуры объекта инвестиций.

Оценка цели и структуры объекта инвестиций включает анализ следующих вопросов: какая деятельность для объекта инвестиций является значимой; обладает ли инвестор возможностью управлять значимой деятельностью объекта инвестиций; имеет ли инвестор право на возврат инвестиций. В таких случаях применяется также идентификация значимой деятельности², под которой понимается деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций³.

Об имеющихся у инвестора полномочиях в отношении объекта инвестиций свидетельствует наличие реальных прав, предоставляющих возможность в настоящий момент времени управлять значимой деятельностью. Это может быть право голоса в органах управления объекта инвестиций, право назначать и снимать с должности руководителей, осуществляющих управ-

¹ Краткий обзор МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях». С. 1 [Электронный ресурс]. (URL: <<http://www.eu.com/KZ/ru/Issues/IFRS>> (дата обращения: 14.03.2014)). С. 3.

² См.: Там же. С. 3.

³ См. п. 10 МСФО (IFRS) 10.

ление значимой деятельностью объекта инвестиций, право вето на принятие определенного круга решений, право, предоставляющее возможность управлять значимой деятельностью, основанное на договоре¹.

В случае, если не представляется возможным определить, обладает ли инвестор подобными полномочиями, следует проанализировать ряд иных обстоятельств, подразделяющихся на *основные* и *факультативные*².

К *основным* относятся обстоятельства, указывающие на практическую возможность управлять объектом инвестиций: возможность назначать или утверждать ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, не основанная на условиях договора; не предусмотренная условиями договора возможность давать указания объекту инвестиций касательно участия в значительных сделках или налагать вето на такие сделки и др.³

К группе *факультативных* относятся обстоятельства, свидетельствующие о наличии между инвестором и объектом инвестиций отношений, предполагающих, что интерес инвестора не ограничивается лишь пассивной долей участия в объекте инвестиций. Например, члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиций являются настоящими или бывшими работниками инвестора; наличие т.н. «экономической зависимости» от инвестора в вопросах финансирования или предоставления критически важных для объекта инвестиций услуг, технологий, сырья, материалов и др.⁴

Наряду с вышеизложенным, при решении вопроса о наличии у инвестора контроля МСФО (IFRS) 10 предписывает определить, является ли инвестор *агентом* или *принципалом*. Агент выступает стороной, привлеченной с целью осуществления деятельности от имени и в интересах другой стороны

¹ См. п. B15 МСФО (IFRS) 10.

² Обстоятельства, отнесенные к группе основных, служат доказательством того, что инвестор обладает полномочиями. Факультативные обстоятельства указывают на то, что, помимо таковых, могут иметь место и иные, предоставляющие инвестору полномочия. См.: п. B.18, п. B.19 МСФО (IFRS) 10.

³ См. п. B.18 МСФО (IFRS) 10; Практическое руководство по применению МСФО – Консолидированная финансовая отчетность: пересмотр определения контроля. С. 11. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pwc.ru/en_RU/ru/ifrs/publications/assets/practical-guide-consolidated-financial-statements-2012.pdf> (дата обращения: 14.03.2014).

⁴ Перечень обстоятельств см. п. B.19 МСФО (IFRS) 10.

(принципала). Принципал может передавать свои полномочия по принятию решений в отношении объекта инвестиций агенту. При этом, в такой ситуации агент не приобретает контроль над объектом инвестиций при осуществлении им своих полномочий по принятию решений. При оценке наличия контроля права агента на принятие решений рассматриваются как принадлежащие непосредственно принципалу. Следовательно, полномочиями обладает принципал, а не агент. Чтобы определить, действует ли сторона, принимающая решения, в качестве агента, необходимо проводить комплексную оценку отношений между такой стороной и другими участниками. МСФО (IFRS) 10 содержит указания на ряд обстоятельств, которые должны приниматься во внимание в таком случае. Как указывается в МСФО (IFRS) 10, для вывода о наличии большинства таких обстоятельств требуются оценочные суждения¹.

Таким образом, определение наличия между лицами отношений «связанности» посредством конструкций значительного влияния и контроля, содержащихся в МСФО, характеризуется взвешенным подходом к уяснению специфики взаимоотношений сторон, требующим всестороннего учета множества обстоятельств и их субъективной оценки. Поскольку налоговое законодательство должно содержать правила, дающие налогоплательщикам четкое руководство к применению, указанный подход неприемлем при определении в законодательстве круга «связанных» лиц для целей налогообложения. Вместе с тем суждения о наличии отношений «связанности», представленные в МСФО, могут быть использованы правоприменителем при решении вопроса о «связанности» лиц в судебном порядке, поскольку МСФО содержат лучшие мировые практики в данной области.

Таможенное законодательство Таможенного союза содержит институт «взаимосвязанных лиц», применяемый в целях определения и контроля таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза.

¹ См. п. В.73, п. В.74, п. В.75 МСФО (IFRS) 10.

Ранее институт «взаимосвязанных лиц» был закреплен Законом РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе»¹ (*далее по тексту* – Закон о таможенном тарифе), который до 2005 г. использовал термин «взаимозависимые лица» (несколько различались и основания отнесения лиц к взаимозависимым)².

Специфика финансово-правового положения лиц, признаваемых взаимосвязанными, заключается в их обязанности соблюдать особую таможенную процедуру по проверке цен при перемещении товаров через таможенную границу.

В соответствии с п. 1 ст. 3 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (с изм. от 23 апреля 2012 г.)³ (*далее по тексту* – Соглашение об определении таможенной стоимости товаров) взаимосвязанными являются лица, которые отвечают одному из перечисленных в данном соглашении условий (основанию взаимосвязанности). Соглашение об определении таможенной стоимости товаров не раскрывает субъектного состава взаимосвязанных лиц. Определенность в этот вопрос вносит Рекомендация Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20 июня 2012 г. № 1 «О правилах проверки влияния взаимосвязи между продавцом и покупателем на стоимость сделки»⁴ (*далее по тексту* – Рекомендация № 1 от 20 июня 2012 г.), согласно которой для целей института взаимосвязанных лиц термин «лица» включает в себя как физических, так и юридических лиц.

Юридические лица могут быть признаны взаимосвязанными, если лица

¹ Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 23. Ст. 821.

² Изменения были внесены Федеральным законом от 8 ноября 2005 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О таможенном тарифе» (СЗ РФ. 2005. № 46. Ст. 4625).

³ СЗ РФ. 2012. № 32. Ст. 4471.

⁴ Документ опубликован 25 июня 2012 г. на официальном сайте Комиссии Таможенного союза [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.tsouz.ru>> (дата обращения: 14.03.2014).

являются: директорами (руководителями) предприятий друг друга; юридически признанными деловыми партнерами (т.е. связаны договорными отношениями, действуют в целях извлечения прибыли и совместно несут расходы и убытки, связанные с осуществлением совместной деятельности); работодателем и работником; если третье лицо прямо или косвенно владеет, контролирует или является держателем пяти или более процентов выпущенных в обращение голосующих акций обеих из них. Следует заметить, что последнее из указанных оснований предусматривает крайне низкий порог голосующих акций, не позволяющий оказывать значительного влияния на процесс принятия решений. Также в данном положении идет речь о голосующих акциях, однако не упоминается о других формах участия в капитале юридического лица, предоставляющих права голоса в высшем органе управления: пай, доля и пр. В Соглашении об определении таможенной стоимости товаров не раскрывается также значение и соотношение указанных выше понятий «владение акциями», «контроль акций», «держание акций».

Взаимосвязанность между лицами будет устанавливаться, если одно из лиц прямо или косвенно контролирует другое, оба лица прямо или косвенно контролируются третьим лицом, вместе лица прямо или косвенно контролируют третье лицо. В данном случае взаимосвязанность лиц определяется термином «контроль». Содержание данного термина Соглашение об определении таможенной стоимости товаров не раскрывает. Не указывается также, в каком случае «контроль» является прямым, а в каком – косвенным. Ясность в данные вопросы вносила Рекомендация от 20 июня 2012 г. № 1¹, согласно которой одно лицо считалось прямо или косвенно контролирующим другое, если одно лицо юридически или на практике было в состоянии управлять

¹ Утратила силу в связи с принятием Решения Коллегии Евразийской экономической комиссии от 26 марта 2013 г. № 53 «О внесении изменений в Правила применения метода определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1) и прекращении действия Рекомендации Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20 июня 2012 г. № 1» (документ опубликован 27 марта 2013 г. на официальном сайте Евразийской экономической комиссии). Данное Решение от 26 марта 2013 г. № 53 не содержит разъясняющих положений по указанным выше вопросам.

действиями другого лица (определять его финансовую и хозяйственную политику), то есть могло влиять на заключение им сделок, лишая его тем самым свободы в самостоятельном установлении или определении цены товара. Таким образом, понятие «контроль» включало все многообразие обстоятельств, в силу которых одно лицо приобретает возможность (легитимированную или фактическую – без правовых на то оснований) влиять на процесс формирования воли другого лица.

Анализ оснований признания юридических лиц взаимосвязанными для целей определения и контроля таможенной стоимости товаров позволяет заключить, что таможенное законодательство Таможенного союза в данной сфере не в полной мере согласовано с российским гражданским законодательством, определяющим механизмы формирования воли юридического лица. Кроме того, Соглашение об определении таможенной стоимости товаров при отсутствии подробного перечня оснований признания юридических лиц взаимосвязанными закрепляет определение контроля, оставляющее правоприменителю широкую свободу усмотрения в этой части. Поэтому такой подход не может быть признан приемлемым для целей налогообложения.

Страховым законодательством, в частности Законом РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (с изм. от 30 ноября 2011 г.)¹ (далее по тексту – Закон об организации страхового дела) не закреплено правового института, задачей которого являлось бы определение круга «связанных» юридических лиц для целей регулирования страховых отношений. Вместе с тем данный Закон в ряде случаев учитывает наличие у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого лица, устанавливая для таких субъектов специальные правила. Например, запрет на использование обозначения, индивидуализирующего субъекта страхового дела, не распространяется на его дочерние и зависимые общества². Нарушение указанного запрета служит безусловным основанием

¹ Ведомости СНД и ВС РФ. 1993. № 2. Ст. 56; СЗ РФ. 2011. № 49 (ч. 1). Ст. 7040.

² См. п. 4 ст. 4.1 Закона об организации страхового дела.

для отказа соискателю в выдаче лицензии, за исключением случая, когда действия, составляющие содержание запрета, осуществляются дочерними и зависимыми обществами субъекта страхового дела¹. Страховые организации, являющиеся дочерними обществами по отношению к иностранным инвесторам (основным организациям) либо имеющие долю иностранных инвесторов в своем уставном капитале более 49 процентов, не могут осуществлять в России отдельные виды страхования². Орган страхового надзора прекращает выдачу лицензий на осуществление страховой деятельности страховым организациям, являющимся дочерними обществами по отношению к иностранным инвесторам (основным организациям) либо имеющим долю иностранных инвесторов в своем уставном капитале более 49 процентов в случае, если размер (квота) участия иностранного капитала в уставных капиталах страховых организаций превышает 25 процентов³.

Приведенные положения не распространяются на такие объединения страховых организаций, как «страховые пулы». В соответствии со ст. 14.1 Закона об организации страхового дела на основании договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) страховщики могут совместно действовать без образования юридического лица в целях обеспечения финансовой устойчивости страховых операций по отдельным видам страхования (страховые и перестраховочные пулы). Данные объединения создаются на основе гражданско-правового договора простого товарищества, который не предоставляет возможности одной из его сторон определять решения, принимаемые другой.

По результатам проведенного анализа можно сформулировать следу-

¹ См. подп. 1 п. 1 ст. 32.3 Закона об организации страхового дела.

² См. п. 3 ст. 6 Закона об организации страхового дела.

³ См. подп. 3 п. 3 ст. 6 Закона об организации страхового дела. Размер (квота) участия иностранного капитала в уставных капиталах страховых организаций определяется в масштабах Российской Федерации: рассчитывается исходя из общего (совокупного) размера уставных капиталов всех страховых организаций, действующих на территории Российской Федерации, и общего (суммарного) размера долей участия, принадлежащих иностранным инвесторам и их дочерним обществам в уставных капиталах таких страховых организаций. Расчет размера (квоты) утверждается Службой Банка России по финансовым рынкам.

ющие выводы.

Выявленная тенденция правового регулирования отношений с участием «связанных» лиц, проявляющаяся в установлении отраслевым законодательством не только особого правового положения (как правило, дополнительных прав и обязанностей) таких субъектов, но и критериев их отнесения к «связанным» лицам, прослеживается и в сферах финансово-правового регулирования. В каждой сфере финансово-правового регулирования формируется собственный подход к определению круга «связанных» юридических лиц и регулированию финансовых отношений с участием таких лиц, что обусловлено задачами отраслевого регулирования отношений, участниками которых выступают «связанные» юридические лица. Негативным фактором подобного подхода является отсутствие единой модели правового регулирования отношений с участием «связанных» лиц. Разные отрасли законодательства, регулирующие финансовые отношения, содержат дублирующие положения, используют различную терминологию для обозначения одинаковых отношений «связанности» либо используют одинаковые или схожие слова и словосочетания для обозначения различающихся по содержанию правовых конструкций.

При этом не всегда в должной мере учтены закрепленные посредством гражданско-правового регулирования механизмы формирования воли в отношениях «связанности» с участием юридических лиц. Единая правовая основа этих механизмов позволяет вести речь о возможности регулирования отношений «связанности» базовым правовым институтом, содержащим общеправовые критерии таких отношений. Представляется, что такое правовое образование может получить закрепление в ГК РФ. Задачами институтов иной отраслевой принадлежности в этом случае будет расширение спектра критериев «связанности» лиц, если предусмотренных в базовом правовом институте будет недостаточно (либо, в противоположном случае – ограничение перечня таких критериев) для достижения целей отраслевого правового регулирования.

1.3. Взаимозависимость с участием юридических лиц как налогово-правовое понятие

Анализ научных работ в области налогового права, посвященных исследованию взаимозависимых лиц, позволяет утверждать, что под отношениями, вследствие которых субъекты приобретают статус взаимозависимых, ученые понимают отношения «связанности», в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого и последствия такого влияния имеют значение для налогового регулирования.

Так, Е.В. Алтухова, определяя отношения взаимозависимости, исходит из того, что таковыми являются отношения в которых «одно лицо так или иначе может оказывать влияние на деятельность другого»¹. О.А. Иконникова предлагает понимать под взаимозависимыми лицами налогоплательщиков, которые в силу наличия особых отношений «имеют возможность влиять на результаты экономической деятельности других налогоплательщиков и, как следствие, на налоговые последствия этой деятельности, либо сами находятся под таким влиянием»². А.А. Копина, рассматривая отношения между взаимозависимыми лицами, обозначает их термином «зависимость» и определяет данное понятие как «особое состояние, при котором одно лицо имеет возможность в рамках имущественных, служебных или иных общественных отношений, корректировать, т.е. изменять волю другого лица без учета интересов последнего, влекущее возникновение, изменение или прекращение налоговой обязанности»³. По мнению И.И. Кучерова, взаимозависимым лицом является лицо, которое «в силу тех или иных обстоятельств может оказывать

¹ См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9, 15, 17.

² См.: Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 6, 16.

³ См.: Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 15, 17.

существенное влияние на деятельность другого лица»¹.

Таким образом, ученые, исследуя отношения, в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого, именуют такие отношения «отношениями взаимозависимости», а их участников – «взаимозависимыми лицами», хотя помимо термина «взаимозависимые лица» используются и иные: вертикально-интегрированные структуры², организации, объединенные в производственную группу³.

В науке отсутствует единство в вопросе о лексической обоснованности использования термина «взаимозависимые лица». Одни ученые соглашаются с его соответствием содержанию означенных им отношений, другие занимают противоположную позицию. Так, А.А. Копина отмечает, что поскольку отношения зависимости всегда оказывают влияние на обоих участников, и под их влиянием меняется поведение не только подконтрольного субъекта, но и контролирующего, то является правильным применение термина «взаимозависимость», который отражает сущность изучаемых отношений наиболее точно⁴. Е.В. Алтухова напротив указывает, что с учетом грамматического толкования термина «взаимозависимые» для адекватного обозначения в целях налогообложения особенностей подобных субъектов налогового права целесообразно воспользоваться термином «связанные» либо «зависимые»⁵. Аналогичной позиции придерживается К.А. Непесов, который в отношении ст. 20 НК РФ отмечает, что ее недостатком является несовпадение объема понятия «взаимозависимость» с его содержанием, поскольку не все лица, указанные в диспозиции норм данной статьи, взаимно друг от друга зависят. По мнению автора, понятие «взаимозависимость» следует заменить терми-

¹ См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). М., 2009. С. 271-272.

² См.: Иконникова О.А. Указ. соч. С. 3; Крашенинникова М.Е. Правовые проблемы налогообложения вертикальных интегрированных структур: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009.

³ См.: Иконникова О.А. Указ. соч. С. 3.

⁴ См.: Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях. С. 15.

⁵ См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 16.

ном «связанные лица», который используется в мировой практике¹. Представляется, что последняя позиция по вопросу о целесообразности использования термина «взаимозависимость» является обоснованной, поскольку в отношениях «связанности» хотя и допустимы ситуации взаимного влияния, однако, в большинстве случаев влияние имеет одностороннюю направленность.

Как отмечалось ранее, термин «взаимозависимые лица» использовался Законом о таможенном тарифе до 2005 г.². При этом в 1998 г. этот же термин был использован налоговым законодательством в ином смысле, чем тот, который содержало законодательство таможенное³. Указанные институты предусматривали различные последствия для схожих оснований. Таким образом, в период со дня принятия части первой НК РФ и до момента внесения изменений в Закон о таможенном тарифе термин «взаимозависимые лица» использовался различными отраслями российского законодательства для обозначения различных правовых институтов, что свидетельствует об отсутствии системного подхода к регулированию отношений «связанности» в тот период.

Изучение научных работ позволяет заключить, что зачастую термин «взаимозависимость» используется в более широком значении, чем то, которое определяется согласно ст. 105.1 НК РФ, т.е. распространяется на все формы участия в налоговых правоотношениях лиц, одно из которых имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого (отношения «связанности»)⁴. Иногда при этом специально оговаривается различие между легальным и теоретическим значением этого термина⁵.

¹ См.: *Ненесов К.А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М., 2007 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² Федеральный закон от 8 ноября 2005 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О таможенном тарифе» // СЗ РФ. 2005. № 46. Ст. 4625.

³ См. ст. 20 Налогового кодекса РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. до 28 декабря 2013 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; СЗ РФ. 2013. № 52 (ч. I). Ст. 6985.

⁴ См.: *Алтухова Е.В.* Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 8; *Иконникова О.А.* Указ. соч. С. 3-4, 6.

⁵ См.: *Алтухова Е.В.* Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 15.

Однако, важно подчеркнуть, что не во всех случаях при регулировании отношений, в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого лица, НК РФ обращается к конструкции «взаимозависимых лиц», закрепленной ст. 105.1 НК РФ. Например, п. 2 ст. 269 НК РФ¹ при определении организации, являющейся займодавцем налогоплательщика-российской организации, использует понятие «аффилированные лица». Понятие и основания аффилированности для целей применения указанных положений НК РФ закреплены в Законе о конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках. В частности, одним из оснований аффилированности является осуществление лицом полномочий коллегиального органа управления юридического лица². При этом, по данному основанию лица могут быть признаны взаимозависимыми только по решению суда, так как ст. 105.1 НК РФ такого основания не содержит.

Кроме того, совершенно очевидно, что законодательное закрепление данного рода отношений между налогоплательщиками (например, аффилированности или взаимозависимости) порождает и различные налоговые последствия – возникновение различных налоговых обязанностей и прав. При этом аффилированные лица могут быть одновременно и взаимозависимыми в целях налогообложения или могут не иметь данного статуса и, соответственно, не подпадать под обязанности взаимозависимых лиц.

Поскольку при регулировании отношений, в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого, НК РФ не ограничивается конструкцией, закрепленной в ст. 105.1 НК РФ, а обращается к аналогичным по правовой природе конструкциям иных отраслей законодательства (аффилированные лица, основные (дочерние), преобладающие

¹ Норма посвящена особенностям отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (подробно данный вопрос рассматривается в главе второй диссертационного исследования).

² См. абз. 5 ст. 4 Закона о конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках.

(участвующие, зависимые) общества), представляется нецелесообразным для обозначения всех отношений «связанности», учитываемых в целях налогообложения, использовать термин «взаимозависимость» («взаимозависимые лица»). Между всеми перечисленными терминами имеется тесная взаимосвязь, обусловленная единой правовой природой их основы – отношений «связанности». Тем не менее, в рамках налоговых правоотношений они определяют разные налоговые последствия для налогоплательщиков.

Представляется, что и некоторые иные суждения, высказанные учеными в отношении понятия взаимозависимости как налогово-правового понятия, также носят дискуссионный характер, могут быть оспорены или уточнены.

Так, Е.В. Алтухова отмечает, что взаимозависимые лица (автор использует данное понятие в значении, близком по содержанию к понятию «связанность») имеют отличительные черты, в сравнении с иными категориями налогоплательщиков, определяющие особенности их правового положения и налогового контроля за их деятельностью¹. Как будет показано далее, особенности налогового контроля в отношении взаимозависимых лиц выступают лишь частью специфики их правового положения. Представляется дискуссионным утверждение автора о том, что целью правового регулирования налоговых отношений с участием взаимозависимых лиц является обеспечение гарантий юридического и экономического равенства налогоплательщиков, использующих трансфертное ценообразование для минимизации своих налоговых обязательств, и «независимых» налогоплательщиков². Думается, что в данном случае цель регламентации необоснованно сужается к проблеме трансфертного ценообразования. Сам автор обращает внимание на то, что правовое регулирование взаимозависимости в налоговом законодательстве проявляется более широко, хотя автором лишь частично освящается перечень специальных прав и обязанностей, возникающих у лиц, признаваемых

¹ См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 8.

² См.: Там же. С. 8.

взаимозависимыми¹. Аналогичный подход представлен в работе А.А. Копиной².

Представляется, что формируя понятие взаимозависимости на базе положений ст. 105.1 (ранее ст. 20) НК РФ, важно указать на основную цель этого института – обеспечение налогового контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами. Однако, при употреблении термина «взаимозависимость» в широком смысле, охватывающем любые формы отношений «связанности», утрачивается целевая составляющая данного понятия. Так, в определении, предложенном О.А. Иконниковой, на такую цель института взаимозависимости как контроль цен по сделкам не указывается³. Необходимость закрепления процедуры контроля за сделками между взаимозависимыми лицами обусловлена наличием у взаимозависимых лиц возможности искажения цен по сделкам между ними, что влечет негативные последствия в виде недопоступления налоговых платежей в бюджет⁴. Взаимозависимые лица могут с наибольшей степенью вероятности установить исключительно выгодные для себя цены, что повлечет как недополучение налоговых платежей государством, так и дисбаланс принципов конкурентной борьбы на рынках товаров, работ или услуг⁵.

При этом следует согласиться с распространенным суждением, что институт взаимозависимых лиц направлен не только на противодействие уклонению от налогообложения с использованием трансфертных цен и иным формам обхода налогов в рамках группы связанных лиц, но и призван обес-

¹ См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 9.

² См.: Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях. С. 9.

³ См.: Иконникова О.А. Указ. соч. С. 6, 16.

⁴ На это неоднократно обращалось внимание Счетной палатой РФ (см., напр.: Отчет «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности действующих процедур государственной регистрации и постановки на налоговый учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также деятельности по предотвращению незаконных способов налоговой оптимизации с использованием фирм-«однодневок» в Управлении Федеральной налоговой службы по г. Москве и подведомственных ему инспекциях за 2009-2010 годы» // Вестник Счетной палаты РФ. № 11 (167). 2011. С. 97-99).

⁵ См.: Кудряшова Н. Контроль за ценами по сделкам с иностранными компаниями // Слияния и поглощения. 2011. № 11 (105). С. 30.

печить стимулирование развития хозяйственной деятельности с использованием формы «связанных» лиц посредством налоговых инструментов¹.

Представляется спорной также позиция, не учитывающая при признании лиц взаимозависимыми фактическое влияние, складывающееся между налогоплательщиками. Так, Е.В. Алтухова утверждает, что взаимозависимость является следствием наличия между налогоплательщиками определенного рода правовых отношений². А.А. Копина также связывает возникновение отношений взаимозависимости с юридическими фактами, складывающимися в рамках правоотношений³. Между тем, институт взаимозависимости, закрепленный ст. 105.1 (ранее ст. 20) НК РФ, позволяет признать лица взаимозависимыми при наличии между ними специфических отношений, которые могут являться как правовыми, так и фактическими – неправовыми. В этой связи представляется возможным не согласиться с мнением о том, что основаниями взаимозависимости для целей налогообложения должны являться исключительно обстоятельства, предусмотренные законом⁴.

Статья 105.1 НК РФ содержит обширный перечень оснований, при наличии которых лица признаются взаимозависимыми, что является новеллой российского налогового законодательства. Действовавшая ранее ст. 20 НК РФ, посвященная взаимозависимости лиц, содержала лишь три основания признания лиц взаимозависимыми. Так, взаимозависимыми лицами признавались, во-первых, физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; во-вторых, лица, состоящие в соответствии с семейным законодательством в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Третье основание согласно первоначальной редакции⁵ связывалось с

¹ См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 9; Иконникова О.А. Указ. соч. С. 7, 11; Крашенинникова М.Е. Указ. соч. С. 1.

² См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 9.

³ См.: Копина А.А. Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях. С. 8.

⁴ См.: Иконникова О.А. Указ. соч. С. 8.

⁵ Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. до 9 июля

участием одного лица в имуществе другого, при условии, что доля такого участия составляет более 20 процентов. В литературе обращалось внимание на неудачность такой формулировки, поскольку термин «участие в имуществе» в гражданском законодательстве не определен»¹.

Изменения, внесенные позднее в ст. 20 НК РФ в этой части, также не были лишены недостатков. Согласно второй редакции ст. 20 НК РФ², между лицами признавалось наличие взаимозависимости в случае, если одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. При этом был законодательно закреплён порядок расчета доли косвенного участия. Однако по данному основанию взаимозависимыми могли быть признаны лишь организации, но не физические лица. Подобный подход не мог быть признан удовлетворительным, поскольку участниками юридического лица, использующими форму последнего в целях различного рода злоупотреблений, могли быть как юридические, так и физические лица.

Таким образом, согласно ранее действовавшей ст. 20 НК РФ на юридических лиц распространялось всего одно основание взаимозависимости, что справедливо оценивалось как неоправданно краткий перечень оснований признания их взаимозависимыми³.

1999 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

¹ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Заринов В.М., Попов О.Н. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный) / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1999. С. 132.

² Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. от 9 июля 1999 г. до 1 января 2012 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

³ См.: Файзрахманова Л.М. Некоторые особенности определения взаимозависимости налогоплательщиков // Налоги. 2012. № 3. С. 14-17 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014). В опубликованных материалах работы Счетной палаты РФ указания на несовершенство положений НК РФ, закрепляющих основания взаимозависимости лиц, встречаются уже с 2004 года (см.: Аналитическая записка о проблемах налогового, таможенного и бюджетного законодательства Российской Федерации и предложениях по его совершенствованию // Вестник Счетной палаты РФ. 2004. № 8 (80). С. 211; Заключение Счетной палаты РФ по отчету Правительства РФ об исполнении федерального бюджета за 2005 г., представленному в форме проекта федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2005 год». С. 177-178 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/posl2005-tree_files-fl-36.pdf> (дата обращения: 14.03.2014); Заключение Счетной палаты РФ по отчету Правительства РФ об ис-

В настоящее время НК РФ предусматривает два способа признания лиц взаимозависимыми:

во-первых, на основании закона, при наличии предусмотренных НК РФ обстоятельств¹;

во-вторых, на основании решения суда, при наличии обстоятельств, не предусмотренных НК РФ, однако свидетельствующих о наличии между лицами отношений взаимозависимости².

В науке существует мнение, согласно которому основания взаимозависимости, закрепленные в НК РФ, представляют собой правовую фикцию³.

полнении федерального бюджета за 2006 г., представленному в форме проекта федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2006 год». С. 208-209 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/posl2006-tree_files-fl-35.pdf> (дата обращения: 14.03.2014); Приложение № 1 к заключению Счетной палаты РФ на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов». С. 27 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/pr2009-2011_1-tree_files-fl-8.pdf> (дата обращения: 14.03.2014); Заключение на проект федерального закона № 305289-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Вестник Счетной палаты РФ. 2010. № 10 (154). С. 24-27).

¹ См. п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

² Об основаниях, составляющих данную группу, см. приведенные в диссертационном исследовании материалы работы Счетной палаты РФ, а также см.: *Алтухова Е.В.* Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения // Право и экономика. 2009. № 10. С. 43-49; *Борзунова О.А.* Взаимозависимость и налоги: новый аспект под влиянием судебной практики // Вестник арбитражной практики. 2011. № 4. С. 51-57; *Киселева С.С.* Критерии взаимозависимости // Российский налоговый курьер. 2009. № 13-14; *Копина А.А.* Влияние взаимозависимости на правовое положение налогоплательщиков-физических лиц // Налоги. 2013. № 5. С. 34-41; *Она же.* Взаимозависимость физических лиц по признаку подчинения по должностному положению // Финансовое право. 2010. № 9. С. 27-31; *Она же.* Иные основания признания лиц взаимозависимыми, выработанные судебной практикой // Финансовое право. 2010. № 7. С. 27-32.

³ См.: *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Заринов В.М., Попов О.Н.* Комментарий к Налоговому Кодексу РФ. С. 131; *Карасева М.В.* Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса РФ // Журнал российского права. № 9. 2002 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); *Старых Ю.В.* Фикции как средство ограничения негативного усмотрения // Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. М., 2007 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); *Клейменова М.О.* Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве // Налоговое право: учебное пособие. М., 2013 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

В теории права под фикцией (от лат. *fictio* – выдумка, вымысел) понимается технико-юридический прием, заключающийся в признании существующего обстоятельства отсутствующим и наоборот¹. Отличительная ее черта – это ложность отсутствия (наличия) рассматриваемого обстоятельства в действительности².

Однако перечень оснований взаимозависимости, как представляется, напротив основан на высокой степени вероятности наличия у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого при обозначенных в ст. 105.1 (ранее – в ст. 20) НК РФ обстоятельствах. Указанное позволяет утверждать, что в ст. 105.1 НК РФ представлен иной технико-юридический прием, именуемый «презумпцией» (от лат. *praesumptio* – предположение). Презумпция, так же как и фикция, представляет собой технико-юридический прием³, означающий предположение о существовании (или наступлении) каких-либо фактов, событий, обстоятельств. В основе презумпции – повторяемость жизненных ситуаций. Если нечто систематически происходит, то можно предположить, что при аналогичных условиях оно повторилось или повторяется и на этот раз. Такой вывод является не достоверным, а вероятным⁴. Таким образом, как посредством фикции, так и посредством презумпции признается существующим отсутствующее обстоятельство и наоборот. Однако фикция исходит из заведомой ложности предположения, а презумпция напротив – из его заведомой (хотя и вероятной) истинности, действительности⁵.

¹ См.: Матузов Н.И. Правовые презумпции и аксиомы // Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 2004. С. 354.

² См.: Демин А.В. Фикции в нормах налогового права // Финансовое право. 2013. № 4. С. 22-28.

³ См.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 11.

⁴ См.: Матузов Н.И. Указ. соч. С. 351-352; Астемирова Л.А. Презумпции в российском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 7-8.

⁵ Подробнее об отличительных чертах таких правовых явлений как презумпция и фикция см.: Илларионова Н.В. Значение правовых фикций в налоговых спорах // Налоговые споры: теория и практика. 2005. № 6 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Демин А.В. Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Ойгензихт В.А.

Необходимо согласиться с А.В. Деминым в том, что основным критерием разграничения таких технико-юридических приемов как фикция и презумпция является степень вероятности моделируемой ситуации (предполагаемого обстоятельства). «Чем меньшую степень вероятности содержит в себе презумпция, тем «ближе» она по своей природе к юридической фикции; именно там, где маловероятное переходит в невероятное, и пролегает, на наш взгляд, граница между ними», – отмечает А.В. Демин¹. В свою очередь о высокой степени вероятности наличия у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого при наличии обозначенных в ст. 105.1 (а также в ст. 20) НК РФ обстоятельств свидетельствуют материалы правоприменительной практики по делам о налоговых злоупотреблениях взаимозависимыми лицами. Дополнительным аргументом выступает тот факт, что новые основания взаимозависимости, получившие закрепление в ст. 105.1 НК РФ, были выработаны именно практикой правоприменения.

Таким образом, основания взаимозависимости представляют собой пример правовой презумпции.

В теории презумпции подразделяют на опровержимые и неопровержимые². Важно отметить, что закрепленные в НК РФ основания признания лиц взаимозависимыми являются неопровержимой презумпцией, поскольку НК РФ не предусматривает возможности оспаривания взаимозависимости, признанной по данным основаниям. Позиция, согласно которой положения п. 1 ст. 20 НК РФ о взаимозависимости лиц являются неопровержимой презумпцией, была высказана также К.А. Непесовым³.

Второй способ признания лиц взаимозависимыми, – по решению суда, – призван восполнить пробелы законодательно закрепленных оснований

Презумпции в советском гражданском праве. Душанбе, 1976. С. 14-15.

¹ Демин А.В. Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См.: Щекин Д.М. Указ. соч. С. 33

³ См.: Непесов К.А. Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014). См. также: Иволжатов А.В. Основания взаимозависимости лиц как разновидность правовых презумпций // Налоги. № 2. 2014. С. 18-20.

презумпций, выработать подходы к определению наличия взаимозависимости между лицами по основаниям иным, чем прямо предусмотренные в НК РФ.

Возможность установления взаимозависимости по решению суда поднимает вопрос о критериях, которыми должен руководствоваться при этом суд. Право суда признать лиц взаимозависимыми по основаниям иным, чем прямо закрепленные в НК РФ предусматривалось и в первоначальной редакции ст. 20 НК РФ. Конституционным Судом Российской Федерации в этой связи была высказана позиция, что суд обладает правом признать лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным ст. 20 НК РФ, при условии, что такие основания содержатся в других законодательных актах РФ. Эта точка зрения была поддержана и в науке¹.

Однако, как было установлено, в иных нормативных актах основания «связанности» закрепляются исходя из индивидуальных задач соответствующей отрасли. Поскольку для решения отраслевых задач может отсутствовать необходимость закрепления ряда оснований, порождающих отношения «связанности», обуславливать право суда на признание лиц взаимозависимыми наличием соответствующих оснований в иных нормативных актах, представляется недостаточно аргументированным.

В качестве общего критерия признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения первоначальная редакция ст. 20 НК РФ предусматривала «наличие определенной специфики в отношениях между лицами», согласно которому взаимозависимыми лицами признавались лица, отношения между которыми могли оказать непосредственное влияние на одно из следующих альтернативных обстоятельств: (а) условия их деятельности; (б) условия деятельности представляемых ими лиц; (в) экономические результаты их деятельности; (г) экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

Последующая (вторая) редакция ст. 20 НК РФ оставила положения, за-

¹ См.: Иконникова О.А. Указ. соч. С. 8.

крепляющие понятие взаимозависимых лиц, без изменения, исключив лишь указание на «непосредственность» влияния. Положения, содержавшие термин «контроль», были исключены. Данная редакция предусмотрела право суда признать лиц взаимозависимыми в случае, если отношения между этими лицами могли повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Учитывая, что понятие «результат сделки» и понятие «условия/результат деятельности» соотносятся как часть и целое, указанный подход представляется малоэффективным. Данная редакция ст. 20 НК РФ ограничивала право суда признать лиц взаимозависимыми лишь теми случаями, когда отношения между этими лицами могли повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в то время как согласно этой же норме отношения взаимозависимости имели более широкий перечень вариантов проявления.

Новые правила уточнили общий критерий признания лиц взаимозависимыми.

Так, ст. 105.1 НК РФ предусматривает право суда признать лиц взаимозависимыми в случае, если особенности отношений между ними отвечают общему критерию взаимозависимости лиц (т.е. могут оказать влияние на одно из следующих альтернативных обстоятельств: (а) условия сделок, совершаемых этими лицами; (б) результаты сделок, совершаемых этими лицами; (в) экономические результаты деятельности этих лиц; (г) экономические результаты деятельности представляемых ими лиц). Указанное право суда не ограничивается случаями влияния отношений между лицами на результат сделки. Расширение перечня случаев, при которых суд вправе признать лиц взаимозависимыми представляется обоснованным, учитывая, что решение вопроса о взаимозависимости лиц требуется не только в рамках проверки правильности цен по сделкам¹.

¹ Так, согласно п. 1 ст. 25.7 НК РФ одним из условий, при удовлетворении которым организация признается оператором нового морского месторождения углеводородного сырья, является наличие у такой организации статуса взаимозависимого лица по отношению к организации, владеющей лицензией на пользование участком недр, предназначен-

Под влиянием, оказываемым как на условия и результаты совершаемых лицом сделок, так и на экономические результаты деятельности лица, следует понимать влияние на процесс формирования воли лица при принятии им решений. Согласно положениям гражданского законодательства юридическое лицо совершает юридически значимые действия (в том числе сделки) исключительно при наличии решения компетентного органа управления. Принятие решения является результатом формирования воли юридического лица, а совершение юридически значимого действия – результатом его волеизъявления. Таким образом, под «особенностью (спецификой) отношений», имеющей значение для признания лиц взаимозависимыми, следует понимать наличие между лицами таких отношений, в рамках которых одно лицо имеет возможность оказывать влияние на принятие решений другим.

Не следует смешивать «возможность оказывать влияние на принятие решений» с «возможностью определять принимаемые решения». Если в первом случае речь идет о любой степени влияния, то во втором – о влиянии решающем. В свою очередь решающее влияние имеет две основные формы: возможность определять решения, а также возможность препятствовать принятию решений. Именно об одной из форм решающего влияния (возможность определять решения) идет речь в абз. 2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ, согласно которому для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние,

ным для разработки такого месторождения. Согласно подп. 2 п. 1 ст. 212, п. 3 ст. 212 НК РФ учитывается взаимозависимость лиц при определении налоговой базы при получении доходов, полученным физическим лицом, в виде материальной выгоды. В соответствии с п. 5 ст. 220 НК РФ взаимозависимость физических лиц является основанием для отказа в предоставлении налогового вычета по сделке купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них. Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ взаимозависимость принимается во внимание при решении вопроса о предоставлении налогоплательщику права включить в состав расходов расходы на капитальные вложения, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Также в целях применения положений п. 9 ст. 258 НК РФ взаимозависимость учитывается п. 1 ст. 268 НК РФ. К понятию взаимозависимости обращается п. 10 ст. 306 НК РФ при решении вопроса об образовании постоянного представительства иностранной организации в России. Взаимозависимость учитывается абз. 2 п. 2 ст. 308 НК РФ, подп. 2 абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ при регулировании особенностей налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность на строительной площадке.

которое может оказываться: во-первых, в силу участия одного лица в капитале других лиц; во-вторых, в соответствии с заключенным между ними соглашением; в-третьих, при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Таким образом, согласно действующей редакции НК РФ, по решению суда лица могут быть признаны взаимозависимыми в случае, если одно лицо имеет возможность оказывать влияние (не обязательно решающее) на принятие решений другим лицом и такое влияние повлияло: (а) на условия сделок, результаты сделок или экономические результаты деятельности лица, оказывающего влияние, или лица, на которого оказывается влияние; или (б) на экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

Следует заметить, что не всегда усматриваются различия между ранее действовавшей редакцией ст. 20 НК РФ и ст. 105.1 НК РФ в части правил о возможности суда признать лиц взаимозависимыми по основаниям иным, чем прямо закрепленные в НК РФ. Например, Л.М. Файзрахманова указывает: «Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг). Напомним, что аналогичное правило было также предусмотрено в п. 2 ст. 20 НК РФ»¹. Представляется, что приведенная позиция основана на ограничительном толковании положений НК РФ.

В науке указывается на недостаточно широкий перечень оснований взаимозависимости и в действующей редакции ст. 105.1 НК РФ. Так, И.Р. Пайзулаев полагает, что ст. 105.1 НК РФ имеет незаконченный вид, поскольку не прописаны все возможные случаи взаимозависимости участников сделки, что создает дополнительные проблемы как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов².

¹ Файзрахманова Л.М. Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См.: Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2012. С. 29-30.

Думается, решение вопроса о необходимости и пределах расширения перечня оснований взаимозависимости требует более взвешенной оценки. Подход, при котором вывод о наличии между лицами отношений взаимозависимости не связан с перечисленными в законе основаниями, а решается судом на базе оценки множества обстоятельств, характеризующих специфику отношений между лицами, имеет как свои плюсы, так и минусы.

Безусловно, отношения «связанности» многообразны, ввиду чего предусмотреть в законодательстве о налогах и сборах все возможные варианты их проявления вряд ли возможно. С развитием законодательства появляются новые легитимированные способы установления отношений «связанности». Решение вопроса об их наличии во многом ситуативно, зависит от множества обстоятельств. Закрепленные законодательно основания взаимозависимости лиц являются по правовой природе презумпциями, следовательно, допустимы ситуации, при которых презюмируемые отношения не будут соответствовать действительным отношениям между лицами.

Поэтому представляется, что для определения многообразия отношений «связанности» в целях налогообложения (для признания лиц взаимозависимыми) должна быть предусмотрена процедура установления и оценки релевантных обстоятельств. Учитывая, что решение данного вопроса требует высокой юридической квалификации, соответствующим правом может быть наделен только судебный орган. При решении в судебном порядке вопроса о наличии взаимозависимости лиц по основаниям прямо не предусмотренным в ст. 105.1 НК РФ могут быть использованы правила, содержащиеся в МСФО, поскольку, как было показано, они позволяют учесть широкий спектр обстоятельств, характеризующих взаимоотношения сторон, и сделать достоверный вывод о наличии или отсутствии между лицами отношений «связанности».

Очевидным недостатком такого подхода является неопределенность участников хозяйственного оборота и иных заинтересованных лиц (в их числе, государственных органов): до вынесения судом решения, содержащего

вывод о наличии либо отсутствии между лицами отношений взаимозависимости по основаниям иным, чем прямо указанные в законе, заинтересованные в решении данного вопроса лица находятся в «подвешенном состоянии». Средством обеспечения интересов заинтересованных лиц является законодательное закрепление критериев и обстоятельств, подлежащих оценке со стороны суда.

Это будет способствовать эффективному применению положений законодательства, учитывающих наличие взаимозависимости лиц, а также эффективному использованию ресурсов налоговых органов, в том числе вследствие минимизации вероятности оспариваемых в дальнейшем решений о признании лиц взаимозависимыми¹. Немаловажным фактором будет также являться предотвращение издержек налогоплательщиков от непрогнозируемого признания их взаимозависимыми и возникновения обязанности по уведомлению о контролируемых сделках, а также возможного доначисления налогов.

Подход, при котором законодательство содержит исчерпывающий перечень оснований взаимозависимости лиц, при отсутствии возможности всесторонней оценки отношений между такими лицами упрощает правоприменение, повышает стабильность регулирования соответствующих правоотношений. Вместе с тем, велика вероятность того, что если основания презумпции будут определены слишком широко, то презюмируемые обстоя-

¹ При рассмотрении недостатков ст. 20 НК РФ в части определения перечня оснований признания лиц взаимозависимыми в отчете Счетной палаты РФ указывалось: «Практика проверок показывает, что судебное разбирательство усложняет налоговое администрирование, отнимает много времени и сил как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов, и, как правило, из-за нечетких норм налогового законодательства, приводит к неизбежной потере доходов бюджетов всех уровней» (Отчет «О результатах проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налоговых, таможенных и других обязательных платежей в федеральный бюджет, соблюдения установленного порядка возмещения предприятиям налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) на экспорт за 2004 год и истекший период 2005 года в налоговых и таможенных органах и в открытых акционерных обществах “Нижнетагильский металлургический комбинат”, “Новокузнецкий металлургический комбинат” и “Западно-Сибирский металлургический комбинат”, входящих в группу компаний “ЕвразХолдинг”» // Вестник Счетной палаты РФ. 2006. № 4 (100). С. 179).

тельства не всегда будут соответствовать действительности, когда между лицами, признаваемыми взаимозависимыми, будут отсутствовать отношения, которые реально смогут повлиять на одно из необходимых обстоятельств.

Нормы, определяющие наличие «связанности» лиц, должны обеспечивать ясные и доступные для понимания стандарты, которые позволят как налогоплательщикам, так и налоговым органам исполнять возложенные на них обязанности. Как справедливо замечает А.А. Батарин, неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом¹.

Руководствуясь изложенным, приемлемой видится следующая модель нормативной регламентации установления наличия отношений взаимозависимости между лицами. Подробный перечень оснований взаимозависимости (обстоятельств при наличии которых презюмируется факт взаимозависимости лиц) закреплен законодательно. При этом суд наделен правом признавать лица взаимозависимыми по основаниям иным, чем прямо предусмотренные законом, а также правом установить отсутствие взаимозависимости лиц при наличии определенных законодательством оснований взаимозависимости. В этой связи представляется целесообразным внести в НК РФ изменения, предусмотрев право суда установить отсутствие взаимозависимости лиц в случае, если такие лица формально соответствуют признакам взаимозависимости, однако фактически отношения взаимозависимости между ними отсутствуют.

В настоящее время отношения «связанности» с участием налогоплательщиков-юридических лиц учтены в ряде положений НК РФ: институт взаимозависимых лиц (раздел V.1 НК РФ); институт консолидированной группы налогоплательщиков (глава 3.1 НК РФ); положения, закрепляющие

¹ См.: Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 3.

возможность взыскания задолженности по налоговым обязательствам зависимого (дочернего) общества (предприятия), с основного (преобладающего, участвующего) общества (предприятия) ¹ и наоборот, а также с налогоплательщиков, признанных судом иным образом зависимыми (подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ); положения, учитывающие наличие отношений «связанности» с участием плательщика акцизного налога (ст. 179.2, ст. 179.3 НК РФ). Также существуют особенности в исчислении налога на прибыль организаций (подп. 11 п. 1 ст. 251, п. п. 2-4 ст. 269², п. 3 ст. 284 НК РФ)³.

Анализ указанных положений НК РФ позволяет выделить три подхода законодателя к регулированию отношений в сфере налогообложения с учетом участия в них «связанных» юридических лиц:

(1) посредством использования налогово-правовой конструкции взаимозависимых лиц, имеющей основной задачей установление дополнительных налоговых прав и обязанностей на основе установления наличия у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого лица;

(2) посредством использования аналогичных по правовой природе (имеющих тождественную функциональную установку) конструкций, содержащихся в других отраслях законодательства: аффилированные лица, основные (дочерние), преобладающие (участвующие, зависимые) общества;

(3) посредством учета наличия обстоятельств, предоставляющих одному лицу возможность влиять на процесс формирования воли другого лица, не прибегая к использованию перечисленных конструкций⁴.

¹ Понятие основного (дочернего), зависимого (преобладающего, участвующего) общества содержат ст. 105, ст. 106 части первой ГК РФ, ст. 6 Закона об акционерных обществах, ст. 6 Закона об обществах с ограниченной ответственностью.

² В данном случае НК РФ обращается к понятию аффилированных лиц, которое закреплено Законом о конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках.

³ Подробнее вопрос о специфике прав и обязанностей «связанных» юридических лиц в сфере налогообложения раскрывается в главе второй диссертационного исследования.

⁴ Необходимо заметить, что указанные подходы к регулированию отношений «связанности» с участием юридических лиц могут быть выделены в рамках российской правовой системы в целом, не ограничиваясь сферой налогового регулирования (ранее мы обращали на это внимание, см.: *Иволжатов А.В.* Правовое регулирование участия объединений юридических лиц в финансовых правоотношениях: постановка проблемы // Ленин-

В этой связи возникает необходимость уяснения обоснованности применения законодателем второго и третьего подхода при наличии в налоговом законодательстве конструкции взаимозависимых лиц. Для этого необходимо сопоставить основания возникновения у лиц статуса взаимозависимости с основаниями признания лиц аффилированными, основным и дочерним, преобладающим (участвующим, зависимым) обществами. Также сравнительный анализ необходимо предпринять в отношении оснований признания лиц группой лиц, поскольку наличие группы лиц – одно из оснований признания лица аффилированным.

В науке встречаются различные подходы к классификации оснований взаимозависимости и других правовых форм отношений «связанности». Например, Е.В. Алтухова различает взаимозависимость, основанную на: имущественных отношениях; семейных отношениях; организационно-управленческих либо трудовых отношениях; договорных отношениях¹. А.Г. Сергеев, И.В. Григораш выделяют основания имущественно-финансового, договорного, личного и организационного характера². Существуют и иные классификации³, однако они не в полной мере обеспечивают задачи сравнительного исследования. Представляется, что основания признания лиц «связанными», учитываемые в целях налогообложения, могут быть подразделены на следующие группы: отношения родства и свойства; осуществление функций органа управления юридического лица; осуществле-

градский юридический журнал. 2013. № 4 (34). С. 242-247). Вместе с тем данное предположение требует обстоятельной проверки с позиций общей теории права. В известных нам общетеоретических исследованиях, посвященных изучению отношений «связанности», данный вопрос не рассматривался (см.: *Калинина А. В.* Аффилированные лица как особый субъект правоотношений (вопросы теории и практики): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2010).

¹ См.: *Алтухова Е.В.* Взаимозависимые лица в налоговом праве. С. 9-10.

² См.: *Сергеев А.Г.* Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: дис. ... канд. юрид. наук. С. 34-36; *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 12, С. 25-48.

³ См.: *Калинина А.В.* Указ. соч. С. 14; *Звездина Т.М.* Правовое положение дочерних и зависимых хозяйственных обществ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 7-8; *Ярмак А.В., Зорина Р.С.* Всеобъемлющая взаимозависимость: миф или реальность? // Законодательство. 2012. № 12. С. 45-57.

ние функций органа управления одними и теми же лицами в нескольких юридических лицах; наличие прав голоса в высшем органе управления юридического лица; наличие полномочий по формированию органов управления юридического лица¹.

При наличии *«отношений родства и свойства»* взаимозависимыми признаются физическое лицо и его супруг (супруга), родители (в т. ч. усыновители), дети (в т. ч. усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель), подопечный². Часть аналогичных положений содержит институт группы лиц. Так, группой лиц признаются физическое лицо и его супруг, родители (в т. ч. усыновители), дети (в т. ч. усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры³. Таким образом, указание на опекуна (попечителя) и подопечного – отличительная особенность института взаимозависимых лиц⁴. Институт аффилированных лиц не содержит подобных положений, наличие отношений родства и свойства во внимание не принимает.

По основанию *«осуществление функций органа управления юридического лица»* взаимозависимыми признаются организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа⁵. Аналогичное основание предусмотрено для группы лиц, которой признаются хозяйственное общество (товарищество, хозяйственное партнерство) и физическое или юридическое лицо, если такое лицо осуществляет функции единоличного исполнительного органа этого хозяйственного общества (товарищества, хо-

¹ См.: Иволжатов А.В. Основания признания юридических лиц взаимозависимыми в контексте сравнительного межотраслевого исследования // Актуальные проблемы российского права. № 11 (36). 2013. С. 1434-1441.

² См. подп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

³ См. п. 7 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции.

⁴ Далее по тексту в целях удобства изложения материала лица, признаваемые взаимозависимыми по основанию указанному в подп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ, именуются лицами, признаваемыми взаимозависимыми по основанию «наличия отношений родства или свойства» (аналогично – применительно к п. 7 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции в отношении группы лиц).

⁵ См. подп. 7 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

зяйственного партнерства)¹. Следовательно, как для института взаимозависимых лиц, так и для института группы лиц имеет значение наличие у лица полномочий действовать в качестве единоличного исполнительного органа. Факт участия лица в деятельности коллегиального органа управления (совета директоров, исполнительного органа) не назван среди оснований взаимозависимости, а также среди оснований наличия группы лиц. Следует предположить, что такой подход обусловлен отсутствием у лица, участвующего в деятельности коллегиального органа управления, возможности самостоятельного принятия решений, поскольку коллегиальный орган управления принимает решения большинством голосов. В этой связи, для институтов взаимозависимых лиц и группы лиц значение имеет лишь порог голосов в коллегиальном органе управления превышающий 50 процентов².

Наиболее широкий перечень оснований содержит институт аффилированных лиц, согласно нормам которого аффилированными лицами юридического лица признаются как лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа, так и член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, а также член его коллегиального исполнительного органа³.

¹ См. п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции.

² См. *подп. 4 п. 2 ст. 105.1 НК РФ* (взаимозависимость организации и лиц, имеющих полномочия по назначению (избранию) *не менее 50 процентов* состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) такой организации); *подп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ* (взаимозависимость организаций *не менее 50 процентов* состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одних и тех же лиц); *подп. 6 п. 2 ст. 105.1 НК РФ* (взаимозависимость организаций в которых *более 50 процентов* состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же лица); *п. 4 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции* (составляют группу лиц хозяйственные общества, товарищества, хозяйственные партнерства, в которых *более чем 50 процентов* количественного состава коллегиального исполнительного органа и (или) совета директоров, наблюдательного совета, совета фонда составляют одни и те же физические лица; *п. 6 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции* (составляют группу лиц хозяйственное общество и физическое лицо или юридическое лицо, если по предложению такого физического лица или такого юридического лица избрано *более чем 50 процентов* количественного состава коллегиального исполнительного органа либо совета директоров, наблюдательного совета такого хозяйственного общества).

³ См. абз. 5 ст. 4 Закона о конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках.

По основанию «*осуществление функций органа управления одними и теми же лицами в нескольких юридических лицах*» взаимозависимыми признаются организации в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо¹.

По аналогичному основанию юридические лица признаются группой лиц. При этом нормы института группы лиц подобного положения не закрепляют, используя иной прием при определении наличия группы лиц по указанному основанию. Так, согласно п. 8 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции группой лиц признаются лица, которые входят в группу с одним и тем же лицом по любому из закрепленных в ч. 1 ст. 9 Закона оснований. Данный подход позволяет лаконично изложить нормативный материал. Его следует признать более удачным, чем подход, использованный в ст. 105.1 НК РФ. Таким образом, юридические лица, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо, признаются группой лиц на основании приводившегося выше п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции² и п. 8 ч. 1 ст. 9 указанного Закона.

Институт аффилированных лиц не содержит подобных положений.

По основанию «*осуществление функций органа управления одними и теми же лицами в нескольких юридических лицах*» будут признаваться взаимозависимыми также организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми по основанию наличия отношений родства или свойства³.

Таким образом, предусмотрен широкий круг лиц, замещение которыми

¹ См. подп. 8 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

² В соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции группой лиц признаются хозяйственное общество (товарищество, хозяйственное партнерство) и физическое лицо или юридическое лицо, если такое физическое или такое юридическое лицо осуществляют функции единоличного исполнительного органа этого хозяйственного общества (товарищества, хозяйственного партнерства).

³ См. подп. 6 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

должностей в органах управления нескольких юридических лиц приводит к взаимозависимости последних. Так, традиционно «связанными» признаются юридические лица должности, в коллегиальных органах управления которых занимают одни и те же лица¹, поскольку такие юридические лица находятся под единым управлением. Однако это основание взаимозависимости исходит из вероятного наличия единой политики управления также в юридических лицах, состав органов управления которых представлен хоть и разными лицами, но находящими между собой в отношениях родства или свойства. Закрепление такого расширенного перечня критериев для признания взаимозависимости по данному основанию может считаться обоснованным лишь в случае предоставления лицам, между которыми признано наличие взаимозависимости, права доказать в судебном порядке обратное. Поскольку, как было отмечено, такое право НК РФ не предусматривает, то указанный перечень критериев представляется чрезмерно расширенным.

Нормы института аффилированных лиц и группы лиц подобного основания не закрепляют.

По основанию *«наличие прав голоса в высшем органе управления юридического лица»* согласно подп. 1 п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми признаются организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов. В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ также взаимозависимыми признаются физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов.

Для определения доли участия имеют значение только доли, принадлежащие лицу на праве собственности и предоставляющие право голоса в высшем органе управления юридического лица. Данный вывод следует из

¹ Ситуация, когда одни и те же лица занимают должности в органах управления нескольких юридических лиц, именуется «перекрестным директоратом» (см.: *Григораш И.В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 43; *Венедиктов А.В.* Указ. соч. С. 78).

толкования положений ГК РФ, Закона об обществах с ограниченной ответственностью, Закона об акционерных обществах, а также позиции Министерства финансов РФ по вопросу об определении доли участия в акционерных обществах¹.

Таким образом, для целей признания лиц взаимозависимыми по указанному основанию не принимается во внимание наличие у лица возможности осуществлять права голоса высшем органе управления, приходящиеся на долю участия, по основаниям иным, чем право собственности на такую долю (например, на основании договора доверительного управления, доверенности).

Нормы Закона о защите конкуренции для признания группы лиц принимают во внимание более широкий перечень оснований, предоставляющих лицу возможность осуществлять права голоса в высшем органе управления².

Положения о признании лиц взаимозависимыми по основанию наличия прав голоса в высшем органе управления помимо подп. 1 и подп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ предусмотрены также подп. 3 и подп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ. Так, согласно подп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми признаются организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов³. Согласно подп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимо-

¹ См.: Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ от 2 марта 2012 г. № 03-03-10/19 «Об определении доли участия в уставном (складочном) капитале организаций для целей налогообложения» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См. п. 1 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции. Как указывает Федеральная антимонопольная служба РФ, для целей антимонопольного контроля имеет значение факт получения лицом (группой лиц) возможности осуществления прав голоса, воплощенных в приобретаемых акциях хозяйственного общества в результате совершения сделки (см.: Письмо Федеральной антимонопольной службы РФ «Акционерные соглашения, предоставляющие лицу право голосовать по чужим акциям, подлежат согласованию с антимонопольным органом» от 1 июля 2011 г. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

³ Вопрос об эффективности избранного законодателем подхода к определению наличия взаимозависимости между двумя лицами оба из которых по какому-либо основанию (в том числе одинаковому, как в подп. 3 п. 2 ст. 105.1 НК РФ) признаются взаимозависимыми по отношению к одному и тому же лицу затрагивался выше.

зависимыми признаются организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов. Проведенный выше анализ положений подп. 1 и подп. 2 п. 2 ст. 105.1 НК РФ, также применим в отношении подп. 3 и подп. 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Положения, близкие по содержанию рассмотренным выше, содержатся в нормах, регулирующих институт аффилированных лиц¹.

По основанию *«наличие полномочий по формированию органов управления юридического лица»* взаимозависимыми признаются организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми по основанию наличия отношений родства и свойства), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации². Согласно приведенной норме для признания взаимозависимости не требуется, чтобы лицо фактически реализовывало имеющиеся у него полномочия по формированию органов управления. Достаточно факта наличия таких полномочий.

Иной подход представлен в подп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ, определяющем взаимозависимость между двумя юридическими лицами, оба из которых по указанному выше основанию признаются взаимозависимыми в отношении одного и того же лица. Так, взаимозависимыми признаются организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми по основанию наличия отношений родства и свойства). По данному основанию наличие взаимозависимости при-

¹ См. абз. 7-8 ст. 4 Закона о конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках.

² См. подп. 4 п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

знается только в случае, если следствием реализации полномочий лица явилось избрание (назначение) состава органов управления юридического лица.

Подход, аналогичный закреплённому в подп. 5 п. 2 ст. 105.1 НК РФ, содержит Закон о защите конкуренции¹. В данном случае значение имеет фактическое избрание (назначение) состава органов управления юридического лица.

Помимо приведенных выше положений, закрепляющих основания взаимозависимости лиц, полностью или в части совпадающих с соответствующими основаниями признания лиц аффилированными или группой лиц, НК РФ предусматривает, что взаимозависимыми признаются физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению. Подобного основания для иных правовых форм отношений «связанности» не закреплено.

В свою очередь институт группы лиц также предусматривает основание, которое отсутствует в институтах взаимозависимых лиц и аффилированных лиц – наличие у лица права давать юридическому лицу обязательные для исполнения указания. Следует отметить, что согласно гражданскому законодательству по аналогичному основанию хозяйственные общества признаются основным и дочерним. Можно предположить, что отсутствие такого основания в перечне оснований признания лиц взаимозависимыми, содержащимся в ст. 105.1 НК РФ, связано с нераспространенностью данной формы легитимации отношений «связанности» на практике, поскольку при ее использовании возникают основания для привлечения основного общества к гражданско-правовой ответственности по обязательствам дочернего². Вместе с тем, в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ для признания взаимозависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в соответствии с заключенным между ними соглашением, предоставляющим возмож-

¹ См. п. 5-6 ч. 1 ст. 9 Закона о защите конкуренции (положения п. 5 также распространяются на хозяйственные товарищества, а п. 6 – на хозяйственные общества).

² Подробнее см.: *Вязовик А., Иволжатов А.* Привлечение основных обществ к ответственности по обязательствам дочерних. С. 70-73.

ность одному лицу определять решения, принимаемые другим.

Проведенный сравнительный анализ оснований возникновения отношений «связанности» с участием юридических лиц позволяет сформулировать следующие выводы.

Основания взаимозависимости, аффилированности и группы лиц определены с учетом специфики гражданско-правовых механизмов формирования воли юридического лица. При этом большинство оснований признания лиц взаимозависимыми совпадают по содержанию с основаниями признания лиц аффилированными или группой лиц. Общим подходом указанных институтов к определению круга «связанных» лиц следует признать: (а) закрепление обширного перечня оснований, при наличии которых лица признаются «связанными»; (б) указание на конкретные юридические факты, являющиеся основанием признания лиц «связанными», хотя каждый из них имеет и специфику, обусловленную целями отраслевого регулирования.

Иной подход содержит институт основных (дочерних) обществ¹. Предусмотрено лишь два основания, при наличии которых лица признаются основным и дочерним обществами: преобладающее участие одного общества в уставном капитале другого; наличие между обществами договора, предоставляющего основному обществу право давать дочернему обязательные для исполнения указания. Данный перечень оснований не является исчерпывающим. Отношение «основное – дочернее общество» может быть признано и по другим основаниям, в случае, если такие основания предоставляют одному обществу возможность определять решения, принимаемые другим. В настоящее время судебная практика содержит множество примеров, когда между обществами признавалось наличие таких отношений по основаниям иным, чем прямо указанные в законодательстве². Аналогичную дискрецию в решении вопроса о наличии отношений «связанности» предоставляет

¹ Закреплен ст. 105 ГК РФ, ст. 6 Закона об акционерных обществах, ст. 6 Закона об обществах с ограниченной ответственностью.

² Подробнее см.: *Вязовик А., Иволжатов А.* Привлечение основных обществ к ответственности по обязательствам дочерних. С. 70-73.

суду и институт взаимозависимых лиц.

В свою очередь единственным основанием возникновения отношений «преобладающее (участвующее) – зависимое общество»¹ является 20-процентное участие в капитале хозяйственного общества посредством приобретения акций акционерного общества или доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью. Как справедливо отмечается в правовой доктрине, институт преобладающих (участвующих, зависимых) обществ не оправдал себя на практике, поскольку при определении правовых последствий приобретения более 20 процентов долей участия гражданское законодательство не обращается к указанному институту, а берет за основу факт такого приобретения². В свою очередь к институту преобладающих (участвующих, зависимых) обществ обращаются иные отрасли законодательства (например, налоговое в целях определения круга «связанных» лиц по основанию 20-процентного участия в капитале). Необходимо отметить, что для обозначения «связанности» лиц по одному лишь основанию вряд ли может быть оправдано наличие в законодательстве отдельного института, имеющего межотраслевое значение.

Таким образом, целью обращения НК РФ к институтам аффилированных лиц, группы лиц, основных (дочерних) обществ, преобладающих (участвующих, зависимых) обществ является установление наличия у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого лица. Представляется, что такой подход мог быть признан оправданным ранее, когда положения НК РФ закрепляли узкий перечень оснований взаимозависимости, ко-

¹ Положения закреплены ст. 106 ГК РФ, ст. 6 Закона об акционерных обществах, ст. 6 Закона об обществах с ограниченной ответственностью.

² См.: Концепция развития законодательства о юридических лицах (проект) (Редакционный материал) // Вестник гражданского права. 2009. № 2 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации. М., 2009. 47-71; Григораш И.В. Зависимые юридические лица в гражданском праве. С. 12-25; Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / под ред. Н.Д. Егорова, А.П. Сергеева. М., 2006. С. 233-234; Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой / под ред. Т.Е. Абовой и А.Ю. Кабалкина. М., 2003. С. 278-280.

торые не позволяли признавать лица взаимозависимыми при объективном наличии между ними отношений «связанности», в то время как рассмотренные выше конструкции иной отраслевой принадлежности такую возможность предусматривали. Как ранее было показано, законодательно закрепленные основания взаимозависимости в большей части совпадают по содержанию с основаниями «связанности», содержащимися в данных конструкциях иной отраслевой принадлежности. В этой связи можно сделать вывод о том, что налоговое законодательство при регулировании отношений в сфере налогообложения преимущественно должно использовать налоговую правовую конструкцию взаимозависимости. Обращение к конструкциям иной отраслевой принадлежности будет считаться оправданным в том случае, если конструкция взаимозависимости не приемлема для определения круга «связанных» лиц применительно к конкретной ситуации (например, для определения КГН по основанию 90-процентного участия в капитале организации). Таким образом, вопрос о применимости конструкции взаимозависимости (полностью или только той ее части, которая содержит перечень конкретных оснований взаимозависимости) для отдельных целей налогового регулирования должен решаться в каждом случае индивидуально.

Как отмечалось, НК РФ содержит также третий подход к регламентации отношений с учетом участия в них «связанных» лиц: при регулировании отдельных вопросов учитывается наличие обстоятельств, предоставляющих одному лицу возможность влиять на процесс формирования воли другого без обращения к институтам, имеющим главной целью установления наличия между лицами отношений «связанности» («целевые» институты). Использование данного подхода должно считаться обоснованным в тех случаях, когда значение для налогового регулирования имеет влияние со стороны одного лица на процесс формирования воли другого, существующее в силу таких обстоятельств, при наличии которых указанными «целевыми» институтами возникновение отношений «связанности» не презюмируется. Данный подход позволяет как сузить, так и расширить круг «связанных» лиц для конкретной

ситуации. Так, например, критерием консолидированной группы налогоплательщиков (*далее по тексту* – КГН) является участие одной организации в капитале другой в размере не менее 90 процентов. В данном случае обращение к конструкции взаимозависимых лиц является неэффективным, поскольку взаимозависимость определяется по критерию 25-процентного участия в капитале организации, что в свою очередь приведет к расширению перечня круга «связанных» лиц для целей применения положений о КГН. В другом случае, – для целей определения особенностей отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам, – НК РФ учитывает факт участия одной организации в капитале другой в размере более 20 процентов. Следовательно, в сравнении с конструкцией взаимозависимости, круг лиц, «связанность» которых презюмируется, в данном случае расширяется за счет снижения требования к размеру доли участия.

Взаимозависимость по «фактическим основаниям», не закрепленным законодательством, может быть установлена исключительно в судебном порядке. Среди критериев, которые необходимо принимать во внимание, следует выделить, например, предоставление займа или приобретение основных производственных средств или нематериальных активов, таких как: права на определенные результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации (секрет производства, товарные знаки, знаки обслуживания и пр.). Критерием взаимозависимости по таким основаниям может служить приобретение тех активов, без которых у юридического лица отсутствует возможность продолжать осуществление уставной деятельности. Такую ситуацию учитывают МСФО, на которые может опираться суд при установлении взаимозависимости в судебном порядке.

Изложенное позволяет заключить, что взаимозависимость представляет собой понятие, охватывающее наиболее широкий спектр отношений (как правовых, так и неправовых), в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого. В этой связи понятие взаимозависимости выступает тождественным используемому в рамках дис-

сертационного исследования понятию «связанности» и может рассматриваться как наиболее широкая по содержанию правовая форма отношений «связанности» с участием юридических лиц. Распространение действия института взаимозависимых лиц возможно также на сферы имущественных отношений, регламентированные не только налоговым, но и иными отраслями законодательства, использующими метод императивного регулирования.

Вместе с тем представляется ошибочным придание данному понятию межотраслевого значения¹. Несмотря на то, что данный термин является наиболее емким из числа нормативно закрепленных понятий, определяющих отношения «связанности», его функциональным (и в этом смысле целевым) назначением является регулирование отношений в сфере налогообложения.

Было установлено, что перечень оснований, при наличии которых «связанность» лиц презюмируется, определяется каждой отраслью законодательства исходя из задач отраслевого регулирования, и, следовательно, в той или иной мере различается. При этом многие основания вырабатываются правоприменительной практикой также исходя из задач отраслевого регулирования, а значит, могут являться приемлемыми для одной отрасли, но не отвечать потребностям другой.

Поэтому межотраслевое понятие «связанности» может быть выработано исключительно для отражения механизмов формирования воли лиц в отношениях «связанности», которые могут быть учтены в рамках иного отраслевого регулирования. Учитывая гражданско-правовую основу этих механизмов, представляется, что межотраслевое понятие «связанности» должно быть закреплено гражданским законодательством. Установленные при этом общеправовые критерии отношений «связанности» и могут быть уточнены иными отраслями законодательства для достижения их целей отраслевого правового регулирования.

Содержание института взаимозависимости в налоговом праве обусловлено, в первую очередь, задачей налогового контроля за соответствием цен

¹ См.: Иконникова О.А. Указ. соч. С. 16; Галяутдинова А.С. Указ. соч. С. 11.

по сделкам между «связанными» лицами рыночному уровню. Иные правовые формы отношений «связанности», также используемые в налогово-правовом механизме, имеют другие задачи и обуславливают возникновение иных прав и обязанностей налогоплательщиков¹. Исходя из этого, в рамках действующего налогово-правового регулирования нецелесообразно для обозначения всех отношений «связанности», учитываемых в целях налогообложения, использовать термин «взаимозависимость».

В тоже время вполне очевидно, что на субъектов, признаваемых взаимозависимыми лицами в целях налогообложения, помимо прав и обязанностей, связанных с обеспечением налогового контроля за соответствием цен, также могут распространяться права и обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах для иных правовых форм отношений «связанности».

Несмотря на то, что конструкция взаимозависимости охватывает наиболее широкий спектр отношений «связанности» и, по существу, «поглощает» любые формы таких отношений, учитываемых НК РФ, представляется, что понятие «взаимозависимости» должно учитывать целевое назначение данной юридической конструкции, закрепленное в ст. 105.1 НК РФ: обеспечение налогового контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

С учетом изложенного в данной части исследования взаимозависимость с участием юридических лиц можно определить как комплекс прав и обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, обусловленный существующей между лицами возможностью влиять на процесс формирования воли одного из них, и направленный на обеспечение налогового контроля цен по сделкам между этими лицами.

Основания взаимозависимости, закрепленные ст. 105.1 НК РФ, являются по своей правовой природе неопровержимыми презумпциями. В этой свя-

¹ Подробнее данный вопрос рассмотрен в параграфе первом главы второй диссертационного исследования.

зи необходимо нормативное закрепление возможности опровержения презумпции в ситуациях, когда лица формально соответствуют признакам взаимозависимости, однако фактически отношения взаимозависимости между ними отсутствуют. Статья 105.1 НК РФ может быть дополнена пунктом 8 следующего содержания: «8. Суд может признать отсутствие между лицами взаимозависимости при наличии оснований, предусмотренным пунктом 2 настоящей статьи, если отношения между этими лицами не обладают признаками, указанными в пункте 1 настоящей статьи».

При решении в судебном порядке вопроса о взаимозависимости лиц по основаниям, прямо не предусмотренным в ст. 105.1 НК РФ, могут быть использованы правила, содержащиеся в МСФО, поскольку они позволяют сделать достоверный вывод о наличии или отсутствии между лицами отношений «связанности» на основе учета широкого спектра обстоятельств, характеризующих взаимоотношения сторон. Представляется целесообразным указание на это закрепить нормативно в тексте НК РФ. Пункт 7 статьи 105.1 НК РФ может быть дополнен абзацем 2 следующего содержания: «При признании лиц взаимозависимыми на основании настоящего пункта судом учитывается наличие между лицами контроля или значительного влияния, определяемого в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, признанными на территории Российской Федерации».

Глава 2. Налогово-правовой статус взаимозависимых юридических лиц

2.1. Права и обязанности взаимозависимых юридических лиц в сфере налогообложения

Налоговое законодательство при регулировании различных аспектов налогообложения принимает во внимание наличие между налогоплательщиками отношений «связанности» посредством конструкций взаимозависимых лиц, аффилированных лиц, зависимых (дочерних), основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), а также посредством учета наличия обстоятельств, свидетельствующих о «связанности» налогоплательщиков, не прибегая к использованию перечисленных конструкций.

Как было установлено, взаимозависимость представляет собой понятие, охватывающее наиболее широкий спектр отношений, в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого. Этим обуславливается тот факт, что субъекты, признаваемые в целях налогообложения взаимозависимыми, подпадают под режим налогового контроля за соответствием цен сделок между собой рыночному уровню. В случаях, когда основания признания данных субъектов взаимозависимыми позволяют относить их также к иным правовым формам отношений «связанности», учитываемым в целях налогообложения, налоговый статус таких налогоплательщиков будет дополняться иными правами и обязанностями. Исходя из того, что конструкция взаимозависимости, по существу, «поглощает» и иные формы отношений «связанности», предусмотренные Налоговым кодексом РФ¹ (далее по тексту – НК РФ), то рассмотрение налогово-правового

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. от 28 декабря 2013 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2013. № 52 (ч. I). Ст. 6985.; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. от 28 декабря 2013 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; 2013. № 52 (ч. I). Ст. 6985.

статуса взаимозависимых юридических лиц не ограничивается рамками института налогового контроля за соответствием цены сделки между взаимозависимыми лицами рыночным ценам, а распространяется на весь комплекс налоговых прав и обязанностей, возникновение которых у юридических лиц обусловлено наличием между ними отношений «связанности». Такой аспект исследования позволяет не только представить комплексный анализ налогово-правового статуса взаимозависимых лиц, но и уяснить вопрос о целесообразности включения в институт взаимозависимых лиц также тех налоговых прав и обязанностей, которые не связаны с обеспечением налогового контроля за соответствием цен по сделкам между взаимозависимыми лицами рыночным ценам.

В науке финансового права под субъектами правоотношений¹ в сфере налогообложения понимаются публичные территориальные образования, а также представляющие их уполномоченные органы государственной власти и местного самоуправления, с одной стороны, организации и физические лица, как налогоплательщики, с другой, обладающие различными налогово-правовыми статусами, основанными на соответствующих налоговых правах и обязанностях, имеющие законные интересы в сфере налогообложения и реализующие их в соответствии с действующим законодательством². В налогово-правовой литературе представлены различные подходы к классификации субъектов налоговых правоотношений³.

¹ В рамках исследуемой тематики отсутствует необходимость в разграничении понятий «субъект права» и «субъект правоотношения», поэтому они употребляются как равнозначные. Указанное не означает отрицания научных позиций о различиях между ними (см., напр.: *Матузов Н.И.* Субъекты правоотношений. Правоспособность, дееспособность, правосубъектность // Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 2004. С. 517).

² См.: *Попов В.В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2012. С. 10-11; *Швец А.В.* Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013. С. 14-15.

³ См., напр.: *Финансовое право: учебник* / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 391; *Крохина Ю.А.* Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов // *Налоговое право России: учебник для вузов* / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2004. С. 222.

Субъекты налогового права, вступая в налоговые правоотношения, которые возникают в связи с взиманием установленных и введенных в действие в законном порядке налогов, реализуют свои юридические права и обязанности. Необходимо согласиться с Н.И. Химичевой в том, что основное содержание налогового правоотношения в этом случае определяет обязанность налогоплательщика внести в федеральный, региональный или местный бюджет сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а также обязанность компетентных органов обеспечить уплату налогов¹. В этой связи Ю.А. Крохина раскрывает содержание понятия «налогоплательщик» именно посредством указания на обязанность уплатить налог: «...налогоплательщик – это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы»².

Справедливо мнение Р.А. Шепенко о том, что налогоплательщик является ключевым субъектом налогового права, поскольку именно налогоплательщик уплачивает фискальные платежи и от него в значительной степени зависит стабильность в обществе³.

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками являются физические лица и организации, на которые возложена обязанность уплачивать налоги.

Понятие организации в налоговом праве соотносится с понятием юридического лица, закрепленным гражданским законодательством. В НК РФ организации подразделяются на российские (юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ) и иностранные организации (иностранное юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные органи-

¹ См.: Химичева Н.И. Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права, их права и обязанности // Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2012. С. 391.

² Крохина Ю.А. Указ. соч. С. 232.

³ См.: Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М., 2004. С. 363.

зации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ). Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются самостоятельными налогоплательщиками, а действуют от имени головных организаций в месте своего нахождения.

Учитывая изложенное и принимая во внимание тот факт, что влияние на процесс формирования воли юридического лица оказывается посредством воздействия на органы управления юридического лица, а представительства и филиалы к органам юридического лица не относятся, как и не являются субъектами права, считаем возможным в целях диссертационного исследования наряду с термином «организация» использовать также термин «юридическое лицо».

В мировой практике существует два подхода к закреплению прав и обязанностей налогоплательщиков. Один из них состоит в том, что права и обязанности перечисляются в специально отведенных для этих целей статьях (именно такой подход представлен в ст. ст. 21, 23 НК РФ). Согласно второму подходу, перечень прав и обязанностей в консолидированном и обобщенном виде отсутствует, права и обязанности рассредоточены по различным нормам налогового законодательства. Положительным эффектом первого из приведенных подходов является информирование налогоплательщика о перечне его основных прав и обязанностей. Вместе с тем, как верно отмечает Р.А. Шепенко, «нельзя объять необъятное»¹. При наличии в налоговом законодательстве перечня основных прав и обязанностей налогоплательщика, множество как управомачивающих, так и обязывающих положений со специальным набором прав и обязанностей, не получивших отражение в общем перечне, рассредоточены в иных его положениях.

В науке права и обязанности налогоплательщиков классифицируются по различным основаниям. Например, широкий спектр классификационных

¹ Шепенко Р.А. Указ. соч. С. 379.

групп прав налогоплательщиков предложен С.Е. Смирных¹, а обязанностей – Ю.А. Крохиной². Классификация прав и обязанностей налогоплательщиков, закрепленных в законодательстве стран – членов Содружества Независимых Государств представлена Д.М. Щекиным³, права и обязанности налогоплательщиков Китайской Народной Республики классифицированы Р.А. Шепенко⁴. Однако, как правило, не предлагается подразделения прав и обязанностей налогоплательщиков на группы в зависимости от наличия между налогоплательщиками отношений «связанности». При этом данный критерий выступает самостоятельным классификационным основанием, поскольку наличие таких взаимосвязей налогоплательщика с иными лицами обуславливает специфику его правового положения в сфере налогообложения. Данное обстоятельство учитывается в литературе, посвященной исследованию взаимозависимых лиц как субъектов налоговых правоотношений.

Так, Е.В. Алтухова по критерию наличия отношений зависимости (связанности) предлагает классификацию налогоплательщиков на независимых и взаимозависимых⁵. О.А. Иконникова по этому же основанию дифференцирует налогово-правовые режимы, различая правовой режим налогообложения независимых друг от друга субъектов и режим налогообложения взаимозависимых лиц⁶.

В науке справедливо отмечается, что наличие у налогоплательщиков отношений «связанности» обуславливает существование специфики в их правах и обязанностях в сфере налогообложения⁷. Как было показано ранее в

¹ См.: Смирных С.Е. Проблемы классификации прав налогоплательщиков в свете совершенствования законодательства о налогах и сборах // Законодательство и экономика. 2006. № 12. С. 35-43; Он же. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2006.

² См.: Крохина Ю.А. Указ. соч. С. 235-236.

³ См.: Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2008. С. 97-112, 112-117.

⁴ См.: Шепенко Р.А. Указ. соч. С. 378-395.

⁵ См.: Алтухова Е.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2008. С. 12.

⁶ См.: Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 15.

⁷ См.: Алтухова Е.В. Указ. соч. С. 13.

большинстве случаев такие субъекты будут признаваться взаимозависимыми. Анализ положений налогового законодательства позволяет выделить несколько групп прав и обязанностей, возникновение которых обусловлено участием юридических лиц в отношениях «связанности», т.е. наличие которых возможно у юридических лиц, являющихся взаимозависимыми.

1. *Права и обязанности, обусловленные возможностью налоговой консолидации.* Консолидированная группа налогоплательщиков (далее по тексту – КГН) может быть образована организациями, доля участия одной из которых в капитале других составляет не менее 90 процентов, что свидетельствует о наличии у таких организаций признаков взаимозависимости. Согласно положениям НК РФ о КГН ответственный участник осуществляет права и несет обязанности, предусмотренные НК РФ для налогоплательщиков налога на прибыль организаций, в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, возникающих в связи с действием КГН. Вместе с тем, ст. 25.5 НК РФ содержит перечень специальных прав и обязанностей налогоплательщика, признаваемого ответственным участником, а также других участников КГН (например, право ответственного участника получать от налоговых органов сведения об участниках КГН, составляющие налоговую тайну; обязанность участников КГН осуществлять все действия и предоставлять все документы, необходимые для регистрации договора о создании КГН и его изменений). НК РФ предусматривает, что помимо прав и обязанностей, приведенных в указанной норме, ответственный участник в пределах предоставленных ему полномочий имеет иные права и несет другие обязанности налогоплательщика, предусмотренные НК РФ. Аналогичного положения в отношении других участников КГН не установлено, хотя имеется указание, что такие участники вправе добровольно исполнять обязанность ответственного участника КГН по уплате налога на прибыль организаций по КГН.

2. *Права и обязанности, вытекающие из положений п. 2 ст. 45 НК РФ,* согласно которому, в связи с наличием у одного налогоплательщика

статуса зависимого (дочерного) общества (предприятия) по отношению к другому – основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию), либо в случае признания судом налогоплательщиков иным образом зависимыми, на таких налогоплательщиков может быть возложена обязанность по исполнению налоговых обязательств друг за друга.

3. *Права и обязанности, связанные с особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков.* При отнесении налогоплательщиков к категории крупнейших учитывается статус взаимозависимости, определяемый согласно положениям ст. 105.1 НК РФ.

Термин «крупнейший налогоплательщик» был закреплен Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹, однако до сих пор в НК РФ не закреплено его определения. Критерии отнесения юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам утверждены Приказом Федеральной налоговой службы РФ². На этой основе в науке крупнейшие налогоплательщики определяются как особая категория налогоплательщиков (юридических и физических лиц, резидентов и нерезидентов РФ, юридически обособленных субъектов или групп лиц), отвечающих законодательно установленным критериям (вид осуществляемой деятельности, отрасль экономики к которой относится субъект, финансовые показатели деятельности, участие в группе лиц, численность работающих и иные характеристики) и подлежащие особому учету и контролю со стороны налоговых органов в порядке, установленном НК РФ³.

Особенности прав и обязанностей крупнейших налогоплательщиков

¹ СЗ РФ. 1999. № 28. Ст. 3487.

² См.: Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@ “Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении Критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях”» // Экономика и жизнь. № 23. 2007.

³ См.: Юнак А.А. Проблемы правового регулирования налогового контроля и учета крупнейших налогоплательщиков: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 7-8.

обусловлены положениями абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ, предусматривающими необходимость установления особенностей их учета в налоговых органах. В настоящее время крупнейшие налогоплательщики подлежат учету на федеральном (в специализированных межрегиональных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам Федеральной налоговой службы РФ) и региональном (в межрайонных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам Федеральной налоговой службы РФ, состоящих в структуре управлений Федеральной налоговой службы РФ по субъектам РФ) уровне.

Юридические лица, признаваемые взаимозависимыми по отношению к крупнейшим налогоплательщикам, так же признаются крупнейшими и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ними крупнейшего налогоплательщика.

4. *Права и обязанности, предусмотренные правилами о контроле за сделками между взаимозависимыми лицами* (ст. ст. 105.1-105.25 НК РФ). Взаимозависимые юридические лица, признаваемые таковыми в соответствии со ст. 105.1 НК РФ, приобретают ряд специальных прав и обязанностей в связи с тем, что подпадают под особую разновидность мероприятий налогового контроля – процедуру проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, в процессе которой налоговый орган осуществляет проверку соответствия цен рыночным. Следует отметить, что основная масса дополнительных прав и обязанностей возникает у взаимозависимых лиц, сделки между которыми отвечают признакам контролируемых. Однако, в связи с совершением иных сделок налогоплательщики-взаимозависимые лица также приобретают ряд специфических прав и обязанностей¹. Комплекс прав и обязанностей, возника-

¹ См.: Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 2 ноября 2012 г. № ЕД-4-3/18615 «О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.nalog.ru>> (дата обращения: 14.03.2014); Письмо Министерства финансов РФ от 18 октября 2012 г. № 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.nalog.ru>> (дата обращения: 14.03.2014); Письмо

ющих у налогоплательщика в рассматриваемом случае, включает в себя:

- обязанность выступить субъектом выездной или камеральной налоговой проверки (данное положение не распространяется на контролируемые сделки), в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 НК РФ;

- обязанность уведомлять налоговый орган обо всех совершенных в течение календарного года контролируемых сделках¹, а также право представить уточненное уведомление. При этом, данная обязанность лежит на всех участниках сделки². За непредставление уведомления в срок, а также в случае включения в уведомление недостоверных сведений о контролируемых сделках, налогоплательщик подлежит привлечению к налоговой ответственности в соответствии со ст. 129.4 НК РФ;

- обязанность представлять документацию о совершенных контролируемых сделках по требованию налогового органа³;

- право налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших, заключать с налоговым органом соглашение о ценообразовании – документ, регулирующий порядок определения цен и порядок применения методов ценообразования в контролируемых сделках⁴;

- обязанность уплатить государственную пошлину за рассмотрение налоговым органом заявления о заключении соглашения о ценообразовании⁵;

- право скорректировать свои налоговые обязательства в случае, если

Министерства финансов РФ от 26 октября 2012 г. № 03-01-18/8-149 // Учет. Налоги. Право. 2012. № 41.

¹ См. п. 1, п. 2 ст. 105.16 НК РФ. Форма уведомления утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» // Российская газета. 2012. № 254.

² Разъяснение по данному вопросу см. в п. 1 Письма Министерства финансов РФ от 6 сентября 2012 г. № 03-01-18/7-127 (документ официально опубликован не был. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014)).

³ См. п. 1 ст. 105.15 НК РФ.

⁴ См. п. 1 ст. 105.19 НК РФ.

⁵ См. подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ.

другому участнику контролируемой сделки налоговым органом по результатам проверки доначислены суммы налога (правило о «симметричных корректировках»)¹;

- право уплатить налоги исходя из рыночных цен в случаях, когда сделка заключена по ценам, не соответствующим рыночным², а также уплачивать авансовые платежи по налогу на прибыль, налогу на доходы физических лиц (*далее по тексту* – НДФЛ), а также перечислять налог на добавленную стоимость (*далее по тексту* – НДС) и налог на добычу полезных ископаемых (*далее по тексту* – НДПИ) за налоговые периоды, заканчивающиеся в течение календарного года, исходя из фактических цен сделки³. Если несоответствие цен в результате повлекло занижение перечисленных налогов, налогоплательщик вправе по окончании года самостоятельно скорректировать налоговую базу и доплатить соответствующую часть налогов не позднее даты, установленной для перечисления налога на прибыль, НДФЛ. До указанной даты пени на такую недоимку начислению не подлежат⁴. Однако в этом случае на налогоплательщика возлагается обязанность представить уточненные декларации по НДС и НДПИ;

- право представить в налоговый орган возражения на акт проверки соответствия цен по контролируемым сделкам рыночным, если выявлено занижение суммы налогов (в течение 20 дней с момента его получения)⁵;

- обязанность понести меры налоговой ответственности, предусмотренные п. 1 ст. 129.3 НК РФ, за занижение суммы налогов в результате применения нерыночных цен⁶, а также право быть освобожденным от ответ-

¹ См. п. 1 ст. 105.18 НК РФ.

² См. п. 3 ст. 105.3 НК РФ.

³ См. п. 7 ст. 105.3 НК РФ.

⁴ См. п. 6 ст. 105.3 НК РФ.

⁵ См. п. 9, п. 13 ст. 105.17 НК РФ.

⁶ Мера ответственности, предусмотренная п. 1 ст. 129.3 подлежит поэтапному введению: специальные правила предусмотрены для периодов с 2012 – 2013 гг. (при доначислении сумм налога за данный период штраф не взимается) и с 2014 – 2016 гг. (за данный период штраф взимается в размере 20 процентов). В полном объеме указанная мера ответственности подлежит применению к налоговым периодам с 2017 г. (см. п. 9 ст. 4 Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные зако-

ственности в случае представления в налоговый орган документов, подтверждающих рыночный уровень цен¹.

5. *Права и обязанности, обусловленные отношениями «связанности» с участием плательщика акцизного налога при выдаче свидетельства на производство денатурированного этилового спирта, определенной неспиртосодержащей продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке, спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке* учитывается наличие необходимых производственных мощностей не только у организации-заявителя, но и у другой организации, в которой организация-заявитель владеет свыше 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества. Организация-заявитель, получившая соответствующее свидетельство, имеет право осуществлять ряд налогооблагаемых операций с денатурированным этиловым спиртом². Близкий подход применяется в отношении операций с прямогонным бензином³.

6. *Права и обязанности, предусмотренные подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ*, согласно которым при определении налоговой базы налога на прибыль организаций не учитываются доходы в виде безвозмездно полученного имущества, переданного между организациями, доля участия одной из которых в капитале другой составляет более 50 процентов, а также имущества, безвозмездно полученного организацией от физического лица, доля участия которого в капитале организации составляет более 50 процентов. Чтобы воспользоваться указанной льготой, получающая сторона не вправе передавать третьим лицам принятое имущество (за исключением денежных средств) в

нодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (с изм. от 5 апреля 2013 г.) // СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575).

¹ См. п. 2 ст. 129.3 НК РФ.

² См. п. 4 ст. 179.2 НК РФ.

³ См. ст. 179.3 НК РФ. Подробнее вопрос о различиях в регулировании указанных отношений с участием «связанных» юридических лиц – плательщиков акцизного налога рассматривается далее.

течение года со дня его получения.

7. *Права и обязанности, вытекающие из п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ*, которыми предусмотрены особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам. В данном случае учитывается наличие отношений «связанности» между заемщиком и займодавцем (или лицом, обеспечивающим исполнение долгового обязательства). Российская организация-заемщик вправе отнести на расходы для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций лишь часть процентов, фактически начисленных по имеющемуся долговому обязательству. Оставшаяся часть процентов подлежит налогообложению по правилам п. 3 ст. 284 НК РФ. В этой связи российская организация-заемщик, как налоговый агент, обязана исчислить и удержать из доходов иностранной организации налог, подлежащий уплате у источника получения дохода.

8. *Права и обязанности, предусмотренные п. 3 ст. 284 НК РФ*, согласно которому российская организация, владеющая не менее 50-процентной долей участия в капитале другой организации, или депозитарными расписками, предоставляющими право на получение не менее 50 процентов от общей суммы выплачиваемых дивидендов, имеет право на применение налоговой ставки в размере ноль процентов по доходам, полученным от такой организации в виде дивидендов. Чтобы воспользоваться данной налоговой преференцией организация, получающая дивиденды, обязана представить документы, подтверждающие факт непрерывного 365-дневного владения на праве собственности долей участия или депозитарными расписками выплачивающей организации.

9. *Обязанности, установленные подп. 14 п. 3 ст. 346.12, подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ*, запрещающими применение упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход организациями, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов¹.

10. *Права и обязанности, вытекающие из ст. 25.7 НК РФ*, в связи с

¹ Об исключениях из данных правил см. указанные нормы.

приобретением налогоплательщиком статуса оператора нового морского месторождения углеводородного сырья. Согласно п. 1 ст. 25.7 НК РФ¹ при признании в целях налогообложения организации оператором нового морского месторождения углеводородного сырья учитывается: (а) наличие у такой организации статуса взаимозависимого лица по отношению к организации, владеющей лицензией на пользование участком недр, предназначенным для разработки такого месторождения; или (б) факт прямого или косвенного участия организации, владеющей лицензией в уставном капитале организации, признаваемой оператором нового морского месторождения углеводородного сырья.

11. *Права и обязанности, вытекающие из п. 9 ст. 258, п. 1 ст. 268 НК РФ.* Согласно указанным нормам взаимозависимость принимается во внимание при решении вопроса о предоставлении налогоплательщику права включить в состав расходов затраты на капитальные вложения в основные средства. Также определяются последствия реализации такого основного средства лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком.

12. *Права и обязанности, вытекающие из абз. 2 п. 2 ст. 308, абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ,* согласно которым взаимозависимость учитывается при налогообложении иностранных компаний, осуществляющих деятельность на строительной площадке.

¹ Норма введена Федеральным законом от 30 сентября 2013 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации» (СЗ РФ. 2013. № 40 (ч. III). Ст. 5038), который дополнил НК РФ новой главой «3.2. Оператор нового морского месторождения углеводородного сырья». Основная часть положений данного закона (в их числе приведенный п. 1 ст. 25.7 НК РФ) вступили в силу с 1 января 2014 г. Закон устанавливает специальные правила налогообложения для предприятий нефтегазовой отрасли, осуществляющих деятельность по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе (подробнее см., напр.: Информационный обзор «Новое законодательство о стимулировании добычи углеводородов на континентальном шельфе РФ» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20Assets/Documents/Deloittes-Expert-Opinion/Shelf_law_final_rus.pdf> (дата обращения 14.03.2014).

Так, согласно абз. 2 п. 2 ст. 308 НК РФ в случае, если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. Указанное положение также распространяется в отношении периода работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с застройщиком или техническим заказчиком и не входящих в объем работ, порученных генеральному подрядчику, в случае, если субподрядчик, застройщик и генеральный подрядчик являются взаимозависимыми лицами. В соответствии с абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ продолжение или возобновление после перерыва работ на строительном объекте приводит к присоединению срока ведения таких работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки в исчерпывающем перечне случаев, поименованных в НК РФ. К одному из таковых относится случай, когда работы до и после перерыва осуществляются подрядчиками, являющимися взаимозависимыми лицами.

Представленный обзор прав и обязанностей «связанных» юридических лиц дополнительно подтверждает вывод, сделанный в первой главе диссертационного исследования: специфика правового положения данной группы налогоплательщиков обусловлена стремлением, с одной стороны, ограничить возможности злоупотребления формой ведения хозяйственной деятельности с использованием «связанных» юридических лиц, с другой, – стимулировать интеграционные процессы российских хозяйствующих субъектов.

На основании представленного обзора прав и обязанностей «связанных» юридических лиц можно выделить следующие правовые формы отношений «связанности», учитываемые в целях налогообложения:

(1) непосредственное и (или) косвенное участие одной организации в уставном (складочном) капитале другой в размере не менее 90 процентов; правовая форма закреплена в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной

деятельности членов консолидированной группы налогоплательщиков (гл. 3.1 НК РФ);

(2) организации, являющиеся в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимым (дочерним) обществом (предприятием) и основным (преобладающим, участвующим) обществом (предприятием); правовая форма учитывается в целях установления взаимной ответственности налогоплательщиков по исполнению налоговых обязательств (п. 2 ст. 45 НК РФ);

(3) организации, признанные судом зависимыми; данная правовая форма так же учитывается для целей установления взаимной ответственности налогоплательщиков по исполнению налоговых обязательств (п. 2 ст. 45 НК РФ);

(4) взаимозависимость лиц в соответствии со ст. 105.1 НК РФ; правовая форма учитывается в различных целях, из которых основной является проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.1 НК РФ). К другим целевым установкам можно отнести: особый порядок налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков (абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ); решение вопроса о предоставлении налогоплательщику права включить в состав расходов затраты на капитальные вложения в основные средства, а также в целях определения налоговых последствий реализации такого основного средства (п. 9 ст. 258, п. 1 ст. 268 НК РФ); установление специальных правил налогообложения иностранных компаний, осуществляющих деятельность на строительной площадке (абз. 2 п. 2 ст. 308, абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ); определение наличия у организации статуса оператора нового морского месторождения углеводородного сырья (ст. 25.7 НК РФ);

(5) прямое или косвенное участие организации в уставном капитале другой организации (в данном случае, в отличие от всех остальных, минимальный порог участия не оговаривается, следовательно, значение имеет любой размер участия, например, равный 1 проценту); данная правовая форма так же учитывается в целях определения наличия у организации статуса опе-

ратора нового морского месторождения углеводородного сырья (ст. 25.7 НК РФ);

(6) право собственности организации не менее чем на 50-процентный вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации; правовая форма учитывается в целях предоставления налогоплательщику права на применение налоговой ставки в размере ноль процентов по доходам, полученным в виде дивидендов (п. 3 ст. 284 НК РФ);

(7) право собственности организации на депозитарные расписки другой организации, дающие право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 процентам общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов; данная правовая форма так же учитывается в целях предоставления налогоплательщику права на применение налоговой ставки в размере ноль процентов по доходам, полученным в виде дивидендов (п. 3 ст. 284 НК РФ);

(8) участие одной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) другой в размере более 50 процентов, учитывается для целей освобождения от налога на прибыль организаций доходов в виде безвозмездно полученного имущества (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ); правовая форма учитывается для целей определения наличия оснований получения налогоплательщиком свидетельства на производство денатурированного этилового спирта, определенной неспиртосодержащей продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке, спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, свидетельства на производство или переработку прямогонного бензина (ст. 179.2, ст. 179.3 НК РФ);

(9) участие одной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) другой в размере 100 процентов; данная правовая форма так же учитывается для целей определения наличия оснований получения налогоплательщиком свидетельства на производство или переработку прямогонного бензина (ст. 179.3 НК РФ);

(10) прямое или косвенное участие одной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) другой в размере более чем 20 процентов; правовая форма учитывается для целей определения особенностей отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ);

(11) признание организаций аффилированными лицами; правовая форма так же учитывается для целей определения особенностей отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (п. п. 2- 4 ст. 269 НК РФ);

(12) участие одной организации в другой долей более 25 процентов; правовая форма учитывается для целей установления запрета на применение упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход (подп. 14 п. 3 ст. 346.12, подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

Выделенные правовые формы отношений «связанности», учитываемые в целях налогообложения, свидетельствуют об отсутствии системности в налоговом регулировании таких отношений. В целях установления в налоговом законодательстве единого, внутренне согласованного подхода к регулированию отношений «связанности», а также упорядочивания положений, определяющих специфику правового статуса «связанных» лиц, представляется целесообразным придать конструкции взаимозависимых лиц общеналоговый внутриотраслевой статус. Для этого целесообразно положения главы 14.1 («Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации») переместить в раздел второй НК РФ («Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях»). Статью, закрепляющую понятие взаимозависимых лиц (в настоящее время ст. 105.1 НК РФ), в таком случае представляется целесообразным дополнить следующим положением: «В случае, когда возникновение прав и обязанностей, предусмотренных настоящим Кодексом, зависит от наличия у лиц статуса взаимозависимых лиц, такой статус определяется по правилам настоящей статьи, если положениями настоящего Кодекса, регулирующими соответствующие отношения, не установлены иные правила». Положения, за-

крепляющие иные правовые формы отношений «связанности», учитываемые в целях налогообложения, могут быть соотнесены с конструкцией взаимозависимости одним из следующих способов:

во-первых, посредством установления взаимозависимости путем обращения к конструкции взаимозависимых лиц (или отдельным ее положениям, например, к конкретному основанию взаимозависимости);

во-вторых, посредством установления взаимозависимости путем обращения к конструкциям иной отраслевой принадлежности (например, к конструкции группы лиц или отдельным ее положениям, например, к конкретному признаку группы лиц);

в-третьих, посредством установления взаимозависимости путем использования индивидуального основания взаимозависимости, отсутствующего в конструкции взаимозависимых лиц или конструкциях иной отраслевой принадлежности.

Наличие у «связанных» налогоплательщиков комплекса специфических прав и обязанностей обусловило появление в науке мнения о возможности их рассмотрения в качестве единого субъекта права, обладающего собственной правосубъектностью, отличной от правосубъектности лиц, участвующих в отношениях «связанности». Подобной точки зрения придерживаются представители науки финансового права (А.С. Галяутдинова, С.В. Тимофеев), общей теории права (К.И. Кистенев), а также предпринимательского права (В.С. Белых, В.В. Лаптев, И.С. Шиткина).

Обращение к этому вопросу позволит уяснить обоснованность встречающегося в литературе утверждения о том, что совокупность взаимозависимых лиц для целей налогообложения является единым налогоплательщиком и обладает свойствами правосубъектности.

Традиционно в науке предпринимательского права «связанные» лица, за которыми признается наличие правосубъектности, охватываются такими терминами, как холдинг, финансово-промышленная группа, предпринимательское объединение, квазиюридические лица. Как отмечает И.С. Шиткина,

в науке предпринимательского права юридическое лицо рассматривается в качестве одного из субъектов предпринимательской деятельности, наряду с которым существуют также холдинги, финансово-промышленные группы, консорциумы, синдикаты, пулы, обладающие правосубъектностью или частичной правосубъектностью¹. В.С. Белых также подчеркивает недопустимость сведения всех коллективных образований к гражданско-правовой категории «юридическое лицо». Субъектами права, по его мнению, могут быть и образования, не обладающие признаками юридического лица².

Приведенная позиция аргументируется указанием на положения антимонопольного и налогового законодательства. Например, Н.И. Михайлов указывает, что отдельные элементы правосубъектности у финансово-промышленных групп наблюдаются в отношениях, регулируемых антимонопольным либо налоговым законодательством³. В.В. Лаптев также полагает, что производственно-хозяйственные комплексы, не являясь юридическими лицами, обладают правосубъектностью лишь в некоторых предпринимательских отношениях, в частности, регулируемых антимонопольным законодательством⁴.

Рамки диссертационного исследования не позволяют провести анализ специфики антимонопольного регулирования участия в хозяйственном обороте лиц, признаваемых группой лиц в соответствии с ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (с изм. от

¹ См.: *Шиткина И.С.* Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление. М., 2006 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); также см.: *Савицкий А.А.* К вопросу о правосубъектности, взаимозависимости, возможностях создания предпринимательских объединений // Юрист. 2012. № 17. С. 13-16 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); *Кистенев К.И.* Система субъектов российского права в условиях рыночных отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 20.

² См.: *Белых В.С.* Правовой статус отдельных субъектов предпринимательской деятельности // Предпринимательское право России: учеб. / отв. ред. В. С. Белых. М., 2010. С. 75.

³ См.: *Михайлов Н.И.* Проблемы правовой организации финансово-промышленных групп в России: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 11.

⁴ См.: *Лаптев В.В.* Акционерное право. М., 1999. С. 125, 127. Цит. по: *Шиткина И.С.* Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

23 июля 2013 г.)¹, с целью выяснения обоснованности утверждения о наличии у них правосубъектности, в том числе частичной. Однако следует отметить, что в исследованиях, посвященных институту группы лиц, позиция о наличии у такого объединения правосубъектности не отстаивается², либо отрицается³. Как указывает М.К. Сулейменов, признание какого-либо образования субъектом права означает резкий скачок в его правовом статусе, переводящий это образование в качественно иное состояние. Он должен обладать всеми признаками, присущими субъекту права, и, в первую очередь, самостоятельно нести имущественную ответственность. Такими признаками обладает в нашей правовой системе только юридическое лицо, никакие другие образования, в том числе группы лиц, этих признаков не имеют⁴.

В науке финансового права мнение о наличии у совокупности «связанных» лиц правосубъектности высказано А.С. Галяутдиновой, полагающей, что группы предприятий являются формирующимися (дискретными) субъектами финансового права. Под дискретными субъектами финансового права автор понимает не наделенные статусом юридического лица «объединения физических или юридических лиц, являющиеся взаимозависимыми, создаваемые в предусмотренном законом случае и обладающие отдельными элементами правосубъектности, проявляющимися при вступлении в отдельные финансово-правовые отношения»⁵.

Трудно согласиться с допустимостью использования в данном случае термина «группа предприятий». Законодательство предусматривает ряд об-

¹ СЗ РФ. 2006. № 31 (ч. 1). Ст. 3434; 2013. № 30 (ч. I). Ст. 4084.

² См.: *Сергеев А.Г.* Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010; *Гурин Н.В.* Группа лиц по антимонопольному законодательству Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2011.

³ См., напр.: *Ценов Г.В.* Обеспечение интересов головной компании в холдинге // Закон. 2007. № 3. С. 77.

⁴ См.: *Сулейменов М.К.* Коллективные образования в праве // Цивилистические исследования. Сб. науч. трудов. Вып. 1. М., 2004. С. 76. Цит. по: *Шиткина И.С.* Холдинги: правовое регулирование и корпоративное управление [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

⁵ *Галяутдинова А.С.* Коллективные субъекты финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 10-11.

щих правил корпоративного управления юридическим лицом вне зависимости от субъектного состава его участников (физические лица, юридические лица, публично-правовые образования). Поэтому представляется, что термин «группа предприятий» не отражает всего многообразия вкладываемого в него содержания. Иначе при наличии 50-процентного участия одного хозяйственного общества в другом, мы признаем между ними наличие отношений «связанности» и говорим о «группе предприятий», однако, в аналогичной ситуации с участником физическим лицом отношения «связанности» игнорируем.

А.С. Галяутдинова раскрывает содержание понятия коллективного субъекта с помощью термина «взаимозависимость», при этом не указывается, понимается ли под взаимозависимостью институт, закрепленный ст. 105.1 НК РФ (ранее – ст. 20 НК РФ) или данный термин используется в более широкой трактовке, часто встречающейся в научной литературе.

Вряд ли можно согласиться с рассмотрением понятия формирующихся коллективных субъектов финансового права через призму института взаимозависимых лиц, закрепленного в НК РФ. Как было отмечено в главе первой диссертационного исследования, отраслевые институты, определяя круг «связанных» лиц и особенности их участия в финансовых правоотношениях, формируются исходя из специфических задач отраслевого правового регулирования. Этим обусловлен тот факт, что в отдельных сферах финансового законодательства применяются различные подходы и критерии к установлению отношений «связанности» и правовому регулированию финансовых отношений с участием «связанных» лиц. Также было установлено, что взаимозависимость, определяемая согласно положениям законодательства о налогах и сборах, является характеристикой максимально соответствующей пониманию и многообразию проявления отношений «связанности» между лицами и вытекающим из них механизмов формирования воли «связанных» юридических лиц. Однако и более широкая трактовка взаимозависимости также не придает приведенной позиции о «группе предприятий» четкости, т.к. в этом случае не представляется возможным уяснить соотношение данного термина

с отраслевой нормативно закреплённой терминологией (контролирующее (подконтрольное) лицо¹, банковская группа и банковский холдинг², связанные стороны³ и пр.).

Затруднительно в полной мере согласиться с мнением о существовании частичной правосубъектности у объединений лиц, между которыми существуют отношения «связанности».

Понятие «правосубъектность» (или праводеееспособность) включает в себя две составляющие: правоспособность и дееспособность, которые в отношении юридических лиц не разделяются⁴. Очевидно, аналогичного подхода следует придерживаться и в отношении объединений, не признаваемых юридическим лицом. Правоспособность – это возможность, способность лица быть субъектом права⁵. Следовательно, под правосубъектностью как юридических лиц, так и объединений, не признаваемых юридическим лицом, следует понимать признаваемую государством общую (абстрактную) возможность иметь предусмотренные законом права и обязанности, способность быть их носителем. Более детальный анализ положений законодательства, посвящённых объединениям лиц, между которыми существуют отношения «связанности», позволяет прийти к выводу, что у такого объединения способности выступать носителем прав и обязанностей не возникает, поскольку наличие специфики в правовом статусе участников данного объединения обуславливается фактом участия в таком объединении.

¹ См.: Федеральный закон от 4 октября 2010 г. № 264-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О рынке ценных бумаг” и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 41 (ч. 2). Ст. 5193.

² См.: Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (с изм. от 23 июля 2013 г.) // СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492; 2013. № 27. Ст. 3438.

³ См.: Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) Российских стандартов бухгалтерского учета. Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» // Российская газета. 2008. № 119.

⁴ См.: Матузов Н.И. Субъекты правоотношений. Правоспособность и дееспособность // Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М., 2004 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

⁵ См.: Там же.

Так, в качестве примера формирующейся правосубъектности у «группы предприятий» А.С. Галяутдинова приводит консолидированную группу налогоплательщиков, которая при вступлении в отдельные финансово-правовые отношения действует персонифицировано как единое целое. При этом согласно позиции ученого свойства субъекта у КГН «то появляются, то исчезают», а признаками формирующейся у КГН правосубъектности являются: наличие внутренней организации и нормативно установленных целей деятельности; осуществление деятельности на законном основании; способность вырабатывать, выражать и осуществлять юридически значимую волю, а также выступать во внешних отношениях как единое целое¹.

В этой связи можно заметить, что такие признаки как внутренняя организация, наличие нормативно установленных целей деятельности, осуществление деятельности на законном основании – не свойственны исключительно правосубъектным образованиям, а потому не могут рассматриваться в качестве достаточного обоснования высказанной позиции о наличии правосубъектности у КГН. Вряд ли можно согласиться с тем, что КГН выступает во внешних отношениях как единое целое. Если под внешними отношениями понимать правоотношения с лицами, не являющимися участниками КГН, то в них вступает не совокупность участников КГН в целом, а конкретные участники группы. Аналогичный аргумент должен быть приведен и в отношении довода о способности КГН вырабатывать, выражать и осуществлять юридически значимую волю: волю выражает не КГН, а конкретное юридическое лицо в ней состоящее.

Следует согласиться с О.А. Иконниковой в том, что КГН не обладает таким элементом налоговой правосубъектности как самостоятельная ответственность субъекта за налоговые правонарушения. На базе анализа зарубежного законодательства по консолидированным налогоплательщикам автор заключает, что в большинстве государств на членов КГН возложена солидарная ответственность за исполнение обязательств группы: требование об

¹ См.: Галяутдинова А.С. Указ. соч. С. 11-12, 18.

уплате консолидированного налога может быть предъявлено любому из членов КГН (с определенными ограничениями и особенностями). Указанное позволяет утверждать, что КГН не является субъектом налогового права. Режим консолидированного налогоплательщика является не чем иным, как специфическим режимом налогообложения членов группы компаний в отношении определенных налогов¹.

В тоже время в ряде работ отмечается, что все участники группы, каждый из которых является юридическим лицом, обладающим отдельной правосубъектностью и юридической самостоятельностью, для целей налогообложения рассматриваются как единая экономическая единица и соответственно единый налогоплательщик². Думается, что даже будучи обособленной экономической единицей объединение юридических лиц, в том числе КГН, не приобретает свойств самостоятельного субъекта права, а, следовательно, и статуса налогоплательщика.

В мировой практике сложилось два подхода к правовому регулированию консолидированного налогообложения. Один из них – т.н. «концепция единого налогоплательщика», согласно которой все члены группы для целей налогообложения рассматриваются как обособленные подразделения единого налогоплательщика³. В основе этого подхода лежит прием юридической фикции: юридическая самостоятельность участников группы в целях налогообложения игнорируется и они рассматриваются как единый субъект налогового права. Согласно второму подходу, консолидация налоговых обязательств обеспечивается отдельными особенностями налогообложения «свя-

¹ См.: *Иконникова О.А.* Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве // Реформы и право. 2009. № 4. С. 3-12 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См.: *Иконникова О.А.* Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); *Шиткина И.С.* Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право. 2012. № 5. С. 4.

³ См.: *Иконникова О.А.* Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

занных» организаций (в первую очередь, за счет объединения финансового результата участников группы, - сумм налогов и убытков, - на уровне головной организации группы), при отсутствии законодательно закреплённой концепции единого налогоплательщика. Вторым подход является наиболее распространённым¹. Примером его применения являются и отечественные правила о консолидированном налогообложении.

На отсутствие правосубъектности у объединений лиц, между которыми существуют отношения «связанности» указывает Д.В. Винницкий: «...В сфере регулирования налогового права холдинг как финансовый комплекс (промышленно-хозяйственный) или как совокупность взаимосвязанных юридических лиц не рассматривается в качестве самостоятельного субъекта права. ...В то же время холдинговая компания в узком значении данного слова, т.е. как материнская компания, и иные организации (юридические лица) как члены холдинга обладают определенной спецификой в содержании налоговой правосубъектности»².

Е.В. Алтуховой также был сделан вывод о том, что налоговое законодательство не рассматривает в качестве самостоятельного субъекта образования, состоящие из нескольких лиц, обладающие организационным единством и выступающие в экономических отношениях как единый субъект. Каждое из лиц, признаваемых взаимозависимыми, с формально-юридической точки зрения, является самостоятельным субъектом налогового права³.

Аргументы, аналогичные приведенным, необходимо противопоставить и утверждению о наличии правосубъектности у «связанных» юридических лиц в иных отраслях законодательства, регулирующих финансовые отноше-

¹ См.: Алтухова Е.В. Указ. соч. С. 17-18; Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций). С. 21-22; Она же. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 124-125. Также по данному вопросу см.: Он же. Корпоративные объединения со сложной структурой: понятие и особенности налогообложения // Финансовое право. 2004. № 2. С. 55-58; Он же. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист. 2005. № 1. С. 23-27.

³ См.: Алтухова Е.В. Указ. соч. С. 12.

ния. В этой связи представляется ошибочным утверждение С.В. Тимофеева о том, что банковский холдинг является самостоятельным субъектом хозяйственной деятельности, обладающим специальной правосубъектностью¹.

Таким образом, необходимо констатировать, что при наличии специфики в правовом статусе каждого из «связанных» лиц, - как лица оказывающего влияние, так и лица находящегося под влиянием, - каждое из таковых рассматривается в качестве самостоятельного субъекта права. Несмотря на то, что в ряде случаев «связанные» лица представляют собой правовую форму объединения хозяйствующих субъектов, такое объединение не имеет статуса субъекта права, поскольку не является юридическим лицом. Не составляет исключения и ситуация, при которой в качестве «связанных» лиц выступают исключительно юридические лица.

2.2. Особенности налогообложения взаимозависимых юридических лиц: проблемы налогово-правового регулирования

В российском законодательстве правила налогообложения взаимозависимых юридических лиц имеют ряд особенностей, наличие которых обусловлено существованием отношений «связанности» между такими налогоплательщиками. В рамках диссертационного исследования была выявлена специфика взаимозависимости, предусмотренной законодательством о налогах и сборах, как наиболее широкой по содержанию правовой формы отношений «связанности», возникающих с участием юридических лиц, а также представлена общая характеристика системы предусмотренных российским законодательством о налогах и сборах специальных прав и обязанностей «связанных» юридических лиц, определяющих особенности налогообложения и налогового контроля в отношении них.

В теории и правоприменительной практике оценка названного ком-

¹ См.: *Тимофеев С.В.* Правовое регулирование предпринимательской деятельности банков в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 21-22.

плекса налогово-правового регулирования зачастую осуществляется без должного учета гражданско-правовых механизмов формирования воли юридического лица. Следствием является отсутствие единообразия в понимании взаимозависимости в налоговых правоотношениях, ее соотношения с иными формами отношений «связанности», используемыми в целях налогообложения или налогового контроля. Также отсутствует единство в понимании особенностей правового регулирования налоговых отношений с участием юридических лиц, которые могут быть отнесены к категории взаимозависимых. Это порождает не всегда обоснованные научные рекомендации по корректировке налогового законодательства. Устранение подобных проблем, как представляется, требует анализа данной части налогово-правового регулирования с учетом выявленных в рамках диссертационного исследования особенностей механизма формирования воли юридических лиц, состоящих в отношениях «связанности», правовых форм таких отношений и отраслевого подхода к регламентации участия «связанных» юридических лиц в налоговых отношениях.

Понятие взаимозависимости введено в механизм налогово-правового регулирования в целях специализированного контроля. Закрепление специальных *правил о контроле за сделками между взаимозависимыми лицами* выступает основной особенностью налогообложения «связанных» юридических лиц.

Действующие правила контроля цен по сделкам содержатся в разделе V.1 НК РФ и вступили в силу с 1 января 2012 г.¹ Ранее контроль цен по сделкам регулировался ст. 40 и ст. 20 НК РФ. Согласно новым правилам сделки, признаваемые ранее контролируруемыми в соответствии со ст. 40 НК РФ, - товарообменные (бартерные) операции; ряд внешнеторговых сделок; сопоставимые сделки, совершенные налогоплательщиком в течение непродолжи-

¹ См.: Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // СЗ РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

тельного времени, цены по которым отклоняются более чем на 20 процентов, - теперь контролю не подлежат.

Необходимо отметить, что перечень контролируемых сделок не ограничивается сделками между взаимозависимыми лицами, несмотря на то, что сделки между взаимозависимыми лицами составляют основную группу контролируемых сделок. Согласно действующим правилам контролю подлежат сделки между взаимозависимыми лицами, а также сделки, приравненные к сделкам между взаимозависимыми лицами. Категорию контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами составляют все внешнеэкономические сделки, а также сделки на территории Российской Федерации, отвечающие условиям, перечисленным в ст. 105.14 НК РФ.

Из перечня сделок, подлежащих контролю, предусмотрены исключения: сделки, которые не подлежат контролю, несмотря на их формальное соответствие контролируемым сделкам; сделки, подпадающие под контроль при отсутствии формальных признаков контролируемых сделок.

Так, контролируемые не признаются:

- сделки между участниками консолидированной группы налогоплательщиков (к данному исключению не относятся сделки, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения по НДС, исчисляемого по адвалорной ставке). Исключение подобной категории сделок понятно, поскольку консолидированная группа налогоплательщиков уплачивает налог на прибыль с учетом совокупного результата хозяйственной деятельности всех участников консолидированной группы налогоплательщиков¹;

- сделки, сторонами которых являются лица, одновременно отвечающие следующим требованиям: зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации; не имеют обособленных подразделений на территории других субъектов Российской Федерации, а также за пределами Российской Фе-

¹ См.: Литвинникова К.Ю., Штукмастер И.Б. Контролируемые сделки // Закон. 2013. № 1. С. 73.

дерации; не уплачивают в бюджеты других субъектов Российской Федерации налог на прибыль организаций; не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций.

Суду предоставлено право по заявлению налогового органа признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным НК РФ. Данное положение является законодательным закреплением доктрины «сделок по шагам» применительно к контролируемым сделкам.

Согласно действующим правилам контролируемые сделки подлежат налоговому контролю в рамках особой процедуры проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, когда налоговый орган устанавливает соответствие цен по сделкам рыночным ценам. Если выявлено, что отклонение цен по сделкам от уровня рыночных привело к недопоступлению налоговых платежей в бюджет, то суммы налога подлежат доначислению. Также, как было отмечено ранее, контролю подлежат и иные сделки (помимо контролируемых), которые совершены с участием взаимозависимых лиц.

Другая особенность налогообложения «связанных» юридических лиц заключается в возможности *налоговой консолидации* для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. Как отмечалось, КГН может быть образована организациями, доля участия одной из которых в капитале других составляет не менее 90 процентов, что свидетельствует о наличии отношений «связанности» между такими организациями, а также о наличии у них признаков взаимозависимости.

Предложения по введению в российское налоговое право института консолидированного налогообложения высказывались еще на стадии принятия части первой НК РФ. Позднее на необходимость его закрепления указы-

вал Президент Российской Федерации¹. Институт КГН был введен Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»² (далее по тексту – Закон от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ). Внедрение данного института в российское законодательство о налогах и сборах соответствует практике зарубежных стран и является общемировой тенденцией³.

В науке финансового права под консолидацией налогоплательщиков предлагается понимать «...осуществляемое в соответствии с законодательством о налогах и сборах объединение в одну группу нескольких связанных между собой лиц – налогоплательщиков, отвечающих предъявляемым требованиям, в целях совокупного налогообложения, при котором налоговые обязательства этой группы налогоплательщиков или ее участников определяются в особом порядке с учетом финансового результата участников и всей группы в целом»⁴.

По мнению ученых, отечественные правила налоговой консолидации следует рассматривать как налоговую преференцию ввиду того, что объединение в КГН является правом, а не обязанностью налогоплательщиков; сделки между участниками КГН не подлежат контролю со стороны налоговых органов в порядке раздела V.1 НК РФ; при расчете консолидированной налоговой базы суммированные доходы всех участников КГН уменьшаются на сумму их расходов, что за счет включения в налогооблагаемую базу убыточных участников позволяет снизить общий объем налоговой нагрузки группы

¹ См.: Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 9 марта 2007 г. «О бюджетной политике в 2008-2010 годах» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 23 июня 2008 г. «О бюджетной политике в 2009-2011 годах» [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² СЗ РФ. 2011. № 47. Ст. 6611.

³ См.: Алтухова Е.В. Указ. соч. С. 17; Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций). С. 21-22; Церенов Б.В. Консолидация налогоплательщиков как правовая категория: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 3.

⁴ Церенов Б.В. Указ. соч. С. 8-9.

в целом; при расчете налога на прибыль организаций по КГН применению подлежат льготы, установленные в отдельных субъектах Российской Федерации для находящихся на их территории членов группы¹.

Превентивным эффектом обладают положения, предусматривающие специальные правила об ответственности участников КГН. Взыскание недоимки осуществляется за счет денежных средств ответственного участника группы, а в случае их недостаточности, взыскание обращается на средства других участников группы, персональная последовательность которых определяется налоговым органом самостоятельно. Взыскание на денежные средства следующего участника группы может быть обращено при невозможности полного погашения недоимки за счет предыдущего. При невозможности полного погашения недоимки за счет денежных средств, взыскание может быть обращено на иное имущество участников КГН².

Право на налоговую консолидацию связано с рядом условий и ограничений по сферам хозяйственной деятельности³. За счет установления высоких «входных имущественных порогов» в настоящее время данное право может быть реализовано узким кругом налогоплательщиков. Так, С.Д. Шаталов отметил, что в России потенциально может быть создано не более 12 КГН. Введение высоких имущественных порогов преследует цель ограничения круга налогоплательщиков, имеющих возможность образовать КГН, на период апробации практической применимости законодательных новелл. Впоследствии, при наличии успеха первого опыта применения, планируется

¹ См.: *Шиткина И.С.* Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. С. 4-5; *Калинин С.* На что стоит обратить внимание при организации международного холдинга // Финансовый директор. 2013. № 4 (126) [Электронный ресурс]. URL: <<http://e.fd.ru/article.aspx?aid=308625>> (дата обращения: 14.03.2014); *Церенов Б.В.* Указ. соч. С. 9-10; *Кондрашова Н.А.* Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации // Налоги и финансовое право. 2012. № 10 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См. п. 11 ст. 46, п. 11 ст. 47 НК РФ.

³ См. п. 6 ст. 25.2 НК РФ.

либерализация данных положений законодательства¹. В 2012 г. было создано 11 КГН, в них вошли порядка 200 организаций, на которые приходилось 30 процентов суммы налога на прибыль, поступающего в бюджет².

Помимо КГН обязанность по солидарному исполнению налоговых обязательств предусматривается также для иных «связанных» юридических лиц, что закреплено п. 2 ст. 45 НК РФ, предусматривающим *возможность взыскания с одного лица задолженности по налоговым обязательствам другого*³. Данные правила представляют собой исключение из принципа самостоятельного исполнения обязанности по уплате налога, на что указал в своем постановлении Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ (далее по тексту – ВАС РФ)⁴.

Д.В. Винницкий именует приведенные правила взаимной имущественной ответственностью юридических лиц – членов холдинга по просроченной налоговой задолженности. В данном случае термин «ответственность» употребляется условно, поскольку речь идет не о юридической ответственности за налоговое правонарушение в смысле гл. 15 НК РФ, а о возложении бремени по исполнению позитивной обязанности на неисправного налогового должника⁵.

Федеральным законом РФ от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в ча-

¹ См.: Высказывания С.Д. Шаталова информационным агентствам на конференции «Развитие российской налоговой системы» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id4=11500>> (дата обращения: 14.03.2014).

² См.: Кондрашова Н.А. Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

³ Ранее данные правила содержались в подп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ, который утратил силу с 1 января 2007 г. в связи с принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (СЗ РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436).

⁴ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6. Ранее на данную особенность рассматриваемой нормы обращалось внимание в науке финансового права (см., напр.: Алтухова Е.В. Указ. соч. С. 13).

⁵ См.: Винницкий Д.В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения. С. 27.

сти противодействия незаконным финансовым операциям»¹ в п. 2 ст. 45 НК РФ были внесены значительные изменения, вступившие в силу с 30 июня 2013 г. В новой редакции расширен субъектный состав «связанных» лиц, в отношении которых применима рассматриваемая норма. Ранее ее правила распространялись на зависимые и преобладающие (участвующие) общества, а также на дочерние и основные общества и предприятия. Это позволяло взыскать задолженность лишь с узкого круга коммерческих организаций. Тем самым налогоплательщикам предоставлялись обширные возможности для злоупотреблений посредством использования юридических лиц иных организационно-правовых форм². Эти недостатки п. 2 ст. 45 НК РФ во многом были обусловлены несовершенством положений гражданского законодательства, определяющих правовой статус зависимых (преобладающих, участвующих) и дочерних (основных) юридических лиц. В первую очередь, речь идет об ограниченном перечне организационно-правовых форм юридических лиц, на которые распространяются упомянутые положения гражданского законодательства³.

¹ СЗ РФ. 2013. № 26. Ст. 3207.

² См., напр.: Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 октября 2002 г. по делу № А43-2699/02-30-112; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22 августа 2003 г. по делу № А12-1382/03-С25; Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 22 декабря 2008 г. по делу № А78-4135/2008-С3-22/142; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 1 июня 2010 г. по делу № А55-19680/2009; Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6. Также по данному вопросу см., напр.: *Корнева Е.А., Ткачев В.Н.* Взыскание задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам в бюджет с зависимых (дочерних) обществ юридических лиц // *Налоги.* 2006. № 3 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

³ См.: *Звездина Т.М.* Правовое положение дочерних и зависимых хозяйственных обществ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2003; *Громов В.В.* Правовой статус основного хозяйственного общества как субъекта гражданско-правовой ответственности по обязательствам дочернего общества: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005; *Крылов В.Г.* Актуальные проблемы правового регулирования отношений между основным-дочерним (зависимым) обществами: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006; *Назарева Э.А.* Гражданско-правовая ответственность основного общества (товарищества) по обязательствам дочернего общества в праве России и Германии: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008; *Вязовик А., Иволжатов А.* Привлечение основных обществ к ответственности по обязательствам дочерних: ошибки практики правоприменения // *Слияния и поглощения.* 2013. № 5 (123). С. 70-73.

Теперь положения п. 2 ст. 45 НК РФ распространяются также на организации, признанные судом иным образом, помимо перечисленных выше, зависимыми с налогоплательщиком. При этом не раскрывается содержание понятия «зависимая организация», что не может быть признано удовлетворительным.

Принимая во внимание отсутствие в действующем законодательстве общеправового понятия, с которым могло бы быть соотнесено приведенное понятие «зависимости», а также учитывая отсутствие единства в отраслевом регулировании отношений «связанность», представляется, что данное положение может вызвать неопределенность у правоприменителя. Формулировка данного положения в новой редакции позволяет предположить, что ее действие предполагалось распространить на все многообразие отношений «связанности» с участием юридических лиц. Такой цели в налоговом законодательстве служит понятие «взаимозависимых лиц», закрепленное в ст. 105.1 НК РФ. В этой связи более эффективным представляется подход, согласно которому действие п. 2 ст. 45 НК РФ распространяется на организации, признаваемые взаимозависимыми согласно правилам ст. 105.1 НК РФ. Это позволит учесть для целей применения п. 2 ст. 45 НК РФ все многообразие отношений «связанности» с участием юридических лиц, обеспечит единообразие практики применения норм налогового законодательства, посвященных таким отношениям.

Руководствуясь изложенным, рекомендуется внести в п. 2 ст. 45 НК РФ следующие изменения.

Изложить абз. 10 п. 2 ст. 45 НК РФ в новой редакции: «Положения настоящего подпункта также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества производится организациям, признанным в соответствии со статьей 105.1 настоящего Кодекса судом взаимозависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка».

Изложить абз. 11 п. 2 ст. 45 НК РФ в новой редакции: «При применении положений настоящего подпункта взыскание может производиться в пределах поступившей основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), а также организациям, признанным в соответствии со статьей 105.1 настоящего Кодекса судом взаимозависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка, выручки за реализуемые товары (работы, услуги), переданных денежных средств, иного имущества».

В настоящее время также расширен перечень случаев, когда доначисления по итогам налоговых проверок могут быть взысканы с налогоплательщиков, состоящих с должником в обозначенных отношениях «связанности». Ранее подобное взыскание осуществлялось в случае, когда на счета одних налогоплательщиков в банках поступала выручка за реализуемые товары (работы, услуги) других налогоплательщиков. Теперь такая возможность предусмотрена также в случае, если с момента, когда налогоплательщик, за которым числится недоимка, узнал или должен был узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества другому налогоплательщику и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки.

Этот же механизм применяется и тогда, когда налоговым органом будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств (иного имущества) от одних налогоплательщиков другим были произведены через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в тех случаях, когда участники указанных операций не являлись зависимыми (преобладающими, участвующими), дочерними (основными) общества, дочерними (основными) предприятиями или иным образом зависимыми (согласно предложенным выше изменениям – взаимозависимыми в соответствии со статьей 105.1 НК РФ) налогоплательщиками. Данное положение является законодательным закреплением доктрины «делок

по шагам» применительно к положениям подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ.

Если налоговым органом будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги) осуществляется на счета нескольких налогоплательщиков или денежные средства (иное имущество) подлежат передаче в пользу нескольких налогоплательщиков, взыскание недоимки производится с соответствующих организаций пропорционально доле поступившей им выручки, доле переданных денежных средств (стоимости иного имущества). Взыскание с таких организаций может производиться в пределах доли поступившей им выручки, доли переданных денежных средств (стоимости иного имущества).

Следующей особенностью налогообложения «связанных» юридических лиц, в том числе признаваемых взаимозависимыми, являются специальные льготные правила НК РФ, предусматривающие *освобождение от налогообложения при безвозмездной передаче имущества*.

Согласно подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы налога на прибыль организаций не учитываются доходы в виде полученного имущества, переданного между организациями, доля участия одной из которых в капитале другой составляет более 50 процентов, а также имущества, переданного организации физическим лицом, доля участия которого в капитале такой организации составляет более 50 процентов. Данные правила применяются в следующих случаях: получающей стороной является российская организация; имущество передано без прямого встречного предоставления, т.е. на безвозмездной основе; полученное имущество (за исключением денежных средств) в течение года со дня его получения не передается третьим лицам.

Следует согласиться с мнением, что доля участия в уставном капитале организации, необходимая для применения подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, может быть снижена, а данные правила целесообразно также распространить на случаи опосредованного (косвенного) участия в уставном капитале организа-

ции, и на передачу имущества между организациями, которые в отношениях «связанности» имеют общий «объект» влияния¹.

Представляется, что на сегодняшний день отсутствуют препятствия для корректировки подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ согласно указанным предложениям.

Во-первых, целью данной нормы НК РФ является стимулирование развития объединений юридических лиц за счет освобождения от налога на прибыль операций при безвозмездной передаче имущества в рамках единого объединения. В данном случае мерами, направленными на пресечение налоговых злоупотреблений (проявляющихся в создании объединения с участием юридического лица с целью уклонения от уплаты налога на прибыль при приобретении имущества), являются требования к «государственной принадлежности» принимающей организации (российская организация), доле участия в уставном капитале такой организации (свыше 50 процентов), а также периоду владения принятым имуществом (не менее года). Представляется, что размер доли участия в уставном капитале целесообразно снизить. Для целей данного положения наличие у передающего лица права распоряжаться большинством голосов в высшем органе управления принимающей организации (приходящихся на более чем 50-процентную долю участия в уставном капитале) не может рассматриваться в качестве принципиального. Так, является очевидным, что объединение может состоять из нескольких ключевых участников, доли участия которых будут составлять менее 50 процентов от общего размера долей. При этом, чтобы исключить вероятность приобретения долей участия незначительного размера с целью уклонения от налогообложения может быть установлено требование об участии в уставном капитале принимающей организации в размере не менее 25 процентов. Данное положение будет соответствовать подходу, представленному в ст. 105.1 НК РФ.

¹ См.: Винницкий Д.В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист. 2005. № 1. С. 25.

Во-вторых, объединения с участием юридических лиц могут состоять из нескольких «уровней» участия одних участников в уставном капитале других (косвенное участие). В рамках деятельности объединения может возникнуть необходимость перераспределения имущества не только между организациями с прямым участием (от «А» к «В»), но и с косвенным (от «А» к «С» минуя «В»). Представляется, что действие подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ следует распространить на случаи косвенного участия в капитале российских организаций. При этом, в целях расчета доли косвенного участия может быть использована методика, предусмотренная в настоящее время ст. 105.2 НК РФ.

В-третьих, в рамках объединения с участием юридических лиц один «субъект» влияния может иметь несколько «объектов» (т.н. дочерние структуры). В этой связи может возникать необходимость перераспределения имущества между такими «объектами» влияния. Представляется, что на указанный случай также следует распространить действие подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Руководствуясь изложенным, рекомендуется внести в подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ следующие изменения.

Изложить абз. 1 подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в новой редакции:

«11) в виде имущества, полученного российской организацией (получающая организация) безвозмездно».

Изложить абз. абз. 2-4 подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в новой редакции:

«от организации (передающая организация) или от физического лица, если такая организация или такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в получающей организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

от организации (передающая организация), если получающая организация прямо и (или) косвенно участвует в передающей организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

от организации (передающая организация), если как в получающей ор-

ганизации, так и в передающей организации прямо и (или) косвенно участвует одна и та же организация или одно и то же физическое лицо и доля такого участия составляет более 25 процентов;

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

В целях настоящего подпункта доля участия одной организации в другой организации или физического лица в организации определяется в порядке, установленном статьей 105.2 настоящего Кодекса».

Еще одна особенность налогообложения «связанных» юридических лиц заключается в наличии специальных правил об отнесении процентов по долговым обязательствам к расходам, т.н. *правила «тонкой капитализации»*. В отечественной доктрине и юридической практике также используются такие термины как «недостаточная капитализация», «контролируемая задолженность», «скрытая капитализация». Например, в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2010 г. и на плановый период 2011 и 2012 гг. рассматриваемое явление раскрывается с помощью терминов «недостаточная капитализация», «тонкая капитализация».

В российской юридической литературе высказано мнение, что термин «скрытая капитализация» наиболее точно передает смысл рассматриваемого явления, поскольку из условий финансирования не всегда можно определить природу дохода материнской компании: является ли он по существу дивидендами, либо процентами¹.

Интересно отметить, что в английском языке под «тонкой капитализацией» (*thin capitalization*) понимается значительное превышение долговых обязательств компании над уставным капиталом (налогово-правовой аспект), в то время как под «недостаточной капитализацией» (*undercapitalization*) по-

¹ См.: Разгильдиев А.В., Попов П.А. Недостаточная капитализация как основание проверки рыночности условий займа // Закон. 2013. № 1. С. 59.

нимается недостаточность активов юридического лица для удовлетворения требований кредиторов (корпоративно-правовой аспект)¹.

В этой связи представляется, что для обозначения такого явления как замещение активов юридического лица заемными денежными средствами считаем целесообразным использовать термин «тонкая капитализация».

Под тонкой капитализацией понимается замещение финансирования «связанных» юридических лиц через участие в капитале, финансированием при помощи предоставления заемных средств². Обозначим мотивы такого «замещения».

Основными способами финансирования деятельности юридического лица являются увеличение уставного капитала и (или) привлечение заимствований. Доходом от вложения в уставный капитал выступают дивиденды, которые подлежат выплате из прибыли юридического лица после налогообложения. В свою очередь доходом от предоставленного займа являются проценты, которые, по общему правилу уменьшают налогооблагаемую прибыль заемщика³. Такой доход может облагаться налогом у займодавца в стране, резидентом которой является заемщик, если иное не предусмотрено соглашением об избежании двойного налогообложения (*далее по тексту – СОИДН*).

Следовательно, выбор конкретного способа финансирования может быть обусловлен стремлением получить выгоду на налоговых платежах. «Налоговые преимущества привлечения заемных средств в виде возможности вычета процентов могут стать определяющим фактором фактического замещения уставного капитала заемным», - отмечает К.А. Непесов⁴. Необходи-

¹ См.: *Bryan A. Garner. Black's Law Dictionary. 9th edition, St. Paul, Thomson Reuters 2009, P. 238, 394.*

² См., напр.: Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

³ См. п. 1 ст. 269 НК РФ.

⁴ *Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М., 2007 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).*

димом согласиться с экспертами в том, что сочетание таких признаков деятельности юридического лица, как относительно большая доля заемного капитала, полученного от «связанного» лица, и сам факт «связанности» налогоплательщика и займодавца дают основания задуматься, не производится ли налогоплательщиком распределение прибыли под видом выплаты процентов¹? Именно на борьбу с такими злоупотреблениями и направлены правила тонкой капитализации, на что обратил внимание Президиум ВАС РФ².

В мировой практике борьба с тонкой капитализацией осуществляется в рамках двух основных подходов.

Первый подход основан на выяснении всего многообразия обстоятельств и условий предоставления займа в каждом конкретном случае. В его рамках используются судебные доктрины, направленные на предотвращение налоговых злоупотреблений – доктрина «вытянутой руки», доктрина «приоритета существа над формой». Целью их использования является установление такого налогового режима выплат, осуществляемых материнской компанией, который позволял бы считать их дивидендами в тех случаях, когда все указывает на скрытое распределение прибыли, и, наоборот, не позволял бы необоснованно отказывать в вычете процентов при исчислении налога на прибыль. Это, с одной стороны, позволяет индивидуально подходить к разрешению конкретного дела, однако, с другой, порождает неопределенность положения налогоплательщиков, которые находятся в состоянии постоянного риска налоговых доначислений³.

Второй подход, именуемый методом «фиксированной ставки», основан на закреплении презумпции, согласно которой заем рассматривается как вклад в уставный капитал, если его сумма кратно превышает размер уставного капитала заемщика. Данный подход представлен двумя разновидностями: первая основана на использовании опровержимой презумпции, вторая – не-

¹ См.: Разгильдиев А.В., Попов П.А. Указ. соч. С. 59.

² См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010.

³ См.: Разгильдиев А.В., Попов П.А. Указ. соч. С. 60.

опровержимой. Необходимо согласиться с мнением, что использование неопровержимой презумпции не позволяет учесть специфику конкретного правоотношения, т.к. налогоплательщик не имеет возможности учесть в составе расходов по налогу на прибыль те проценты, которые в действительности не являются формой распределения его прибыли (не предполагались в качестве таковой)¹. Поэтому превышение ставки капитализации не должно влечь автоматического отказа в вычете процентов. В этом случае необходимо вести речь о возникновении у налогового органа права на переквалификацию процентов в дивиденды² и на соответствующие доначисления.

Российские правила тонкой капитализации (п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ) используют метод фиксированной ставки, основанный на неопровержимой презумпции, чем отдают приоритет определенности, а не выяснению фактических обстоятельств.

В частности, предусмотрено, что если налогоплательщик-российская организация имеет задолженность в сумме, превышающей в 3 раза (для банков и лизинговых компаний – в 12,5 раз³) разницу между суммой активов и величиной задолженности, то она вправе отнести на расходы для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций лишь часть процентов, реально начисленных по имеющемуся долговому обязательству.

В случае когда размер контролируемой задолженности более чем в 3 раза превышает собственный капитал заемщика, рассчитывается «коэффициент капитализации», пропорционально которому от фактически начисленных процентов отсекаются «избыточные» проценты, на основании п. 3 ст. 269 НК РФ не учитываемые в составе расходов по налогу на прибыль.

Если займодавцем является иностранная организация, владеющая пря-

¹ См.: *Разгильдиев А.В., Попов П.А.* Указ. соч. С. 60-61; *Ненесов К.А.* Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

² См.: *Разгильдиев А.В., Попов П.А.* Указ. соч. С. 61.

³ Как отмечается учеными, для финансовых организаций из-за специфики деятельности предусматривается более льготный норматив предельно допустимого размера займа по отношению к капиталу (см.: *Ненесов К.А.* Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014)).

мо или косвенно не менее 20 процентами долей капитала заемщика, либо российская организация, являющаяся аффилированным лицом такой иностранной организации, то у иностранной организации-кредитора может возникнуть доход в виде дивидендов. Согласно п. 4 ст. 269 НК РФ сумма процентов, превышающая предельную величину, подлежащую учету для целей уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, и облагается налогом в соответствии с п. 3 ст. 284 НК РФ.

Если иностранная организация, владеющая прямо или косвенно не менее 20 процентами долей в уставном капитале заемщика, либо ее аффилированное лицо – российская организация, выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства, то в случае выплаты дохода иностранной организации-кредитору, признаваемого дивидендами по п. 4 ст. 269 НК РФ, российская организация-заемщик выступает налоговым агентом, который согласно требованиям п. 4 ст. 287 НК РФ обязан исчислить и удержать из доходов иностранной организации налог, подлежащий уплате у источника получения дохода.

Для избежания ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ, налоговый агент должен изначально правильно квалифицировать характер прибыли, получаемой иностранной организацией-кредитором. В случае если последняя является налоговым резидентом государства, с которым отсутствует СОИДН, подлежат применению нормы ст. 309 НК РФ. При наличии данного соглашения, вопрос о налогообложении прибыли такого кредитора решается в соответствии с нормами соответствующего международного договора.

Таким образом, наличие специфики в отечественных правилах тонкой капитализации зависит от наличия у России СОИДН с государством, в котором располагается займодавец.

В зависимости от подхода к решению вопроса о применимости внутренних правил тонкой капитализации, СОИДН, заключенные Россией, могут

быть разделены на три группы: (1) соглашения, предусматривающие возможность применения положений внутреннего законодательства о тонкой капитализации (например, США, Германия, Кипр); (2) соглашения, запрещающие применение указанных положений (например, Англия); (3) соглашения, в которых обозначенный вопрос не урегулирован (например, Финляндия, Нидерланды)¹.

Судебная практика до 2011 г. исходила из недопустимости применения положений российского законодательства о контролируемой задолженности в спорах об отнесении для целей налогообложения процентов по долговым обязательствам к расходам при наличии иных правил в СОИДН². В 2011 г. ВАС РФ изменил практику по данной категории споров, указав, что положения международных договоров не исключают возможности установления специальных правил налогообложения на уровне национального законодательства договаривающихся государств как средства борьбы с минимизацией налогообложения, к числу которых относится, в том числе, и п. 2 ст. 269 НК РФ³.

В настоящее время судебная практика придерживается подхода, согласно которому при разрешении споров, связанных с тонкой капитализацией, применению подлежат правила, установленные п. 2 ст. 269 НК РФ. При этом суды в должной мере не принимают во внимание официальные коммен-

¹ См.: *Крашенинникова М.Е.* Практические аспекты применения правил недостаточной капитализации в России // Материалы ежегодной конференции «Управление налоговыми рисками и трансфертное ценообразование», состоявшейся 21-22 февраля 2013 г. [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.nsplaw.com/press-center/article/uid/transfertnoe-senoobrazovanie-podveden-y-itogi-2012-goda>> (дата обращения: 14.03.2014).

² См., напр.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 25 июля 2005 г. по делу № КА-А40/6616-05; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 апреля 2007 г. по делу № А56-19578/2006; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23 сентября 2009 г. по делу № КА-А40/9453-09-2; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 сентября 2009 г. по делу № А26-6967/2008; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 13 июля 2010 г. по делу № КА-А40/7211-10 (судебная практика приведена по: *Крашенинникова М.Е.* Практические аспекты применения правил недостаточной капитализации в России).

³ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010.

тарии к Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (*далее по тексту – ОЭСР*), отказывая налогоплательщикам в вычете процентов, если превышено трехкратное ограничение заемного капитала над активами¹. Не вызывает возражения суждение, что такая судебная практика должна стать временным явлением, поскольку при разрешении споров о тонкой капитализации суды должны исходить из комплексного финансово-экономического анализа соответствия условий пользования заемными средствами условиям, на которых сопоставимая организация могла бы получить внешнее финансирование у независимого контрагента².

Согласно правовой позиции ВАС РФ при разрешении споров о тонкой капитализации необходимо руководствоваться не только п. 2 ст. 269 НК РФ, но также положениями о налогообложении ассоциированных предприятий соответствующего СОИДН с учетом комментариев ОЭСР к Модельной конвенции³. Данная позиция ВАС РФ впоследствии была дополнена Федеральным арбитражным судом Московского округа указанием на то, что при наличии СОИДН с государством-членом ОЭСР для России являются обязательными официальные комментарии к Модельной конвенции ОЭСР⁴.

Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР предусматривают, что осуществление корректировки прибыли не допускается, если операции между ассоциированными предприятиями осуществлялись на нормальных коммерческих условиях открытого рынка. Из этого следует, что превышение предела долговой нагрузки, установленного в п. 2 ст. 269 НК РФ как 1 к 3,

¹ См., напр.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19 ноября 2012 г. по делу № А40-37344/11-107-160; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 июня 2012 г. по делу № А56-73753/2010; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 февраля 2012 г. по делу № А56-23858/2011; Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 октября 2011 г. по делу № А09-6854/2010 (материалы судебной практики приведены по: *Разгильдиев А.В., Попов П.А.* Указ. соч. С. 58).

² См.: *Разгильдиев А.В., Попов П.А.* Указ. соч. С. 58.

³ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11.

⁴ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 февраля 2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7. Определением ВАС РФ от 21 июня 2012 г. № ВАС-7104/12 отказано в передаче дела № А40-1164/11-99-7 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления.

не является основанием для безусловного исключения процентных расходов по контролируемой задолженности из налоговой базы. Если повышенное соотношение собственного и заемного капитала налогоплательщика вызвано объективными экономическими причинами, особенностями его деятельности, которые в отношениях между самостоятельными сторонами привели бы к такому же результату, и не обусловлено влиянием ассоциированности налогоплательщика с займодавцем, основания для доначисления налоговых платежей отсутствуют¹.

С целью исключения разночтений при применении правил п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ представляется целесообразным включить в указанную статью положение, указывающее на возможность опровержения презумпции о заимствовании финансирования через участие в уставном капитале заемными средствами, возложив бремя такого опровержения на налогоплательщика. Такой подход будет наиболее полно соответствовать международной практике.

Руководствуясь изложенным, рекомендуется дополнить п. 3 ст. 269 НК РФ абзацем третьим следующего содержания:

«Задолженность не признается контролируемой, если налогоплательщиком – российской организацией подтверждено, что превышение указанной в пункте 2 настоящей статьи разницы между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации обусловлено обстоятельствами, свидетельствующими об отсутствии цели получения необоснованной налоговой выгоды».

Иным должен быть подход к квалификации заемного финансирования участников крупных инфраструктурных проектов по модели государственно-частного партнерства.

¹ См.: Разгильдиев А.В., Попов П.А. Указ. соч. С. 62, Акимова В.Г. О порядке отнесения на расходы процентов по долговым обязательствам иностранным компаниям // Налогообложение иностранных компаний в России: сборник материалов правоприменительной практики. Вып. 1 / научн. ред. М.Ф. Ивлева. М., 2004. С. 47.

В литературе под государственно-частным партнерством (*далее по тексту* - ГЧП) понимается долгосрочное взаимовыгодное сотрудничество публичного и частного партнеров, направленное на реализацию проектов ГЧП в целях достижения задач публично-правовых образований, повышения уровня доступности и качества публичных услуг, достигаемое посредством привлечения частных ресурсов и разделения рисков между партнерами¹.

Традиционная структура финансирования в рамках проектов ГЧП предполагает предоставление частному партнеру заемных средств в размере, значительно превышающем размер собственного капитала частного партнера. При этом, как правило, обязательным условием предоставления суммы займа является приобретение кредитором долей участия в уставном капитале частного партнера, что позволяет гарантировать кредитору возможность влиять на принятие корпоративных решений заемщика, ответственного за реализацию проекта ГЧП, поскольку именно от успеха реализации проекта зависит возвратность средств кредитора. Таким образом, в данном случае могут возникнуть основания для применения правил п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ.

Представляется, что в отношении частного партнера необходимо предусмотреть исключение из указанных правил, закрепив, что данные положения не распространяются на частного партнера в проекте ГЧП за исключением случаев, когда налоговым органом будет установлено, что использование структуры финансирования в проекте ГЧП преследует цель уклонения от налогообложения. Следовательно, в данном случае бремя по опровержению презумпции целесообразно возложить на налоговый орган.

Закрепление указанного исключения из правил п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ в виде опровержимой презумпции позволит, с одной стороны, обеспечить интересы налогоплательщиков-участников проектов ГЧП, с другой, не допустить применения в проектах ГЧП моделей финансирования, преследующих цель уклонения от налогообложения.

¹ См.: Рекомендации по реализации проектов государственно-частного партнерства в субъектах Российской Федерации. М., 2013. С. 5 [Электронный ресурс]. URL: <<http://pppcenter.ru/docs/ppp.pdf>> (дата обращения: 26.03.2014).

Для целей применения изъятия из общего правила, закрепленного в п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ, целесообразно исчерпывающе определить правовые формы, в которых могут реализовываться проекты ГЧП, что позволит исключить неопределенность в толковании термина «государственно-частное партнерство», и, соответственно, избежать злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, имитирующих наличие у них статуса частного партнера в проекте ГЧП для переложения бремени по опровержению презумпции, предусмотренной п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ, на налоговые органы. Представляется, что в рассматриваемом случае правовыми формами ГЧП могут являться концессионное соглашение, заключаемое в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ (ред. от 28 декабря 2013 г.) «О концессионных соглашениях»¹, а также, в случае принятия проекта № 238827-6 Федерального закона «Об основах государственного-частного партнерства в Российской Федерации»², также соглашение о ГЧП, предусмотренное данным законопроектом.

Нейтрализации возможных злоупотреблений будет способствовать установление правила, согласно которому исключение из п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ распространяется только на те заемные средства, которые предоставлены для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением или соглашением о ГЧП. Такое правило будет препятствовать получению частным партнером стороннего финансирования (не используемого в рамках проекта ГЧП) с целью уклонения от налогообложения.

В случае корректировки налогового законодательства согласно указанным предложениям, п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ будут отражать два подхода к квалификации заемных денежных средств. Первый подход, являющийся общим правилом, будет представлен опровержимой презумпцией, возлагающей

¹ См.: СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3126; 2013. № 52 (ч. I). Ст. 7003.

² Законопроект внесен в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 13 марта 2013 г. Информацию о законопроекте см.: [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.duma.gov.ru/systems/law/?number=238827-6+&sort=date>> (дата обращения: 14.03.2014).

обязанность по ее опровержению на налогоплательщика. Второй подход, также составляющий опровержимую презумпцию, будет являться исключением из общего правила и возлагать обязанность по опровержению презумпции на налоговый орган. Представляется, что данная модель квалификации заемных денежных средств будет соответствовать интересам как налогоплательщиков, так и государства.

Руководствуясь изложенным, рекомендуется дополнить ст. 269 НК РФ пунктом 4.1 следующего содержания:

«Положения пунктов 2-4 настоящей статьи не распространяются на долговые обязательства налогоплательщика – российской организации, принятые в связи с осуществлением деятельности предусмотренной концессионным соглашением в качестве концессионера, за исключением случаев, когда налоговым органом установлено, что превышение указанной в пункте 2 настоящей статьи разницы между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации обусловлено целью получения необоснованной налоговой выгоды».

Еще одна особенность налогообложения «связанных» юридических лиц заключается в наличии специальных правил об *освобождении от налогообложения доходов, полученных в виде дивидендов* (participation exemption rules). В английском языке термин «*participation exemption*» используется для обозначения льготных правил налогообложения, согласно которым освобождению от налогов подлежат: во-первых, доходы от участия в дочерних юридических лицах, т.е. дивиденды (в российском законодательстве данные правила предусмотрены п. 3 ст. 284 НК РФ и будут рассмотрены далее); во-вторых, операции по реализации долей участия (согласно п. 1 ст. 284.2 НК РФ освобождению от налогообложения подлежат операции по реализации акций (долей) при условии, что период владения составил не менее пяти лет). Второй случай в диссертационном исследовании не рассматривается, поскольку наличие приведенных правил в российском налоговом законодательстве не обусловлено целью регулирования отношений «связанности» с

участием юридических лиц.

Как отмечает С.И. Калинин, большинство холдинговых юрисдикций предусматривает освобождение от налогообложения дивидендов, получаемых их налоговыми резидентами. Однако правом воспользоваться льготой может лишь резидент, удовлетворяющий определенным критериям, как правило, это размер доли участия материнской компании в уставном капитале дочерней структуры и период владения такой долей¹.

Согласно НК РФ доходы, полученные в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, подлежат налогообложению по ставке 9 процентов, а доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями по ставке 15 процентов².

В соответствии с п. 3 ст. 284 НК РФ российская организация имеет право на применение налоговой ставки в размере ноль процентов по доходам, полученным от российской или иностранной организации в виде дивидендов, в случае, если на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация владеет в течение не менее 365 календарных дней непрерывно на праве собственности: не менее чем 50-процентным вкладом в капитале организации, выплачивающей дивиденды; или депозитарными расписками организации, выплачивающей дивиденды, предоставляющими право на получение не менее 50 процентов от общей суммы выплачиваемых дивидендов.

Специальные ограничения предусмотрены для случаев, когда иностранная выплачивающая организация располагается в офшорной юрисдикции. На такие случаи льготная ставка, предусмотренная п. 3 ст. 284 НК РФ не распространяется.

¹ См.: Калинин С. Указ. соч.

² См. подп. подп. 2, 3 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Следующая особенность налогообложения «связанных» юридических лиц заключается в наличии специальных правил, закрепляющих статус *оператора нового морского месторождения углеводородного сырья*.

Согласно п. 1 ст. 25.7 НК РФ при признании в целях налогообложения организации оператором нового морского месторождения углеводородного сырья учитывается: наличие у такой организации статуса взаимозависимого лица по отношению к организации, владеющей лицензией на пользование участком недр, предназначенным для разработки такого месторождения; или факт прямого или косвенного участия организации, владеющей лицензией в уставном капитале организации, признаваемой оператором нового морского месторождения углеводородного сырья. Представляется спорным рассмотрение двух указанных случаев в качестве альтернативных.

Следует предположить, что в данном случае задачей являлось определение критерия, подтверждающего наличие у оператора возможности участвовать в реализации проекта по освоению месторождения углеводородного сырья совместно с компанией, обладающей лицензией. С учетом функционального назначения института взаимозависимости, таким образом, допускается, что один из участников проекта имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого участника и такое влияние имеет значение для налогового регулирования. Однако во втором из указанных случаев во внимание принимается односторонняя связь — участие владельца лицензии в уставном капитале оператора (участие последнего в капитале владельца лицензии не рассматривается). Представляется, что законодатель исходил из того, что именно владелец лицензии привлекает оператора к участию в проекте. Вместе с тем, отсутствие требования к размеру доли участия делает данную норму декларативной, поскольку соответствие установленным требованиям может быть подтверждено минимальным («символическим») размером доли участия, не позволяющим оказывать владельцу лицензии сколько-нибудь значимого влияния на процесс формирования воли оператора.

Принимая во внимание тот факт, что институт взаимозависимых лиц использует критерий 25-процентного участия, отсылки в п. 1 ст. 25.7 НК РФ к институту взаимозависимости представляются достаточными. В случае, если задачей законодателя являлась либерализация требования к размеру доли участия, представляется целесообразным указать размер такой доли. В противном случае эффективность избранного подхода вызывает сомнения.

Следующая особенность налогообложения *обусловлена отношениями «связанности» с участием плательщика акцизного налога*. Так, при выдаче свидетельства на производство продукции, изготовление которой связано с использованием денатурированного этилового спирта, учитывается наличие необходимых производственных мощностей не только у организации-заявителя, но и у другой организации в которой организация-заявитель владеет свыше 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества¹. Представляется, что для целей данной нормы также должно учитываться наличие производственных мощностей у организации, которая владеет соответствующей долей участия в капитале организации-заявителя (подобный подход представлен в ст. 179.3 НК РФ и рассматривается далее).

Несколько иной подход применяется в отношении операций с прямогонным бензином². Аналогично указанному выше случаю при выдаче свидетельства на производство или переработку прямогонного бензина учитывается наличие необходимых производственных мощностей как у организации-заявителя, так и у организации, в которой организация-заявитель владеет свыше 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества. Вместе с тем в данном случае также учитывается наличие производственных мощностей у организации, вклад (доля) которой составляет 100 процентов уставного (складочного) капитала (фонда) организации-

¹ См. п. 4 ст. 179.2 НК РФ.

² См. ст. 179.3 НК РФ.

заявителя.

Формулировка данного положения представляется не корректной, поскольку собственный капитал юридического лица может быть представлен долями участия, выраженными не только вкладами или долями, но и, например, акциями. Учитывая, что в иных положениях данной нормы (а также в приведенном выше п. 4 ст. 179.2 НК РФ), регулирующих аналогичные вопросы, речь идет о таких организационно-правовых формах юридического лица, как общество с ограниченной ответственностью и акционерное общество, представляется целесообразным уточнить ст. 179.3 НК РФ в данной части.

Думается, что ст. 179.3 НК РФ необоснованно устанавливает различные требования к размеру доли участия в капитале юридического лица применительно к двум ситуациям: при нахождении производственных мощностей у организации, в капитале которой участвует заявитель требуется, чтобы размер доли такого участия составлял более 50 процентов; в случае нахождения производственных мощностей у организации, которая участвует в капитале организации-заявителя установлено требование, согласно которому размер доли такого участия должен составлять 100 процентов.

Принимая во внимание, что в большинстве случаев корпоративные решения принимаются простым большинством голосов, представляется целесообразным привести указанные положения НК РФ к единообразию и установить для целей ст. 179.3 НК РФ требование к доле участия в капитале юридического лица в размере более 50 процентов.

Руководствуясь изложенным, рекомендуется внести в ст. ст. 179.2, 179.3 РФ следующие изменения.

Дополнить подп. 1 п. 4 ст. 179.2 НК РФ следующей формулировкой: «1) свидетельство на производство денатурированного этилового спирта – при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих ак-

ций акционерного общества или организации, которая владеет более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) либо голосующих акций организации-заявителя) мощностей по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта». Внести аналогичные изменения в подп. подп. 2-4 п. 4 ст. 179.2, НК РФ.

Изложить подп. 5 п. 2 ст. 179.3 НК РФ в следующей редакции:

«5) реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право владения или пользования на других законных основаниях при условии, что собственником производственных мощностей является организация, которая владеет более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) либо голосующих акций организации-заявителя) на производственные мощности, и место нахождения указанных мощностей». Внести аналогичные изменения в абз. абз. 2, 3, 6 п. 4 ст. 179.3, абз. 14 п. 5 ст. 179.3 НК РФ.

Помимо рассмотренных выше положений законодательства о налогах и сборах, также на особенности налогообложения «связанных» юридических лиц значительное влияние оказывают судебные доктрины, направленные на борьбу с незаконным уклонением от налогообложения. В задачи предпринятого диссертационного исследования не входит всестороннее освещение судебных доктрин, подлежащих применению при разрешении споров, связанных с налоговыми злоупотреблениями «связанных» юридических лиц. Вместе с тем, необходимо указать на важнейшую роль данного правового явления в регулировании налогообложения «связанных» юридических лиц.

Как отмечает Е.В. Тарибо, понятие «судебная доктрина» означает принцип, лежащий в основе выводов, принятых в судебной практике. При этом судебная доктрина одновременно является и правовым принципом, и принципом решения судебных дел, т.е. – методом, типовым подходом¹. Такое понятие вытекает из методологии прецедентного права, поскольку в англо-американском праве прецедентное судебное решение должно содержать аб-

¹ См.: Тарибо Е.В. Судебные доктрины и практика Конституционного Суда Российской Федерации // Право и политика. 2005. № 2 [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 13.03.2014).

страктные правила, именуемые *rule* (правило) или *principle* (принципы)¹.

Наиболее актуальными в настоящее время являются доктрины, посвященные проблеме уклонения от уплаты налогов: «приоритета содержания над формой» или «приоритета существа над формой» (*substance over form*); «притворные сделки» или «фиктивной операции» (*sham transaction*); «деловая цель» или «экономическая цель» (*business purpose*); «экономическое существо»; «сделки по шагам» (*step transaction*); «переуступка долга» (*assignment of income doctrine*); «распределение прибыли акционерам и подразумеваемые дивиденды» (*distribution to shareholders and constructive dividends*); «бенефициарный владелец (собственник)» или «антикондуитное правило»².

Указанные судебные доктрины приобретают особо важную роль применительно к регулированию налогообложения «связанных» юридических лиц, учитывая наличие у таких лиц обширных возможностей для налоговых злоупотреблений. В качестве подтверждения данного тезиса необходимо привести пример использования доктрин «существа над формой» и «бенефициарного владельца» в отношении правил тонкой капитализации.

Суть доктрины «существа над формой» заключается в том, что налоговые обязательства могут быть пересмотрены налоговым органом исходя из сущностных характеристик операции, а не способа их оформления, хотя в ряде случаев форма сделки проигнорирована быть не может³. Доктрина «бенефициарного владельца» используется в целях борьбы с незаконным применением налоговых льгот, предоставляемых СОИДН, при международном планировании. Ее суть заключается в том, что налоговая льгота по СОИДН не применяется, если формальный получатель не является его фактическим

¹ См.: Чантурия Л.Л. Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права). М., 2006. С. 65.

² См.: Тарибо Е.В. Указ. соч. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС «Консультант-Плюс» (по состоянию на: 13.03.2014); Фатхутдинов Р.С. Существо и форма в налоговых отношениях // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2012. № 9. С. 34-51.

³ См.: Фатхутдинов Р.С. Указ. соч. С. 34-51.

получателем¹.

Согласно ст. 269 НК РФ, действующие правила тонкой капитализации не распространяются на случаи получения займа от «сестринской» организации. Данный пробел НК РФ был восполнен судами². Обосновывая необходимость применения положений ст. 269 НК РФ в отношении займа между двумя дочерними организациями налоговый орган, ссылаясь на то, что иностранная дочерняя организация являлась кондуитом (т.е. компанией, используемой для передачи и трансформации дохода в целях уменьшения налоговых обязательств при операциях в сфере международных экономических отношений) и использовалась как промежуточное звено в цепочке кондуитных сделок по предоставлению займов российской дочерней организации, с той целью, чтобы формально не соответствовать критериям тонкой капитализации, закрепленным в п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ³. Позиция налогового органа была воспринята судами трех инстанций и поддержана ВАС РФ⁴.

Вместе с тем, следует согласиться с Б.Я. Бруком, что российские суды пока не готовы к применению данной концепции в контексте положений

¹ Подробнее см.: *Брук Б.Я.* Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 54-62; *Вахитов Р.Р., Гидирим В.А., Лепишников К.М.* Концепция «бенефициарного собственника» в свете решения Налогового суда Канады по делу компании Prevost Car Inc // Налоговед. 2008. № 7 [Электронный ресурс]. URL: <<http://nalogoved.ru/art/651>> (дата обращения: 14.03.2014); *Вахитов Р., Вознюк Е.* Концепция бенефициарной собственности в судебной практике Украины и России // Legal Insight. 2013. № 5 (21) [Электронный ресурс]. URL: <<http://legalinsight.ru/konceptija-beneficiarnoj-sobstvennosti-v-sudebnoj-praktike-ukrainy-i-rossii>> (дата обращения: 14.03.2014).

² См.: Определение ВАС РФ от 21 июня 2012 г. № ВАС-7104/12 по делу № А40-1164/11-99-7. Ранее суды отказывали в применении положений ст.269 НК РФ к отношениям между «сестринскими» организациями.

³ Как следует из материалов дела, акционеры («Сопосо Phillips» – иностранная организация, ОАО «Лукойл» – российская организация) налогоплательщика (ОАО «Нарьян-марнефтегаз») достигли договоренности о финансировании его деятельности посредством предоставления займов. При этом иностранной организацией заем был предоставлен не на прямую, а через ее дочернюю организацию («Phillips Petroleum»), которая являлась сестринской по отношению к налогоплательщику. Налоговые органы квалифицировали заем, выданный дочерней организацией, как заем непосредственно от акционера – материнской компании и применили положения ст. 269 НК РФ.

⁴ По вопросу о критике позиции судов по данному делу см.: *Разгильдиев А.В., Попов П.А.* Указ. соч. С. 66-67, *Фатхутдинов Р.С.* Указ. соч. С. 46-49.

международных договоров¹. Причиной является отсутствие в отечественной юридической науке необходимых доктринальных разработок, а также необходимого практического опыта применения концепции².

Таким образом, наличие отношений «связанности» с участием юридических лиц обуславливает существование в российском налоговом законодательстве специфики в налогообложении таких налогоплательщиков, а также налогового контроля за их операциями.

¹ См.: Брук Б.Я. Указ. соч. С. 54-55.

² Примером неудачной попытки применения концепции «бенефициарного владельца» налоговым органом при оспаривании применимости СОИДН является дело № А40-60755/12-20-388 по иску межрайонной инспекции к иностранной организации «Eastern Value Partners Limited» (см.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 5 декабря 2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388).

Заключение

В предпринятом диссертационном исследовании на основе выявления правовой природы и иных сущностных характеристик отношений, являющихся основанием признания лиц взаимозависимыми, систематизации форм их правового опосредования в целях налогообложения были исследованы особенности взаимозависимости с участием юридических лиц, проанализированы отношения, в рамках которых одно лицо имеет возможность (легитимированную и (или) фактическую) оказывать влияние на процесс формирования воли другого лица – отношения, именуемые далее в исследовании отношениями «связанности» с участием юридических лиц.

Для установления сущности и форм таких отношений был исследован генезис их становления, а также развитие законодательного регулирования в Российской Федерации. Констатируется, что современное законодательство различной отраслевой принадлежности закрепляет разнообразные правовые формы отношений «связанности», задачей которых является определение круга «связанных» лиц в целях распространения на них специального правового регулирования.

В юридической литературе отсутствует единство в понимании сущности отношений «связанности». Многие ученые обращают внимание на наличие в таких отношениях «элемента власти и подчинения» и полагают, что это свидетельствует об отсутствии у них гражданско-правовой природы. Проведенным исследованием было аргументировано, что не запрещенное, а напротив, предусмотренное законом подчинение воли одного участника гражданского правоотношения воле другого является следствием их собственного волеизъявления и проявлением действия гражданско-правового принципа автономии воли. Наличие подчинения воли одного лица воле другого (других) в рамках отношений «связанности» не переводит корпоративные правоотношения в плоскость публично-правовых. Такое подчинение не противоречит

логике гражданских правоотношений. Поэтому можно заключить, что влияние, оказываемое в рамках корпоративных правоотношений, имеет частноправовую, а не публично-правовую природу. При этом отношения «связанности» не ограничиваются отношениями, построенными по модели «власть и подчинение», а могут оказываться и в рамках паритетного взаимодействия сторон.

Обращение к теоретическим аспектам процесса формирования воли юридического лица в рамках корпоративных процедур, предусмотренных гражданским законодательством, было обусловлено задачей решения вопроса о том, учитываются ли в рамках финансово-правового регулирования особенности гражданско-правовых механизмов формирования воли юридического лица. Гражданско-правовые механизмы легитимированного влияния на процесс формирования воли юридического лица были классифицированы на три группы: осуществление прав голоса в высшем органе управления; участие в деятельности (осуществление полномочий) иных органов управления (помимо высшего); реализация права дачи юридическому лицу указаний, обязательных для исполнения.

На основе сделанных выводов о правовой природе отношений «связанности» и механизмов формирования воли юридических лиц – их участников, осуществлено исследование подходов нормативной регламентации участия таких «связанных» субъектов в финансовых отношениях, урегулированных законодательством о рынке ценных бумаг, о банковской деятельности, законодательством в сфере бухгалтерского (финансового) учета и отчетности, а также таможенным и страховым законодательством.

В рамках этой части исследования была поставлена научная задача по проверке возможности формирования на основе выявления специфики отраслевых подходов к определению круга «связанных» юридических лиц как субъектов соответствующих финансовых правоотношений единой конструкции «связанных» лиц в сфере финансово-правового регулирования.

Было установлено, что выявленная общеправовая тенденция формиро-

вания специального регулирования правоотношений с участием «связанных» юридических лиц характерна и для сферы финансово-правовой регламентации. Она проявляется в закреплении не только особого правового положения (как правило, дополнительных прав и обязанностей) таких субъектов, но и критериев отнесения лиц к «связанным». Отсутствие единой модели правового регулирования, обусловленное различиями задач каждой отрасли финансового законодательства, имеет негативные проявления: наличие дублирующих положений, использование несогласованной терминологии для обозначения отношений «связанности» или употребление идентичной терминологии для обозначения различных правовых конструкций. Не всегда в должной мере учтены и гражданско-правовые механизмы формирования воли в отношениях «связанности» с участием юридических лиц. Единая правовая основа этих механизмов позволяет вести речь о возможности регулирования отношений «связанности» базовой правовой конструкцией, содержащей общеправовые критерии таких отношений. Данное правовое образование может получить закрепление в ГК РФ. Задачами конструкций иной отраслевой принадлежности в этом случае будет расширение спектра критериев «связанности» лиц, если предусмотренных в базовой конструкции будет недостаточно (либо, в противоположном случае – ограничение перечня таких критериев) для достижения целей отраслевого правового регулирования.

В диссертационном исследовании были рассмотрены характеристики взаимозависимости с участием юридических лиц и особенностей налогово-правового положения налогоплательщиков-организаций, признаваемых взаимозависимыми.

Анализ научных работ, посвященных исследованию взаимозависимых лиц, позволяет утверждать, что под отношениями, вследствие которых субъекты приобретают статус взаимозависимых, ученые понимают отношения «связанности». Однако в налогово-правовом регулировании подобные отношения учитываются в целях налогообложения не только посредством конструкции «взаимозависимые лица», закрепленной ст. 105.1 НК РФ. В законо-

дательстве о налогах и сборах применяется три подхода к регулированию отношений с участием «связанных» юридических лиц:

(1) использование налогово-правовой конструкции взаимозависимых лиц, имеющей основной задачей установление дополнительных налоговых прав и обязанностей на основе определения наличия у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого лица;

(2) использование аналогичных по правовой природе (имеющих тождественную функциональную установку) конструкций, содержащихся в других отраслях законодательства: аффилированные лица, основные (дочерние), преобладающие (участвующие, зависимые) общества;

(3) посредством учета наличия обстоятельств, предоставляющих одному лицу возможность влиять на процесс формирования воли другого, не прибегая к использованию перечисленных выше конструкций.

Между отмеченными подходами имеется тесная взаимосвязь, обусловленная единой правовой природой их основы – отношений «связанности». Тем не менее, в рамках налоговых правоотношений они определяют различные налоговые последствия для налогоплательщиков. Поэтому в настоящее время использование термина «взаимозависимость» для обозначения всех отношений «связанности», учитываемых в целях налогообложения, нецелесообразно.

Целью обращения законодательства о налогах и сборах к конструкциям аффилированных лиц, группы лиц, основных (дочерних), преобладающих (участвующих, зависимых) обществ является идентификация наличия у одного лица возможности влиять на процесс формирования воли другого. Такой подход был оправданным ранее, когда действовал узкий перечень оснований взаимозависимости, не позволяющий признавать лица взаимозависимыми при объективном наличии между ними отношений «связанности». В настоящее время данная проблема устранена, поэтому в перспективе налоговое законодательство преимущественно должно использовать налогово-правовую конструкцию взаимозависимости. Обращение к правовым формам

отношений «связанности» иной отраслевой принадлежности будет оправданным в том случае, если конструкция взаимозависимости неприемлема для определения круга «связанных» субъектов применительно к конкретной ситуации.

Использование третьего подхода, когда отношения «связанности» учитываются в целях налогообложения без обращения к устоявшимся отраслевым конструкциям, целесообразно для случаев, которые такими конструкциями не рассматриваются как основания отношений «связанности». Это позволяет как сузить, так и расширить круг «связанных» лиц для конкретной ситуации.

При формировании понятия взаимозависимости с участием юридических лиц на базе положений ст. 105.1 НК РФ важно учитывать основную цель этой конструкции – обеспечение налогового контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами. Об этом свидетельствует ее размещение в структуре НК РФ: раздел V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» помещен после раздела V «Налоговая декларация и налоговый контроль». Следовательно, данная конструкция развивает институт налогового контроля и служит, в первую очередь, задачам его обеспечения. Иные правовые формы отношений «связанности», также используемые в налогово-правовом механизме, имеют другие задачи и обуславливают возникновение иных прав и обязанностей налогоплательщиков.

С учетом изложенного в данной части исследования взаимозависимость с участием юридических лиц была определена как комплекс прав и обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах, обусловленный существующей между лицами возможностью влиять на процесс формирования воли одного из них, и направленный на обеспечение налогового контроля цен по сделкам между этими лицами.

Признание лиц взаимозависимыми возможно в двух случаях: при

наличии оснований, предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ, а также, согласно п. 7 ст. 105.1 НК РФ, в соответствии с иными основаниям по решению суда.

В работе аргументировано, что основания взаимозависимости, закрепленные п. 2 ст. 105.1 НК РФ, являются по своей правовой природе неопровержимыми презумпциями. В этой связи необходимо нормативное закрепление возможности опровержения презумпции в ситуациях, когда лица формально соответствуют признакам взаимозависимости, однако фактически отношения взаимозависимости между ними отсутствуют. Таким образом, модель правовой регламентации порядка установления отношений взаимозависимости между субъектами должна включать нормативное закрепление не только исчерпывающего перечня оснований, при наличии которых лица признаются взаимозависимыми, и право суда признавать лица таковыми по иным основаниям, но также и право суда признавать отсутствие взаимозависимости лиц при наличии оснований взаимозависимости, установленных НК РФ.

Реализация данного предложения возможна посредством дополнения ст. 105.1 НК РФ пунктом 8 следующего содержания: «8. Суд может признать отсутствие между лицами взаимозависимости при наличии оснований, предусмотренным пунктом 2 настоящей статьи, если отношения между этими лицами не обладают признаками, указанными в пункте 1 настоящей статьи».

Разработана классификация оснований взаимозависимости с участием юридических лиц, предусмотренных п. 2 ст. 105.1 НК РФ: отношения родства и свойства; осуществление функций органа управления юридического лица; осуществление функций органа управления одними и теми же лицами в нескольких юридических лицах; наличие прав голоса в высшем органе управления юридического лица; наличие полномочий по формированию органов управления юридического лица.

Анализ оснований взаимозависимости, предусмотренных ст. 105.1 НК РФ, позволяет заключить, что взаимозависимость представляет собой по-

нятие, охватывающее наиболее широкий спектр отношений (как правовых, так и неправовых), в рамках которых одно лицо имеет возможность влиять на процесс формирования воли другого. Вместе с тем представляется ошибочным придание данному понятию межотраслевого значения. Несмотря на то, что это понятие является наиболее емким из числа нормативно закрепленных и используемых для определения отношений «связанности», его целевым назначением является регулирование отношений в сфере налогообложения. В работе было установлено, что перечень оснований, при наличии которых «связанность» лиц презюмируется, определяется каждой отраслью законодательства исходя из задач отраслевого регулирования, и, следовательно, такие основания различаются.

Возможность установления взаимозависимости по решению суда поднимает вопрос о критериях, которыми должен руководствоваться при этом суд. Общая характеристика таких критериев установлена абз. 1 п. 1 ст. 105.1 НК РФ: если особенности отношений между лицами могут оказать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Под влиянием, оказываемым как на условия и результаты совершаемых лицом сделок, так и на экономические результаты деятельности лица, следует понимать влияние на процесс формирования воли лица при принятии им решений. Не следует смешивать «возможность оказывать влияние на принятие решений» с «возможностью определять принимаемые решения». Если в первом случае речь идет о любой степени влияния, то во втором – о влиянии решающем. В свою очередь решающее влияние имеет две основные формы: возможность определять решения, а также возможность препятствовать принятию решений. Именно об одной из форм решающего влияния (возможность определять решения) идет речь в абз. 2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ: для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц; в силу заклю-

ченного между ними соглашения; при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Таким образом, согласно НК РФ по решению суда лица могут быть признаны взаимозависимыми в случае, если одно лицо имеет возможность оказывать влияние (не обязательно решающее) на принятие решений другим лицом и это повлияло: (а) на условия сделок, результаты сделок или экономические результаты деятельности лица, оказывающего влияние, или лица, на которого оказывается влияние; или (б) на экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

Приведены доводы в пользу того, что при решении в судебном порядке вопроса о взаимозависимости лиц по основаниям, прямо не предусмотренным п. 2 ст. 105.1 НК РФ, могут быть использованы правила, содержащиеся в Международных стандартах финансовой отчетности, поскольку они позволяют учесть широкий спектр обстоятельств, характеризующих взаимоотношения сторон, и сделать достоверный вывод о наличии или отсутствии между лицами отношений «связанности». Указание на это целесообразно закрепить нормативно, дополнив п. 7 ст. 105.1 НК РФ абзацем следующего содержания: «При признании лиц взаимозависимыми на основании настоящего пункта судом учитывается наличие между лицами контроля или значительного влияния, определяемого в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, признанными на территории Российской Федерации».

В диссертационном исследовании установлено содержание института взаимозависимости с участием юридических лиц и выявлены проблем правового регулирования налоговых отношений с участием взаимозависимых юридических лиц. Определено, что конструкция взаимозависимости, по существу, «поглощает» иные формы отношений «связанности», предусмотренные законодательством о налогах и сборах. В этой связи налогово-правовой статус взаимозависимых юридических лиц не ограничивается рамками института налогового контроля за соответствием цены сделки между ними ры-

ночным ценам, а распространяется на весь комплекс налоговых прав и обязанностей, возникновение которых обусловлено участием юридических лиц в отношениях «связанности». Такой аспект исследования позволяет не только представить комплексный анализ налогово-правового статуса взаимозависимых юридических лиц, но и уяснить вопрос о целесообразности включения в институт взаимозависимости с участием юридических лиц также тех налоговых прав и обязанностей, которые не связаны с обеспечением налогового контроля за соответствием цен по сделкам между взаимозависимыми лицами рыночному уровню.

Анализ положений налогового законодательства позволил выделить несколько групп прав и обязанностей, возникновение которых обусловлено участием юридических лиц в отношениях «связанности», и, следовательно, наличие которых возможно у юридических лиц, являющихся взаимозависимыми: права и обязанности, обусловленные возможностью налоговой консолидации (глава 3.1 НК РФ); права и обязанности, вытекающие из п. 2 ст. 45 НК РФ, закрепляющего возможность возложения на налогоплательщиков обязанности по исполнению налоговых обязательств друг за друга; права и обязанности, связанные с особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков (обусловлены положениями абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ); права и обязанности, предусмотренные правилами о контроле за сделками между взаимозависимыми лицами (ст. 105.1-105.25 НК РФ); права и обязанности, обусловленные отношениями «связанности» с участием плательщика акцизного налога при выдаче свидетельства на производство денатурированного этилового спирта, определенной неспиртосодержащей продукции, спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке, спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, а также на производство или переработку прямогонного бензина (п. 4 ст. 179.2, ст. 179.3 НК РФ); права и обязанности, предусмотренные подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, закрепляющим особенности определения налоговой базы налога на прибыль организаций

при безвозмездной передаче имущества; права и обязанности, вытекающие из п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ, которыми установлены особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам; права и обязанности, предусмотренные п. 3 ст. 284 НК РФ, устанавливающим случаи применения организациями налоговой ставки в размере ноль процентов по доходам, полученным в виде дивидендов; обязанности, установленные подп. 14 п. 3 ст. 346.12, подп. 2 п. 2.2 ст. 346.26 НК РФ, которыми предусмотрен запрет на применение специальных режимов налогообложения; права и обязанности, вытекающие из ст. 25.7 НК РФ, в связи с приобретением налогоплательщиком статуса оператора нового морского месторождения углеводородного сырья; права и обязанности, вытекающие из п. 9 ст. 258, п. 1 ст. 268 НК РФ, предусматривающих возможность включения в состав расходов затраты на капитальные вложения в основные средства; права и обязанности, вытекающие из абз. 2 п. 2 ст. 308, абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ, которыми установлены особенности налогообложения иностранных компаний, осуществляющих деятельность на строительной площадке.

На основании обзора прав и обязанностей «связанных» юридических лиц, установленных перечисленными положениями НК РФ, было выделено 12 правовых форм отношений «связанности», учитываемых в целях налогообложения, что свидетельствуют об отсутствии системности в формировании налогово-правового регулирования в этой части. В целях установления единого, согласованного подхода к регулированию налоговых отношений с учетом «связанности» лиц, а также упорядочивания положений, определяющих специфику их правового статуса, представляется целесообразным придать конструкции взаимозависимых лиц внутриотраслевой характер. Для этого необходимо положения главы 14.1 «Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия одной организации в другой организации или физического лица в организации» НК РФ переместить в раздел II «Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях» НК РФ. В данном случае ст. 105.1 НК РФ предла-

гается дополнить следующим положением: «В случае, когда возникновение прав и обязанностей, предусмотренных настоящим Кодексом, зависит от наличия у лиц статуса взаимозависимых лиц, такой статус определяется по правилам настоящей статьи, если положениями настоящего Кодекса, регулирующими соответствующие отношения, не установлены иные правила».

Наличие у «связанных» налогоплательщиков комплекса специфических прав и обязанностей обусловило появление в науке мнения о том, что совокупность взаимозависимых лиц для целей налогообложения является единым налогоплательщиком и обладает свойствами правосубъектности. Диссертант, критически оценивая данную позицию, обосновывает, что хотя в ряде случаев «связанные» лица и представляют собой правовую форму объединения хозяйствующих субъектов, но такое объединение не имеет статуса субъекта права.

В рамках диссертационного исследования выявлен ряд проблем нормативно-правовой регламентации налоговых отношений с участием взаимозависимых юридических лиц и сформированы предложения по их устранению.

В частности, установлено, что теперь положения п. 2 ст. 45 НК РФ распространяются на организации, признанные судом зависимыми с налогоплательщиком. При этом не раскрывается содержание понятия «зависимая с налогоплательщиком организация». Принимая во внимание отсутствие в действующем законодательстве общеправового понятия, с которым может быть соотнесено такое понятие зависимости, а также учитывая отсутствие единства в отраслевом регулировании отношений «связанности», представляется, что данное положение может вызвать неопределенность у правоприменителя. Более эффективным видится распространение действия п. 2 ст. 45 НК РФ на организации, признаваемые взаимозависимыми согласно правилам ст. 105.1 НК РФ. В этой связи разработана новая редакция абз. абз. 10-11 п. 2 ст. 45 НК РФ: «Положения настоящего подпункта также применяются, если налоговым органом в указанных случаях будет установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных

средств, иного имущества производятся организациям, признанным в соответствии со статьей 105.1 настоящего Кодекса судом взаимозависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка.

При применении положений настоящего подпункта взыскание может производиться в пределах поступившей основным (преобладающим, участвующим) обществам (предприятиям), зависимым (дочерним) обществам (предприятиям), а также организациям, признанным в соответствии со статьей 105.1 настоящего Кодекса судом взаимозависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка, выручки за реализуемые товары (работы, услуги), переданных денежных средств, иного имущества».

Особенностью налогообложения «связанных» юридических лиц, в том числе признаваемых взаимозависимыми, является освобождение от налогообложения при безвозмездной передаче имущества между организациями, доля участия одной из которых в капитале другой составляет более 50 процентов, а также имущества, переданного организации физическим лицом, доля участия которого в капитале такой организации составляет более 50 процентов (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). В целях снижения доли участия в уставном капитале организации, необходимой для применения этого положения, и распространения данных правил также на случаи опосредованного (косвенного) участия в уставном капитале организации сформулированы рекомендации по корректировке абз. 1 подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Данную норму предложено изложить в новой редакции: «11) в виде имущества, полученного российской организацией (получающая организация) безвозмездно». Также в новой редакции предложено изложить абз. абз. 2-4 подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ:

«от организации (передающая организация) или от физического лица, если такая организация или такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в получающей организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

от организации (передающая организация), если получающая органи-

зация прямо и (или) косвенно участвует в передающей организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

от организации (передающая организация), если как в получающей организации, так и в передающей организации прямо и (или) косвенно участвует одна и та же организация или одно и то же физическое лицо и доля такого участия составляет более 25 процентов;

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

В целях настоящего подпункта доля участия одной организации в другой организации или физического лица в организации определяется в порядке, установленном статьей 105.2 настоящего Кодекса».

Еще одна особенность налогообложения «связанных» юридических лиц заключается в наличии специальных правил об отнесении процентов по долговым обязательствам к расходам (правила «тонкой капитализации»).

Российские правила тонкой капитализации (п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ) используют метод фиксированной ставки, основанный на неопровержимой презумпции, чем отдают приоритет определенности, а не выяснению фактических обстоятельств. Однако в данной части отечественные правила могут корректироваться при наличии Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного с государством, в котором располагается займодавец.

С целью исключения разночтений при применении правил п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ представляется целесообразным включить в данную статью положение, указывающее на возможность опровержения презумпции о заимствовании финансирования через участие в уставном капитале заемными средствами, возложив бремя такого опровержения на налогоплательщика. Такой подход будет соответствовать международной практике. Рекомендуется дополнить п. 3 ст. 269 НК РФ абзацем третьим следующего содержания:

«Задолженность не признается контролируемой, если налогоплательщиком – российской организацией подтверждено, что превышение указанной в пункте 2 настоящей статьи разницы между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации обусловлено обстоятельствами, свидетельствующими об отсутствии цели получения необоснованной налоговой выгоды».

Иным должен быть подход к квалификации заемного финансирования участников крупных инфраструктурных проектов по модели государственно-частного партнерства (*далее по тексту* - ГЧП).

В отношении частного партнера необходимо предусмотреть исключение из указанных правил, кроме случаев, когда налоговым органом будет установлено, что использование структуры финансирования в проекте ГЧП преследует цель уклонения от налогообложения. Бремя по опровержению презумпции целесообразно возложить на налоговый орган.

Для целей применения изъятия из общего правила, закрепленного в п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ, целесообразно исчерпывающе определить правовые формы, в которых могут реализовываться проекты ГЧП. Таковыми могут являться концессионное соглашение, заключаемое в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 115-ФЗ (ред. от 28 декабря 2013 г.) «О концессионных соглашениях», и соглашение о ГЧП (в случае принятия проекта № 238827-6 Федерального закона «Об основах государственно-частного партнерства в Российской Федерации»¹).

Нейтрализации возможных злоупотреблений также будет способствовать установление правила, согласно которому исключение из п. п. 2-4 ст. 269 НК РФ будет распространяться только на те заемные средства, которые предоставлены для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением или соглашением о ГЧП. Сформулированы поло-

¹ Законопроект внесен в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 13 марта 2013 г. Информацию о законопроекте см.: [электронный ресурс]. URL: <<http://www.duma.gov.ru/systems/law/?number=238827-6+&sort=date>> (дата обращения 14.03.2014).

жения, подлежащие закреплению в этом случае.

Еще одна особенность налогообложения взаимозависимых юридических лиц заключается в наличии специальных правил, закрепляющих статус оператора нового морского месторождения углеводородного сырья. Согласно п. 1 ст. 25.7 НК РФ при признании в целях налогообложения организации оператором нового морского месторождения углеводородного сырья учитывается наличие у такой организации статуса взаимозависимого лица по отношению к организации, владеющей лицензией на пользование участком недр, предназначенным для разработки такого месторождения; или факт прямого (косвенного) участия организации, владеющей лицензией в уставном капитале организации, признаваемой оператором нового морского месторождения углеводородного сырья. Обосновывается дискуссионность рассмотрения двух указанных случаев в качестве альтернативных. Принимая во внимание тот факт, что конструкция взаимозависимых лиц использует критерий 25-процентного участия, отсылки в п. 1 ст. 25.7 НК РФ к конструкции взаимозависимости представляется достаточным.

Следующая особенность налогообложения обусловлена отношениями «связанности» с участием плательщика акцизного налога. По итогам анализа данных положений налогового законодательства аргументированы предложения по изменению редакции подп. 1-4 п. 4 ст. 179.2 НК РФ, подп. 5 п. 2 ст. 179.3 НК РФ, абз. 2, 3, 6 п. 4 ст. 179.3 НК РФ, абз. 14 п. 5 ст. 179.3 НК РФ.

Рекомендуется дополнить подп. 1 п. 4 ст. 179.2 НК РФ следующей формулировкой: «1) свидетельство на производство денатурированного этилового спирта - при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества или организации, которая владеет более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) либо го-

лосующих акций организации-заявителя) мощностей по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта». Аналогичные изменения целесообразно внести в подп. подп. 2-4 п. 4 ст. 179.2 НК РФ.

Также рекомендуется изложить подп. 5 п. 2 ст. 179.3 НК РФ в новой редакции: «5) реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право владения или пользования на других законных основаниях при условии, что собственником производственных мощностей является организация, которая владеет более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) либо голосующих акций организации-заявителя) на производственные мощности, и место нахождения указанных мощностей». Аналогичные изменения рекомендуется внести в абз. абз. 2, 3, 6 п. 4 ст. 179.3 НК РФ, абз. 14 п. 5 ст. 179.3 НК РФ.

Библиографический список использованных источников

Правовые акты

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. (с изм. и доп., внес. Федер. конст. законом РФ от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 6. – Ст. 548.
2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 02.11.2013 г. № 302-ФЗ) // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; 2013. – № 44. – Ст. 5641.
3. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 6985.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ) // СЗ РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 6985.
5. Закон РСФСР от 02.12.1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1990. – № 27. – Ст. 357.
6. Федеральный закон от 02.12.1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 02.12.2013 г. № 335-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 6. – Ст. 492; 2013. – № 49 (ч. I). – Ст. 6336.
7. Закон РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 16. – Ст. 499; СЗ РФ. – 2006. № 31 (ч. 1). – Ст. 3434.
8. Закон РФ от 27.11.1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 23.07.2013 г. № 234-ФЗ) // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 2. – Ст. 56; СЗ РФ. – 2013. – № 30 (ч. I). – Ст. 4067.

9. Закон РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 23. – Ст. 821.
10. Федеральный закон от 25.05.1995 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» // СЗ РФ. – 1995. – № 22. – Ст. 1977.
11. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 410-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 1; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 6975.
12. Федеральный закон от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 420-ФЗ) // СЗ РФ. – 1996. – № 17. – Ст. 1918; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 6985.
13. Федеральный закон от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 29.12.2012 г. № 282-ФЗ) // СЗ РФ. – 1998. – № 7. – Ст. 785; 2012. – № 53 (ч. 1). – Ст. 7607.
14. Федеральный закон от 06.05.1998 г. № 70-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» // СЗ РФ. – № 19. – 1998. Ст. 2066.
15. Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 02.07.2013 г. № 146-ФЗ) // СЗ РФ. – 1999. – № 9. – Ст. 1097; 2013. – № 27. – Ст. 3438.
16. Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3487.
17. Федеральный закон от 19.07.2001 г. № 82-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» // СЗ РФ. – 2001. – № 26. – Ст. 2586.

18. Федеральный закон от 21.03.2002 г. № 31-ФЗ «О приведении законодательных актов в соответствие с Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц» // СЗ РФ. – 2002. – № 12. – Ст. 1093.

19. Федеральный закон от 10.07.2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 410-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 28. – Ст. 2790; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 6975.

20. Федеральный закон от 26.10.2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 12.03.2014 г. № 33-ФЗ) // СЗ РФ. – 2002. – № 43. – Ст. 4190; 2014. – № 11. – Ст. 1098.

21. Федеральный закон от 21.07.2005 г. № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 438-ФЗ) // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (ч. II). – Ст. 3126; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 7003.

22. Федеральный закон от 08.11.2005 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «О таможенном тарифе» // СЗ РФ. – 2005. – № 46. – Ст. 4625.

23. Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. – 2006. – № 31 (ч. 1). – Ст. 3436.

24. Федеральный закон от 22.06.2007 г. № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах» // СЗ РФ. – 2007. – № 26. – Ст. 3088.

25. Федеральный закон от 26.07.2007 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 28.12.2013 г. № 423-ФЗ) // СЗ РФ. – 2006. – № 31 (ч. 1). – Ст. 3434; 2013. – № 52 (ч. I). – Ст. 6988.

26. Федеральный закон от 29.04.2008 г. № 57-ФЗ «О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие

стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства» // СЗ РФ. – 2008. – № 18. – Ст. 1940.

27. Федеральный закон от 04.10.2010 г. № 264-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2010. – № 41 (ч. 2). – Ст. 5193.

28. Федеральный закон от 18.07.2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // СЗ РФ. – 2011. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4575.

29. Федеральный закон от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // СЗ РФ. – 2011. – № 47. – Ст. 6611.

30. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О защите конкуренции» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7343.

31. Федеральный закон от 28.06.2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» // СЗ РФ. – 2013. – № 26. – Ст. 3207.

32. Федеральный закон от 02.07.2013 г. № 146-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2013. – № 27. – Ст. 3438.

33. Федеральный закон от 30.09.2013 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер налогового и таможенно-тарифного стимулирования деятельности по добыче углеводородного сырья на континентальном шельфе Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2013. – № 40 (ч. III). – Ст. 5038.

34. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» // СЗ РФ. – 2012. – № 32. – Ст. 4471.

35. Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 26.03.2013 г. № 53 «О внесении изменений в Правила применения метода определения таможенной стоимости товаров по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1) и прекращении действия Рекомендации Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20 июня 2012 г. № 1» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.eurasiancommission.org/Pages/VariationRot.aspx>> (дата обращения: 14.03.2014).

36. Указ Президента РФ от 16.11.1992 г. № 1392 «О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий» // Российская газета. – 1992. – 20 нояб.

37. Указ Президента РФ от 26.03.2003 г. № 370 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Президента Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2003. – № 13. – Ст. 1229.

38. Указ Президента РФ от 29.11.2004 г. № 1480 «О признании утратившими силу некоторых актов Президента Российской Федерации по вопросам федеральных органов исполнительной власти» // СЗ РФ. – 2004. – № 49. – Ст. 4887.

39. Указ Президента РФ от 30.06.2012 г. № 932 «Об имущественном вносе Российской Федерации в Государственную корпорацию по атомной энергии «Росатом» // СЗ РФ. – 2012. – № 28. – Ст. 3883.

40. Постановление Совета Министров СССР от 19.06.1990 г. № 590 «Об утверждении Положения об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью и Положения о ценных бумагах» // СП СССР. – 1990. – № 15. – Ст. 82.

41. Постановление Правительства РФ от 06.03.1996 г. № 262 «О признании утратившими силу решений Правительства Российской Федерации в

связи с Федеральным законом «Об акционерных обществах» // СЗ РФ. – 1996. – № 12. – Ст. 1137.

42. Постановление Правительства РФ от 25.10.2012 г. № 1098 «О признании не действующими на территории Российской Федерации отдельных нормативных правовых актов СССР и утратившими силу отдельных нормативных правовых актов РСФСР» // СЗ РФ. – 2012. – № 44. – Ст. 6041.

43. Приказ Министерства финансов РФ от 29.04.2008 г. № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» // Российская газета. – 2008. – 04 июня.

44. Приказ Министерства финансов РФ от 25.11.2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. – 2011. – 09 дек.

45. Приказ Министерства финансов РФ от 18.07.2012 № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. – 2012. – 15 авг.

46. Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 16.05.2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении Критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» // Экономика и жизнь. – 2007. – № 23.

47. Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам РФ от 04.10.2011 г. № 11-46/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2012 – № 8.

48. Приказ Федеральной налоговой службы РФ от 27.07.2012 г. № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» // Российская газета. – 2012. – 02 нояб.

49. Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 09.03.2007 г. «О бюджетной политике в 2008-2010 годах» [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

50. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 23.06.2008 г. «О бюджетной политике в 2009-2011 годах» [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

51. Письмо Федеральной антимонопольной службы РФ от 01.07.2011 г. «Акционерные соглашения, предоставляющие лицу право голосовать по чужим акциям, подлежат согласованию с антимонопольным органом» [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

52. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ от 02.03.2012 г. № 03-03-10/19 «Об определении доли участия в уставном (складочном) капитале организаций для целей налогообложения» [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

53. Письмо Министерства финансов РФ от 06.09.2012 г. № 03-01-18/7-127 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

54. Письмо Министерства финансов РФ от 18.10.2012 г. № 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.nalog.ru>> (дата обращения: 14.03.2014).

55. Письмо Министерства финансов РФ от 26.10.2012 г. № 03-01-18/8-149 // Учет. Налоги. Право. – 2012. – № 41.

56. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 02.11.2012 г. № ЕД-4-3/18615 «О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.nalog.ru>> (дата обращения: 14.03.2014).

57. Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

58. Аналитическая записка «О проблемах налогового, таможенного и бюджетного законодательства Российской Федерации и предложениях по его совершенствованию» // Вестник Счетной палаты РФ. – 2004. – № 8 (80). – С. 211.

59. Заключение Счетной палаты РФ по отчету Правительства РФ «Об исполнении федерального бюджета за 2005 г., представленному в форме проекта федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2005 год». – С. 177-178 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/posl2005-tree_files-fl-36.pdf> (дата обращения: 14.03.2014).

60. Отчет «О результатах проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налоговых, таможенных и других обязательных платежей в федеральный бюджет, соблюдения установленного порядка возмещения предприятиям налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) на экспорт за 2004 год и истекший период 2005 года в налоговых и таможенных органах и в открытых акционерных обществах «Нижнетагильский металлургический комбинат», «Новокузнецкий металлургический комбинат» и «Западно-Сибирский металлургический комбинат», входящих в группу компаний «ЕвразХолдинг» // Вестник Счетной палаты РФ. – 2006. – № 4 (100).

61. Заключение Счетной палаты РФ по отчету Правительства РФ об исполнении федерального бюджета за 2006 г., представленному в форме про-

екта федерального закона «Об исполнении федерального бюджета за 2006 год». – С. 208-209 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/posl2006-tree_files-fl-35.pdf> (дата обращения: 14.03.2014).

62. Приложение № 1 к заключению Счетной палаты РФ на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов». – С. 27 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/pr2009-2011_1-tree_files-fl-8.pdf> (дата обращения: 10.11.2013).

63. Заключение на проект федерального закона № 305289-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Вестник Счетной палаты РФ. – 2010. – № 10 (154). – С. 24-27.

64. Отчет «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности действующих процедур государственной регистрации и постановки на налоговый учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также деятельности по предотвращению незаконных способов налоговой оптимизации с использованием фирм-«однодневок» в Управлении Федеральной налоговой службы по г. Москве и подведомственных ему инспекциях за 2009-2010 годы» // Вестник Счетной палаты РФ. – № 11 (167). – 2011. – С. 97-99.

65. Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

66. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

67. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

68. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 июня 2012 г. № ВАС-7104/12 по делу № А40-1164/11-99-7 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

69. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 октября 2002 г. по делу № А43-2699/02-30-112 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

70. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 4 января 2003 г. по делу № Ф04/4-1524/А27-2002 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

71. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22 августа 2003 г. по делу № А12-1382/03-С25 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

72. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 25 июля 2005 г. по делу № КА-А40/6616-05 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

73. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 апреля 2007 г. по делу № А56-19578/2006 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

74. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23 сентября 2009 г. по делу № КА-А40/9453-09-2 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

75. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23 сентября 2009 г. по делу № А26-6967/2008 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

76. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 1 июня 2010 г. по делу № А55-19680/2009 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

77. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 13 июля 2010 г. по делу № КА-А40/7211-10 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

78. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 октября 2011 г. по делу № А09-6854/2010 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

79. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 8 февраля 2012 г. по делу № А56-23858/2011 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

80. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27 февраля 2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

81. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 июня 2012 г. по делу № А56-73753/2010 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

82. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19 ноября 2012 г. по делу № А40-37344/11-107-160 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

83. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 22 декабря 2008 г. по делу № А78-4135/2008-С3-22/142 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

84. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 5 декабря 2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

85. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

Правовые акты, утратившие силу

86. Закон СССР от 04.06.1990 г. № 1529-1 «О предприятиях в СССР» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1990. – № 25. – Ст. 460.

87. Закон РСФСР от 25.12.1990 г. № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1990. – № 30. – Ст. 418.

88. Постановление ВС РСФСР от 25.12.1990 г. № 446-1 «О порядке введения в действие Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Ведомости ВС РСФСР. – 1990. – № 30. – Ст. 419.

89. Постановление Совета Министров РСФСР от 25.12.1990 г. № 601 «Об утверждении Положения об акционерных обществах» // СП РСФСР. – 1991. – № 6. – Ст. 92.

90. Указ Президента РФ от 07.10.1992 г. № 1186 «О мерах по организации рынка ценных бумаг в процессе приватизации государственных и муниципальных предприятий» // Российская газета. – 1992. – 16 окт.

91. Федеральный закон от 30.11.1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» // СЗ РФ. – 1995. – № 49. – Ст. 4697.

92. Приказа Министерства финансов РФ от 13.01.2000 г. № 5н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000» // Российская газета. – 2000. – 16 мая.

93. Рекомендация Коллегии Евразийской экономической комиссии от 20.06.2012 г № 1 «О правилах проверки влияния взаимосвязи между продавцом и покупателем на стоимость сделки» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.tsouz.ru>> (дата обращения: 14.03.2014).

Зарубежные правовые акты

94. Торговое уложение Германии, Закон об акционерных обществах, Закон об обществах с ограниченной ответственностью, Закон о производственных и хозяйственных кооперативах на русском языке: учебник / отв. ред. В. Бергман, Т.Ф. Яковлева. – Гамбург : Jourist Verlags GmbH, 2005.

95. Code de commerce (Торговый кодекс Франции) // legifrance. Code de commerce [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379&dateTexte=20131107>> (дата обращения: 14.03.2014).

96. City Code on Takeovers and Mergers (Кодекс сити по слияниям и поглощениям), Eight edition (20 May 2006) // Panel on Takeovers and Mergers [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.thetakeoverpanel.org.uk/the-code/download-code>> (дата обращения: 14.03.2014).

97. Corporations Act 2001 (Закон Австралии о корпорациях), Act # 50 of 2001 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/num_act/ca2001172/> (дата обращения: 14.03.2014).

Монографии, учебники, учебные пособия

98. Байтин, М. И. Вопросы общей теории государства и права [Текст] / М. И. Байтин. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2006. – 400 с.

99. Брызгалин, А. В., Берник, В. Р., Головкин, А. Н., Заринов, В. М., Попов, О. Н. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный) [Текст] / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : «Аналитика-Пресс», 1999. – 592 с.

100. Венедиктов, А. В. Избранные труды по гражданскому праву [Текст] / А. В. Венедиктов. В 2 т. Т. I. – М. : «Статут», 2004. – 463 с.

101. Винницкий, Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики [Текст] / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юридический центр «Пресс», 2003. – 397 с.

102. *Винницкий, Д. В.* Субъекты налогового права [Текст] / Д. В. Винницкий. – М. : «Норма», 2000. – 192 с.
103. *Генкин, А. С.* Эффективный траст: опыт Западной Европы и российская практика [Текст] / А. С. Генкин. – М. : Издательский Дом «АЛЬПИНА», 1999. – 220 с.
104. *Горбунова, О. Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России: научно-популярная монография [Текст] / О. Н. Горбунова. – М. : ООО «Издательство «Элит», 2012. – 296 с.
105. *Григораш, И. В.* Зависимые юридические лица в гражданском праве: опыт сравнительно-правового исследования [Текст] / И. В. Григораш. – М. : «Волтерс Клувер», 2007. – 184 с.
106. *Демин, А. В.* Налоговое право России: учеб. пособие [Текст] / А. В. Демин. – Красноярск : «РУМЦ ЮО», 2006. – 329 с.
107. *Долинская, В. В., Фалеев В. В.* Миноритарные акционеры: статус, права и их осуществление [Текст] / отв. ред. В. В. Долинская. – М. : «Волтерс Клувер», 2010.
108. *Ефимова, Л. Г.* Банковское право. Т. 1: Банковская система Российской Федерации [Текст] / Л. Г. Ефимова. – М. : «Статут», 2010.
109. Защита прав потребителей финансовых услуг / М. Д. Ефремова, В. С. Петрищев, С. А. Румянцев и др. ; отв. ред. Ю. Б. Фогельсон [Текст]. – М. : «Норма», «Инфра-М», 2010.
110. *Землин, А. И.* Налоговое право: учебник [Текст] / А. И. Землин. – М. : «Инфра-М», 2005. – 304 с.
111. *Зенин, И. А.* Гражданское и торговое право зарубежных стран: учеб. пособие [Текст] / И. А. Зенин. – М. : «Высшее образование», 2008. – 238 с.
112. *Иоффе, О. С.* Избранные труды по гражданскому праву: Из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права» [Текст] / О. С. Иоффе. – 3-е изд., испр. – М. : «Статут», 2009. – 782 с.

113. *Клейменова, М. О.* Налоговое право: учебное пособие [Текст] / М. О. Клейменова. – М. : «Синергия», 2013.
114. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой [Текст] / под ред. проф. Т. Е. Абовой и А. Ю. Кабалкина; Ин-т государства и права РАН. – М. : Юрайт-Издат; Право и закон, 2003. – 880 с.
115. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) [Текст] / под ред. Н. Д. Егорова, А. П. Сергеева. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : «ТК Велби», Изд-во «Проспект», 2006. – 896 с.
116. Коммерческое право зарубежных стран: учебник [Текст] / под ред. В. Ф. Попондопуло. – СПб. : Издательский Дом С.-Петерб. гос. ун-та, Издательство юридического факультета С.-Петерб. гос. ун-та, 2005. – 504 с.
117. Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации / вступ. ст. А. Л. Маковского [Текст]. – М. : «Статут», 2009. – 160 с.
118. Концепция развития законодательства о юридических лицах (проект) (Редакционный материал) [Текст] // Вестник гражданского права. 2009. № 2.
119. Корпоративное право: Актуальные проблемы теории и практики [Текст] / под общ. ред. В. А. Белова. – М. : «Издательство Юрайт», 2009. – 678 с.
120. Корпоративное право: учебник [Текст] / Е. Г. Афанасьева, В. Ю. Бакшинская, Е. П. Губин и др.; отв. ред. И. С. Шиткина. – М. : «Волтерс Клувер», 2007.
121. *Кулагин, М. И.* Избранные труды по акционерному и торговому праву [Текст] / М. И. Кулагин. – 2-е изд., испр. – М. : «Статут», 2004. – 363 с.
122. *Кучеров, И. И.* Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография [Текст] / И. И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.

123. *Ломакин, Д. В.* Очерки теории акционерного права и практики применения акционерного законодательства [Текст] / Д. В. Ломакин. – М. : «Статут», 2005. – 221 с.
124. *Матузов, Н. И., Малько, А. В.* Теория государства и права: учебник [Текст] / Н. И. Матузов, А. В. Малько. М. : «Юристъ», 2004. – 512 с.
125. Модернизация экономики и глобализация [Текст]: в 3 кн. / Кн. 3. /отв. ред. Е. Г. Ясин. – М. : Издательский дом ГУ-ВШЭ, 2009.
126. Налоговое право России: учебник для вузов [Текст] / отв. ред. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : «Норма», 2004.
127. Налогообложение иностранных компаний в России: сборник материалов правоприменительной практики [Текст]. Вып. 1 / сост. Е. В. Овчарова; научн. ред. М. Ф. Ивлева. – М. : «Статут», 2004. – 204 с.
128. *Непесов, К. А.* Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран [Текст] / К. А. Непесов. – М. : «Волтерс Клувер», 2007.
129. *Ойгензихт, В. А.* Презумпции в советском гражданском праве [Текст] / В. А. Ойгензихт. – Душанбе : Изд-во «Ирфон». 1976. – 190 с.
130. Основные институты гражданского права зарубежных стран [Текст] / отв. ред. В. В. Залесский. – М. : «Норма», 2009. – 1184 с.
131. Основы германского и международного экономического права: учебное пособие [Текст] / Х. Й. Шмидт-Тренц, Ю. Плате, М. Пашке и др. – СПб. : Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ, 2007. – 736 с.
132. Очерки налогово-правовой науки современности: монография [Текст] / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков : Право, 2013. – 680 с.
133. *Покровский, И. А.* Основные проблемы гражданского права [Текст] / И. А. Покровский. – Изд. 6-е, стереотип. – М. : «Статут», 2013. – 351 с.

134. Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. / Т. 2: Конституционные основы правовой системы Украины и проблемы ее совершенствования [Текст] / под общ. ред. Ю. П. Битяка. Харьков, 2011. – 632 с.
135. Правовая система Украины: история, состояние и перспективы: в 5 т. / Т. 3: Гражданско-правовые науки. Частное право [Текст] / под общ. ред. Н. С. Кузнецовой. Харьков, 2011. – 680 с.
136. Предпринимательское право России: учеб. [Текст] / отв. ред. В. С. Белых. – М. : «Проспект», 2010. – 656 с.
137. Публичные финансы и финансовое право: сборник научных трудов к 10-летию кафедры финансового права Высшей школы экономики [Текст] / Р. Е. Артюхин, Ю. В. Гинзбург, Ю. В. Гинзбург и др. ; под ред. А. Н. Козырина. – М., 2012. – 674 с.
138. *Рождественская, Т. Э.* Банковский надзор в Российской Федерации: теоретико-правовые основы: монография [Текст] / Т. Э. Рождественская. – М. : Юридическое издательство «ЮРКОМПАНИ», 2012. – 216 с.
139. *Старых, Ю. В.* Усмотрение в налоговом правоприменении [Текст] / под ред. М. В. Карасевой. – М. : «Юриспруденция», 2007. – 176 с.
140. *Сыродоева, О. Н.* Акционерное право США и России (сравнительный анализ) [Текст] / О. Н. Сыродоева. – М. : Издательство «Спарк», 1996. – 112 с.
141. *Таль, Л. С.* Трудовой договор: Цивилистическое исследование [Текст] / Л. С. Таль. – М. : «Статут», 2006. – 539 с.
142. Таможенное право: учебник для вузов [Текст] / под ред. Х. А. Андриашина. – М., 2006.
143. *Тархов, В. А.* Гражданское права. Общая часть. Курс лекций [Текст] / В. А. Тархов. – Чебоксары : Чув. кн. изд-во, 1997.
144. Теория государства и права: курс лекций [Текст] / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : «Юристь», 2004. – 768 с.

145. *Тосунян, Г. А.* Актуальные проблемы банковского и смежного законодательства : Выпуск 1 [Текст] / Г. А. Тосунян. – М. : ЗАО «Олимп – Бизнес», 2011. – 304 с.
146. *Тосунян, Г. А., Викулин, А. Ю.* Финансовое право: конспекты лекции и схемы: учеб. пособие [Текст] / Г. А. Тосунян, А. Ю. Викулин. – 2-е изд. – М. : «Дело», 2002. – 224 с.
147. Учебник по публичному и частному праву в 2-х томах. Т.1: публичное право / под ред. Г. П. Толстопятенко. – М. : «Статут», 2008.
148. Финансовое право: учебник [Текст] / А. Р. Батяева, К. С. Бельский, Т. А. Вершило и др. ; отв. ред. С. В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. – М. : «КОНТРАКТ», «Волтерс Клувер», 2011.
149. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2012. – 752 с.
150. Финансовое право: учебник / под. ред. О. Н. Горбуновой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : «Юристъ», 2000. 495 с.
151. *Хопт, Клаус Й.* Право компаний и рынок капиталов [Текст] / Хопт, Клаус Й. пер. с англ. Ю. М. Юмашева. – М. : ООО «Книгодел», 2005. 88 с.
152. *Чантурия, Л. Л.* Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права) [Текст] / Л. Л. Чантурия. – М. : «Статут», 2006. – 349 с.
153. *Черепяхин, Б. Б.* Труды по гражданскому праву [Текст] / Б. Б. Черепяхин. – М. : «Статут», 2001. – 479 с.
154. *Шавров, А. В.* Финансовое право Российской Федерации: учебно-методический комплекс [Текст] / А. В. Шавров. – 7-е изд., доп. и перераб. – М. : Изд. центр «ЕАОИ», 2008. – 318 с.
155. *Шепенко, Р. А.* Налоговое право Китая: источники и субъекты [Текст] / Р. А. Шепенко. – М. : «Статут», 2004. – 414 с.

156. *Шиткина, И. С.* Холдинги. Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группе компаний [Текст] / И. С. Шиткина. М., 2008.

157. *Шумилов, В. М.* Международное финансовое право : учебник [Текст] В. М. Шумилов. – М. : Междунар. отношения, 2005. – 432 с.

158. *Щекин, Д. М.* Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : «Статут», 2008. – 412 с.

Научные статьи

159. *Алтухова, Е. В.* Взаимозависимость физических лиц в целях налогообложения [Текст] / Е. В. Алтухова // Право и экономика. – 2009. – № 10. – С. 43-49.

160. *Ашмарина, Е. М.* Взаимообусловленность системы финансового права и финансовой системы в Российской Федерации [Текст] / Е. М. Ашмарина // Финансовое право. – 2008. – № 7. – С. 4-11.

161. *Борзунова, О. А.* Взаимозависимость и налоги: новый аспект под влиянием судебной практики [Текст] / О. А. Борзунова // Вестник арбитражной практики. – 2011. – № 4. – С. 51-57.

162. *Борисова, В. И.* Органы управления юридического лица – его институционально-функциональные представители [Текст] / В. И. Борисова // Юридическая наука и образование. – 2011. – Выпуск 4. – С. 129-137.

163. *Боровский, А. Б.* Контроль: его сущность, цели и признаки [Текст] / А. Б. Боровский // Право и государство: теория и практика. – 2007. – № 8 (32). – С. 41-45.

164. *Брук, Б. Я.* Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы [Текст] / Б. Я. Брук // Закон. – 2013. – № 4. – С. 54-62.

165. *Вахитов, Р., Вознюк, Е.* Концепция бенефициарной собственности в судебной практике Украины и России [Текст] / Р. Вахитов, Е. Вознюк // Legal Insight. – 2013. – № – 5 (21) [Электронный ресурс]. URL: <<http://legal>

insight.ru/koncepcija-beneficiarnoj-sobstvennosti-v-sudebnoj-praktik e-ukrainy-i-rossii> (дата обращения: 14.03.2014).

166. *Вахитов, Р. Р., Гидирим, В. А., Лепшиков, К. М.* Концепция «бенефициарного собственника» в свете решения Налогового суда Канады по делу компании Prevost Car Inc [Текст] / Р. Р. Вахитов, В. А. Гидирим, К. М. Лепшиков // Налоговед. – 2008. – № 7 [Электронный ресурс]. URL: <<http://nalogoved.ru/art/651>> (дата обращения: 14.03.2014).

167. *Винницкий, Д. В.* Корпоративные объединения со сложной структурой: понятие и особенности налогообложения [Текст] / Д. В. Винницкий // Финансовое право. – 2004. – № 2. – С. 55-58.

168. *Винницкий, Д. В.* Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения [Текст] / Д. В. Винницкий // Корпоративный юрист. – 2005. – № 1. – С. 23-27.

169. *Генералова, Н. В.* Преобладание сущности над формой [Текст] / Н. В. Генералова // Финансы и бизнес. – 2011. – № 3. – С. 170-184.

170. *Гутников, О. В.* Содержание корпоративных отношений [Текст] / О. В. Гутников // Журнал российского права. – 2013. – № 1. – С. 26-39.

171. *Дедова, М. Д.* Раскрытие информации и реклама ценных бумаг: различия правового регулирования в России и США [Текст] / М. Д. Дедова // Предпринимательское право. – 2012. – № 3. – С. 44-48.

172. *Демин, А. В.* Фикции в нормах налогового права [Текст] / А. В. Демин // Финансовое право. – 2013. – № 4. – С. 22-28.

173. *Илларионова, Н. В.* Значение правовых фикций в налоговых спорах [Текст] / Н. В. Илларионова // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 24 - 27.

174. *Карасева, М. В.* Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса РФ [Текст] / М В. Карасева // Журнал российского права. – № 9. – 2002. – С. 71-80.

175. *Киселева, С. С.* Критерии взаимозависимости [Текст] / С. С. Киселева // Российский налоговый курьер. – 2009. – № 13-14 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).
176. *Кондрашова, Н. А.* Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации [Текст] / Н. А. Кондрашова // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 10 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).
177. *Конин, Н. М.* К вопросу о понятии и содержании государственного управления [Текст] / Н. М. Конин // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2012. – № 2 (84). – С. 159-163.
178. *Копина, А. А.* Взаимозависимость физических лиц по признаку подчинения по должностному положению [Текст] / А. А. Копина // Финансовое право. – 2010. – № 9. – С. 27-31;
179. *Копина, А. А.* Влияние взаимозависимости на правовое положение налогоплательщиков-физических лиц [Текст] / А. А. Копина // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 34-41.
180. *Копина, А. А.* Иные основания признания лиц взаимозависимыми, выработанные судебной практикой [Текст] / А. А. Копина // Финансовое право. – 2010. – № 7. – С. 27-32.
181. *Корнева, Е. А., Ткачев, В. Н.* Взыскание задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам в бюджет с зависимых (дочерних) обществ юридических лиц [Текст] / Е. А. Корнева, В. Н. Ткачев // Налоги. – 2006. – № 3 [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).
182. *Красавчиков, О. А.* Гражданские организационно-правовые отношения [Текст] / О. А. Красавчиков // Советское государство и право. – 1966. – № 10. – С. 50-57.
183. *Кудряшова, Н.* Контроль за ценами по сделкам с иностранными компаниями [Текст] / Н. Кудряшова // Слияния и поглощения. – 2011. – № 11

(105), [Электронный ресурс]. - Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (по состоянию на: 14.03.2014).

184. *Литвинникова, К. Ю., Штукмастер, И. Б.* Контролируемые сделки [Текст] / К. Ю. Литвинникова, И. Б. Штукмастер // Закон. – 2013. – № 1. – С. 71-74.

185. *Маклаков, В. А.* Власть большинства в акционерных компаниях [Текст] / В. А. Маклаков // Вестник гражданского права. – 1914. – № 2. – С. 137-147.

186. *Мухаметшин, Т.* Современные механизмы раскрытия и предоставления информации на рынке ценных бумаг [Текст] / Т. Мухаметшин // Хозяйство и право. – 2012. – № 1. – С. 34-41.

187. *Окуджава, В. В.* Соотношение принципов «приоритета содержания над формой» в бухгалтерском учете и налоговом праве [Текст] / В. В. Окуджава // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 4 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.auditfin.com/fin/2011/4/02_07/02_07%20.pdf> (дата обращения: 14.03.2014).

188. *Разгильдиев, А. В., Попов, П. А.* Недостаточная капитализация как основание проверки рыночности условий займа [Текст] / А. В. Разгильдиев, П. А. Попов // Закон. – 2013. – № 1. – С. 58-67.

189. *Савицкий, А. А.* К вопросу о правосубъектности, взаимозависимости, возможностях создания предпринимательских объединений [Текст] / А. А. Савицкий // Юрист. – 2012. – № 17. – С. 13-16.

190. *Смирных, С. Е.* Проблемы классификации прав налогоплательщиков в свете совершенствования законодательства о налогах и сборах [Текст] / С. Е. Смирных // Законодательство и экономика. – 2006. – № 12. – С. 35-43.

191. *Степанов, Д. И.* Феномен корпоративного контроля [Текст] / Д. И. Степанов // Вестник гражданского права. – 2009. – № 9. – С. 142-206.

192. *Стефанишин, С., Широкинский, А.* Иностранные инвестиции: контроль со стороны ФАС [Текст] / С. Стефанишин, А. Широкинский // Конкуренция и право. – 2012. – № 3. – С. 46-49.
193. *Суворов, Е. Д.* Договоры об осуществлении корпоративных прав [Текст] / Е. Д. Суворов // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2011. – № 10. – С. 44-71.
194. *Суворов, Е. Д.* К вопросу о допустимости осуществления права голосования по указанию третьего лица за вознаграждение [Текст] / Е. Д. Суворов // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2011. – № 9. – С. 28-37.
195. *Тарибо, Е. В.* Судебные доктрины и практика Конституционного Суда Российской Федерации [Текст] / Е. В. Тарибо // Право и политика. – 2005. – № 2. – С. 118-122.
196. *Файзрахманова, Л. М.* Некоторые особенности определения взаимозависимости налогоплательщиков [Текст] / Л. М. Файзрахманова // Налоги. – 2012. – № 3. – С. 14-17.
197. *Фатхутдинов, Р. С.* Существо и форма в налоговых отношениях [Текст] / Р. С. Фатхутдинов // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2012. – № 9. – С. 34-51.
198. *Цепов, Г. В.* Обеспечение интересов головной компании в холдинге [Текст] / Г. В. Цепов // Закон. – 2007. – № 3. – С. 75-88.
199. *Шиткина, И. С.* Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков [Текст] / И. С. Шиткина // Хозяйство и право. – 2012. – № 5. – С. 3-23.
200. *Шиткина, И. С.* Правовое регулирование экономической зависимости [Текст] / И. С. Шиткина // Хозяйство и право. – 2010. – № 8. – С. 31-53.
201. *Щербинина, В.* Правовая природа корпоративных відносин / В. Щербинина // Українське комерційне право. – 2006. – № 7. – С. 10-14.

202. *Ярмак, А. В., Зорина, Р. С.* Всеобъемлющая взаимозависимость: миф или реальность? [Текст] / А. В. Ярмак, Р. С. Зорина // Законодательство. – 2012. – № 12. – С. 43-47.

Диссертации и авторефераты диссертаций

203. *Алиев, З. М.* Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [Текст] / З. М. Алиев : автореф. дис. ... канд. экон. наук. – М., 2011. – 28 с.

204. *Алтухова, Е. В.* Взаимозависимые лица в налоговом праве [Текст] / Е. В. Алтухова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 26 с.

205. *Анисимов, А. В.* Сравнительно-правовой анализ форм зависимости хозяйствующих субъектов в Российской Федерации и Федеративной Республике Германия [Текст] / А. В. Анисимов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 31 с.

206. *Астемирова, Л. А.* Презумпции в российском праве [Текст] / Л. А. Астемирова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 24 с.

207. *Ашмарина, Е. М.* Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации [Текст] / Е. М. Ашмарина : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2005. – 51 с.

208. *Батарин, А. А.* Правовое регулирование исчисления налога [Текст] / А. А. Батарин : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 268 с.

209. *Беликова, К. М.* Правовое регулирование торгового оборота и кодификация частного права в странах Латинской Америки [Текст] / К. М. Беликова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2010. – 55 с.

210. *Белоусова, И. Е.* Правовое регулирование механизма передачи полномочий единоличного исполнительного органа юридического лица управляющей организации [Текст] / И. Е. Белоусова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 26 с.

211. *Вилкин, С. С.* Гражданско-правовая природа волевых актов коллегиальных органов юридического лица [Текст] / С. С. Вилкин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2009. – 30 с.
212. *Вилкин, С. С.* Гражданско-правовая природа волевых актов коллегиальных органов юридического лица [Текст] / С. С. Вилкин : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2009.
213. *Галяутдинова, А. С.* Коллективные субъекты финансового права [Текст] / А. С. Галяутдинова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 26 с.
214. *Громов, В. В.* Правовой статус основного хозяйственного общества как субъекта гражданско-правовой ответственности по обязательствам дочернего общества [Текст] / В. В. Громов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – 25 с.
215. *Гурин, Н. В.* Группа лиц по антимонопольному законодательству Российской Федерации [Текст] / Н. В. Гурин : автореф. ... канд. юрид. наук. – Санкт-Петербург, 2011. – 18 с.
216. *Зайцева, Л. В.* Правовые аспекты антимонопольного регулирования электроэнергетики на внутреннем рынке Европейского Союза [Текст] / Л. В. Зайцева : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 156 с.
217. *Звездина, Т. М.* Правовое положение дочерних и зависимых хозяйственных обществ [Текст] / Т. М. Звездина : дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 2003.
218. *Звездина Т.М.* Правовое положение дочерних и зависимых хозяйственных обществ [Текст] / Т. М. Звездина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 2003. – 24 с.
219. *Зурабян, А. А.* Корпоративные правоотношения как вид гражданских правоотношений [Текст] / А. А. Зурабян : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 32 с.

220. *Иконникова, О. А.* Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) [Текст] / О. А. Иконникова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2009. – 25 с.

221. *Калинина, А. В.* Аффилированные лица как особый субъект правоотношений (вопросы теории и практики) [Текст] / А. В. Калинина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2010. – 28 с.

222. *Кистенев, К. И.* Система субъектов российского права в условиях рыночных отношений [Текст] / К. И. Кистенев : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2011. – 26 с.

223. *Копина, А. А.* Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях [Текст] / А. А. Копина : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – 24 с.

224. *Крашенинникова, М. Е.* Правовые проблемы налогообложения вертикальных интегрированных структур [Текст] / М. Е. Крашенинникова : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2009. – 27 с.

225. *Крылов, В. Г.* Актуальные проблемы правового регулирования отношений между основным-дочерним (зависимым) обществами [Текст] / В. Г. Крылов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006. – 25 с.

226. *Лавров, М. В.* Риск в сфере корпоративного контроля: гражданско-правовые аспекты [Текст] / М. В. Лавров : дис. ... канд. юрид. наук. – Волгоград, 2006. – 200 с.

227. *Михайлов, Н. И.* Проблемы правовой организации финансово-промышленных групп в России [Текст] / Н. И. Михайлов : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2005. – 48 с.

228. *Могилевский, П. С.* Формирование органов управления общества с ограниченной ответственностью и принятие ими решений в процессе своей деятельности [Текст] / П. С. Могилевский : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 24 с.

229. *Нанаева, Э. А.* Гражданско-правовая ответственность основного общества (товарищества) по обязательствам дочернего общества в праве Рос-

сии и Германии [Текст] / Э. А. Нанаева : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 28 с.

230. *Пайзулаев, И. Р.* Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики) [Текст] / И. Р. Пайзулаев : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. – М., 2012. – 46 с.

231. *Пастушенко, Е. Н.* Правовые акты Центрального банка Российской Федерации [Текст] / Е. Н. Пастушенко : Финансово-правовые аспекты теории: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2006. – 53 с.

232. *Пилипенко, А. А.* Принципы финансового права России и их нормативное закрепление [Текст] / А. А. Пилипенко : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2013. – 26 с.

233. *Покачалова, Е. В.* Публичный долг: Теоретические и практические аспекты российского финансового права [Текст] / Е. В. Покачалова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2007. – 66 с.

234. *Попов, В. В.* Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики [Текст] / В. В. Попов : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2012. – 54 с.

235. *Раевская, Т. С.* Правовое регулирование отношений зависимости между юридическими лицами по законодательству Российской Федерации и Англии [Текст] / Т. С. Раевская : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – 25 с.

236. *Разгильдиева, М. Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения [Текст] / М. Б. Разгильдиева : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Саратов, 2011. – 54 с.

237. *Сергеев, А. Г.* Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц [Текст] / А. Г. Сергеев : автореф. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 29 с.

238. *Сергеев, А. Г.* Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц [Текст] / А. Г. Сергеев : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2010. – 171 с.

239. *Смирных, С. Е.* Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков [Текст] / С. Е. Смирных : автореф. дис. ...канд. юрид. наук. – М., 2006. – 24 с.

240. *Тимофеев, С. В.* Правовое регулирование предпринимательской деятельности банков в Российской Федерации [Текст] / С. В. Тимофеев : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2010. – 50 с.

241. *Харитонова, Ю. С.* Отражение функции управления в институтах гражданского права [Текст] / Ю. С. Харитонова : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2011. – 68 с.

242. *Церенов, Б. В.* Консолидация налогоплательщиков как правовая категория [Текст] / Б. В. Церенов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – 24 с.

243. *Челышев, М. Ю.* Система межотраслевых связей гражданского права: цивилистическое исследование [Текст] / М. Ю. Челышев : дис. ... д-ра юрид. наук. – Казань, 2009. – 501 с.

244. *Швец, А. В.* Нормативно-правовое обеспечение законных интересов субъектов налоговых правоотношений [Текст] / А. В. Швец : автореф. дис. ...канд. юрид. наук. – Саратов, 2013. – 22 с.

245. *Щекин, Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве [Текст] / Д. М. Щекин : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2001. – 200 с.

246. *Юнак, А. А.* Проблемы правового регулирования налогового контроля и учета крупнейших налогоплательщиков [Текст] / А. А. Юнак : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2009. – 26 с.

Иностранная литература

247. *Barca F., Becht M.* (eds.) The Control of Corporate Europe. Oxford University Press, 2003. 331 p.

248. *Berle A.A., Means G.C.* The Modern Corporation and Private Property. New York: The MacMillan Company. 1932. 396 p.

249. *Bryan A. Garner.* Black's Law Dictionary. 9th edition, St. Paul, Thomson Reuters, 2009. 1920 p.

250. *Deborah A. DeMott*. The Mechanism of Control // Connecticut Journal Of Int'l Law (CONN. J. INT'L L.). Vol. 13:233. 1999. P. 233-255.

251. *Fama E. and Jensen M.* Separation of Ownership and Control, Journal of Law and Economics. 1983. P. 301-325.

252. *Grossman S., Hart O.* Takeover Bids, the Free-Rider Problem, and the Theory of the Corporation // The RAND Journal of Economics. 1980. Vol. 11. No. 1. P. 42-64.

253. *Manne H.G.* Mergers and the Market for Corporate Control // The Journal of Political Economy. Vol. 73. No. 2 (Apr., 1965). P. 110-120.

254. *Ruback R., Jensen M.* The market for corporate control: the scientific evidence // Journal of Financial Economics. 1983. Vol. 11. P. 5-50.

Справочная литература

255. Большой толковый словарь русского языка: Ок. 60 000 слов / под ред. Д. Н. Ушакова. – М. : Изд-во АСТ, Изд-во Астрель, 2004. – 1268 с.

256. Даль, В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 2 т. / Т. 1 : А-О / под ред. Дружинина Е., Костраба И., Кадыров Д. и др. – Тверь : ОАО «Тверской полиграфический комбинат», 2000. – 719 с.

257. Ожегов, С. И. Словарь русского языка : Ок. 57 000 слов / под ред. Н. Ю. Шведовой. – 18-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз., 1986. – 797 с.

Ресурсы сети «Интернет»

258. Информационный обзор «Новое законодательство о стимулировании добычи углеводородов на континентальном шельфе РФ» [Электронный ресурс]. URL: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20 Assets/ Documents/Deloittes-Expert-Opinion/Shelf_law_final_rus.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Russia/Local%20Assets/Documents/Deloittes-Expert-Opinion/Shelf_law_final_rus.pdf)> (дата обращения: 14.03.2014).

259. Краткий обзор МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности» и МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.ey.com/KZ/ru/Issues/IFRS>> (дата обращения: 14.03.2014).

260. Крашенинникова, М. Е. Практические аспекты применения правил недостаточной капитализации в России [Электронный ресурс] / М. Е. Крашенинникова // Материалы ежегодной конференции «Управление налоговыми рисками и трансфертное ценообразование», состоявшейся 21-22 февраля 2013 г. [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.nsplaw.com/press-center/article/uid/transfertnoe-cenoobrazovaniepodvedenyitogi-2012-goda>> (дата обращения: 14.03.2014).

261. Практическое руководство по применению МСФО – Консолидированная финансовая отчетность: пересмотр определения контроля [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pwc.ru/en_RU/ru/ifrs/publications/assets/practical-guide-consolidated-financial-statements-2012.pdf> (дата обращения: 14.03.2014).

262. Проект № 238827-6 Федерального закона «Об основах государственного частного партнерства в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <<http://www.duma.gov.ru/systems/law/?number=238827-6+&sort=date>> (дата обращения 22.03.2014).

263. Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций)» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/03/main/KIK_2014-03-18.docx> (дата обращения 30.03.2014).

264. Рекомендации по реализации проектов государственно-частного партнерства в субъектах Российской Федерации. М., 2013 [Электронный ресурс]. URL: <<http://pppcenter.ru/docs/ppp.pdf>> (дата обращения: 26.03.2014).

265. Сухарев, И. Аналитический доклад «Возможности сближения налогового и бухгалтерского учета» [Электронный ресурс] / И. Сухарев. URL: <http://www.nsfo.ru/docs/Doklad18_03_2008%20.pdf> (дата обращения: 14.03.2014).

