

*На правах рукописи*

**Иволжатов Алексей Викторович**

**ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЮРИДИЧЕСКИЕ ЛИЦА  
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Саратов – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

**Научный руководитель** доктор юридических наук, доцент  
**РАЗГИЛЬДИЕВА Маргарита Бяшировна**

**Официальные оппоненты:** **ГРАЧЕВА Елена Юрьевна**  
доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный юрист России,  
ФГБОУ ВПО «Московский государственный  
юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), первый проректор

**ТАРЕНКОВА Ольга Александровна**  
кандидат юридических наук, доцент,  
ГБОУ ВПО «Московский городской  
педагогический университет»  
(Самарский филиал), доцент

**Ведущая организация** ФГБОУ ВПО «Башкирский  
государственный университет»  
(институт права)

Защита диссертации состоится 18 июня 2014 года в 14:00 часов на заседании диссертационного совета Д-212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla.ru/diss.phtml>).

Автореферат разослан «    » апреля 2014 года.

**Ученый секретарь**  
**диссертационного совета**  **Кобзева Елена Васильевна**

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**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 права голоса в высшем органе управления, совмещение должностей в органах управления нескольких юридических лиц 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: аффилированные 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 от-

ношений «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, возникающих 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 форми-

рования 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. Григоращ, 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 Российской Федерации; акты федерального законодательства; постановления Правительства Российской Федерации и нормативные акты федеральных органов исполнительной власти; акты Президента Российской Федерации; 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 «связанные» 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 опреде-

лять решения и 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 юридических 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 соблюде-

нием 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.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы исследования; характеризуется степень научной разработанности проблемы; определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методологическая основы, а также нормативно-правовая база; формулируются основные результаты проведенного исследования, обусловившие научную новизну диссертации, приводятся данные об апробации результатов исследования.

В главе первой **«Взаимозависимость юридических лиц: сущность и особенности понятия в налоговом праве»**, состоящей из трех параграфов, исследуются особенности взаимозависимости с участием юридических лиц на основе выявления правовой природы и иных сущностных характеристик отношений, являющихся основанием признания лиц взаимозависимыми, систематизации форм их правового опосредования в целях налогообложения.

В первом параграфе *«Отношения «связанности» с участием юридических лиц: сущность, правовые формы и развитие правового регулирования»* анализируются отношения, в рамках которых одно лицо имеет возможность (легитимированную и (или) фактическую) оказывать влияние на процесс формирования воли другого лица – отношения, далее именуемые в работе 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. Констатировано, 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.

Во втором параграфе «*Финансово-правовое регулирование отношений с участием «связанных» юридических лиц*» 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 формирования 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 Гражданском кодексе 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 третьем параграфе «Взаимозависимость с участием юридических лиц как налогово-правовое понятие» исследовались характеристики взаимозависимости с участием юридических лиц и особенности 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 законодательстве 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, нецеле-

сообразно.

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 понятие, 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 заключенного 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 позво-

ляют 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».

**Глава вторая «Налогово-правовой статус взаимозависимых юридических лиц»**, включающая два параграфа, посвящена установлению содержания института взаимозависимости с участием юридических лиц и выявлению проблем правового регулирования налоговых отношений с участием таких субъектов.

*Первый параграф «Права и обязанности взаимозависимых юридических лиц в сфере налогообложения»* посвящен установлению содержания института взаимозависимости юридических лиц. Содержание определяется с учетом того, 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 рыночным 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 предлагается 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.

Во втором параграфе «Особенности налогообложения взаимозависимых юридических лиц: проблемы налогово-правового регулирования» проведено исследование содержания налогово-правового статуса взаимозависимых юридических лиц с учетом полученных ранее результатов. Это позволило выявить ряд проблем нормативно-правовой регламентации отношений с участием взаимозависимых юридических лиц и сформировать 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 перечисле-

ние 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 подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

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 замещении финансирования через участие в уставном капитале заемными средствами, возложив бремя такого опровержения на налогоплательщика. Такой подход будет соответствовать международной практике. Рекомендует-

ся 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»<sup>1</sup>).

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 положения, 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 от-

---

<sup>1</sup> 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).

ношению 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. абз. 2, 3, 6 п. 4 ст. 179.3 НК РФ, абз. 14 п. 5 ст. 179.3 НК РФ.

В заключении приводятся основные итоги проведенного исследования, формулируются научные выводы и обобщаются предложения, направленные на совершенствование нормативного закрепления налогово-правового статуса взаимозависимых юридических лиц, а также практики его применения.

**Основные результаты диссертационного исследования отражены в следующих опубликованных автором работах:**

*Статьи в рецензируемых научных изданиях,  
перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России*

1. *Иволжатов, А. В.* Перспективы совершенствования процедуры государственной регистрации юридических лиц [Текст] / А. В. Иволжатов // Lex Russica. – 2011. – № 5. – С. 1190-1193 (0,1 п.л.).

2. *Иволжатов, А. В.* Правовое регулирование участия объединений юридических лиц в финансовых правоотношениях: постановка проблемы [Текст] / А. В. Иволжатов // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 4. – С. 242-247 (0,3 п.л.).

3. *Иволжатов, А. В.* Взаимозависимые юридические лица как субъекты налоговых правоотношений [Текст] / А. В. Иволжатов // Казанская наука. – 2013. – № 9. – С. 231-233 (0,3 п.л.).

4. *Иволжатов, А. В.* Основания признания юридических лиц взаимозависимыми в контексте сравнительного межотраслевого исследования

[Текст] / А. В. Иволжатов // Актуальные проблемы российского права. – 2013. – № 11 (36). – С. 1434-1441 (0,7 п.л.).

5. *Иволжатов, А. В.* Основания взаимозависимости лиц как разновидность правовых презумпций [Текст] / А. В. Иволжатов // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 18-20 (0,4 п.л.).

*Статьи в иных научных изданиях*

6. *Иволжатов, А. В.* Развитие российского законодательства о юридических лицах в условиях сближения внутригосударственного и зарубежного права [Текст] / А. В. Иволжатов // Правореализация в условиях сближения международного и внутригосударственного права: компаративистский анализ : матер. V междунар. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов (Казань, 26-28 ноября 2010 г.) / сост. : С. В. Александров, И. И. Грифанов, Ю. М. Лукин и др. – Казань : Казан. ун-т, 2010. – С. 233-235 (0,1 п.л.).

7. *Иволжатов, А. В.* Развитие законодательства о юридических лицах на современном этапе реформирования российского гражданского права [Текст] / А. В. Иволжатов // Развитие международного и национального права на современном этапе : сб. докл. междунар. науч.-практ. конф.. – Рига : Компания с ограниченной ответственностью «Социальные технологии» (Sabiedrība ar ierobežotu atbildību «Sociālo tehnoloģiju augstskola»), 2011. – С. 163-165 (0,3 п.л.).

8. *Иволжатов, А. В.* Предварительный контроль государства за созданием юридических лиц: обязательный элемент формирования стабильного экономического оборота [Текст] / А. В. Иволжатов // Эволюция российского права [Текст] : тез. докл. IX всерос. науч. конф. молодых ученых и студентов (Екатеринбург, 22-23 апреля 2011 года). – Екатеринбург : Уральская государственная юридическая академия, 2011. – С. 47-49 (0,3 п.л.).

9. *Иволжатов, А. В.* Организационно-правовая форма государственной корпорации в отечественной системе юридических лиц: особенности правового статуса [Текст] / А. В. Иволжатов // Государство и право: современное состояние и перспективы развития : матер. междунар. науч.-практ. конф. (Астрахань, 28 апреля 2011 г.) / отв. ред. И. В. Петелина ; сост. И. В. Петелина. – Астрахань : Астраханский государственный университет, Изд. дом «Астраханский университет», 2011. – С. 93-97 (0,3 п.л.).

10. *Иволжатов, А. В.* Категория публично-правового юридического лица в отечественной правовой действительности [Текст] / А. В. Иволжатов // Норма. Закон. Законодательство. Право : матер. XIII всерос. науч.-практ.

конф. молодых ученых (Пермь, 28-30 апреля 2011 г.) Ч. 2 / науч. ред. О. А. Кузнецова. – Пермь : Перм. гос. ун-т, 2011. – С. 8-10 (0,1 п.л.).

11. *Иволжатов, А. В.* Государство и органы власти как участники частных и публичных правоотношений: особенности правосубъектности [Текст] / А. В. Иволжатов // Актуальные проблемы частноправового регулирования : матер. Всерос. IX научного форума (Самара, 27-28 мая 2011 г.) / науч. ред. Н. А. Баринов, отв. ред. С. В. Мартышкин. – Самара : Издательство «Самарский университет», 2011. – С. 115-118 (0,2 п.л.).

12. *Иволжатов, А. В.* О необходимости введения стадии приостановления процедуры государственной регистрации юридического лица [Текст] / А. В. Иволжатов // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 3-4 июня 2011 г.) / [редкол.: О. С. Ростова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2011. – С. 224-225 (0,2 п.л.).

13. *Иволжатов, А. В.* Гражданско-правовые способы объединения хозяйствующих субъектов: отечественный и зарубежный опыт регулирования [Текст] / А. В. Иволжатов // Правовое регулирование в условиях модернизации государственности: национальный и международный правовые аспекты : матер. VI междунар. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов / сост.: Ю. М. Лукин, И. Р. Асатуллин, А. П. Фролова, Т. А. Якунина. – Казань : Казан. ун-т, 2011. – С. 83-85 (0,1 п.л.).

14. *Иволжатов, А. В.* Средства объединения хозяйствующих субъектов в отечественном гражданском праве [Текст] / А. В. Иволжатов // Право. Законодательство. Личность. – Саратов : ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2011. – № 3 (13). – С. 63-67 (0,2 п.л.).

15. *Unity means of legal entities in russian civil legislation [Text] / A. V. Ivolzhatov // European Science and Technology : materials of the international research and practice conference, Vol. II, Wiesbaden, January 31st, 2012 / publishing office «Bildungszentrum Rodnik e. V.».* – с. Wiesbaden, Germany, 2012. – P. 213-217 (0,2 п.л.).

16. *Иволжатов, А. В.* Концепция «Corporate Control» в зарубежной и отечественной правовой доктрине [Текст] / А. В. Иволжатов // Конституционные основы гражданского судопроизводства: история, современное состояние и пути совершенствования : сб. ст. по матер. III междунар. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов (Саратов, 11-12 мая 2011 г.) / под ред. О. В. Исаенковой, М. Ю. Лебедева. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Сара-

товская государственная юридическая академия», 2012. – С. 278-281 (0,2 п.л.).

17. *Иволжатов, А. В.* Регулирование внешнего роста (объединения) хозяйствующих субъектов в антимонопольном праве Европейского Союза [Текст] / А. В. Иволжатов // Принципы права: теория и практика : сб. тез. докл. (по матер. III междунар. науч. конф. студентов и аспирантов, Саратов, 21 ноября 2011 г.) / [редкол.: О. Ю. Рыбаков (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. – С. 25-26 (0,1 п.л.).

18. *Иволжатов, А. В.* Юридическая природа межкорпоративного контроля [Текст] / А. В. Иволжатов // Традиции и новации в системе современного российского права : сб. тез. междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых. – Москва : Московская государственная юридическая академия, 2012. С. 248-249 (0,1 п.л.).

19. *Иволжатов, А. В.* Определение взаимозависимости по правилам Федерального закона № 227-ФЗ [Электронный ресурс] / А. В. Иволжатов // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2012» / отв. ред. А. И. Андреев, А. В. Андриянов, Е. А. Антипов, К. К. Андреев, М.В. Чистякова. – М. : МАКС Пресс, 2012. – 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM); 12 см. - Систем. требования: ПК с процессором 486+; Windows 95; дисковод DVD-ROM; Adobe Acrobat Reader (0,1 п.л.).

20. *Иволжатов, А. В.* «Контроль» и «зависимость» в отношениях с участием юридических лиц: теоретические аспекты [Текст] / А. В. Иволжатов // Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы : сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 31 мая 2012 г.) / [редкол.: Е. В. Покачалова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная академия», 2012. – С. 80-84 (0,2 п.л.).

21. *Иволжатов, А. В.* Правила признания лиц взаимозависимыми: новеллы законодательства [Текст] / А. В. Иволжатов // Юридическая наука и правоприменение (V Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. всерос. науч.-практ. конф. (Саратов, 1-2 июня 2012 г.) / [редкол. : О. Ю. Рыбаков (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2012. – С. 209-210 (0,1 п.л.).

22. *Иволжатов, А. В.* Правовое регулирование отношений с участием объединений юридических лиц: исторический аспект [Текст] / А. В. Иволжатов, М. Б. Разгильдиева // История российской правовой системы и правовой культуры : матер. междунар. науч. конф., посвящ. Году российской истории (Архангельск, 30 окт. – 1 нояб. 2012 г.). В 2 ч. – Ч. 2 / ред.-сост.

С.О. Шаляпин; Сев. (Арктич.) федер. ун-т им. И.В. Ломоносова. – Архангельск : Типогр. «А4», 2013. – С. 232-236 (0,3 п.л.).

23. *Иволжатов, А. В.* Особенности налогообложения объединений юридических лиц и их участников [Текст] / А. В. Иволжатов // Научные труды по финансовому праву: субъекты финансового права : матер. Третьей междунар. науч.-теорет. конф. «Худяковские чтения по финансовому праву» (Алматы, 7 декабря 2012 г.). – Алматы : ТОО «Налоговый эксперт», 2013. – Вып. 3. – С. 73-80 (0,5 п.л.).

24. *Иволжатов, А. В.* Основные особенности отечественной модели правового регулирования деятельности объединений юридических лиц [Текст] / А. В. Иволжатов // Реализация прав человека в деятельности правоохранительных органов : сб. тез. докл. (по матер. IV междунар. науч. конф. студентов, магистрантов и аспирантов, Саратов, 10 декабря 2012 г.) / под ред. С. А. Белоусова. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2013. – С. 158-160 (0,1 п.л.).

25. *Иволжатов, А. В.* Злоупотребления при упрощенной процедуре банкротства [Текст] / А. В. Иволжатов // Корпоративный юрист. – 2013. – № 2. – С. 4-8 (0,5 п.л.).

26. *Иволжатов, А. В.* Когда голосуют «префы» [Текст] / А. В. Иволжатов // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2013. – № 6 (109). – С. 30-34 (0,5 п.л.).

27. *Иволжатов, А. В.* Привлечение основных обществ к ответственности по обязательствам дочерних: ошибки практики правоприменения [Текст] / А. В. Иволжатов // Слияния и поглощения. – 2013. – № 5 (123). – С. 70-73 (0,5 п.л.).