

Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков*

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается новый для российской правовой системы институт – консолидация налогообложения прибыли участников холдинга с позиции налогового, общегражданского и корпоративного законодательства. Автор пытается ответить на сложные вопросы, возникающие «на стыке» различных отраслей права. Особое внимание уделяется правовой природе, содержанию и процедуре корпоративного одобрения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

ANNOTATION

The article describes a new institution in the Russian legal system – consolidation of holding members' profit taxation from the perspective of tax, civil and corporate legislation. The author tries to answer the difficult questions that arise across various branches of law. Special attention is paid to the legal nature, the content and the corporate procedure of approval of the agreement on formation of taxpayers consolidated group.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: консолидированная группа налогоплательщиков, консолидация налогообложения прибыли, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, корпоративное одобрение.

KEY WORDS: consolidated group of taxpayers, consolidation of the profit taxation, the agreement on the establishment of a consolidated group of taxpayers, corporate approval.

Введение института консолидированной группы налогоплательщиков

Федеральным законом от 16 ноября 2011 года № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»¹ раздел II части первой Налогового кодекса РФ дополнен главой 3¹ «Консолидированная группа налогоплательщиков». Концепция консолидации налогообложения в группе компаний уже давно обсуждалась специалистами² и представителями власти³, поэтому новеллы были ожидаемыми для предпринимательского сообщества. Консолидация налогообложения участников холдингов при уплате налога на прибыль соответствует практике большинства зарубежных стран и праву Европейского Союза. Могут отличаться консолидируемые налоги, основания консолидации, включая периметр консолидации, механизм консолидации и уплаты налога, но сам принцип, состоящий в том, что участники группы рассматриваются как одна экономическая единица, является базовым для законодательства большинства стран⁴.

* Данная работа выполнена с использованием СПС «КонсультантПлюс».

¹ Далее — Закон о консолидированной группе налогоплательщиков, Закон.

² См., например: Шиткина И. С. Холдинги. Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группе компаний. — М., 2008, с. 224-238.

³ Институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль в соответствии с Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов, разработанными Минфином России, должен был быть введен с 1 января 2009 года. www.taxpravo.ru/file/blob4922961206949057591888411128419. На базе указанного документа Министерство финансов РФ еще в апреле 2008 года представило в Правительство РФ проект федерального закона № 305289-5 «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». Этот законопроект рассматривался в «едином пакете» с изменениями в Налоговый кодекс РФ в части регулирования налогового контроля за трансфертным ценообразованием в холдингах. Известно, что соответствующие изменения были внесены в НК РФ Федеральным законом от 18 июля 2011 года № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» и вступили в силу с 1 января 2012 года.

⁴ Обзор, характеристика и анализ консолидированного налогообложения в законодательстве отдельных европейских стран, а также Австралии, Японии, в коммунитарном законодательстве Европейского Союза см.: Иконникова О. А. Консолидированная группа налогоплательщиков (на правах рукописи) // <http://www.remida.ru/ncd-5-15-69/info.html>.

Обобщая зарубежную практику, Д. Винницкий выделяет две существенно различающиеся модели консолидированного налогообложения холдингов. «Согласно первой консолидация осуществляется путем «приращения» налоговой правосубъектности материнской (управляющей) компании, т. е. головная организация получает возможность учитывать при исчислении и уплате ряда налогов финансовый результат деятельности дочерних компаний. Упрощенно говоря, в этом случае в целях исчисления отдельных налогов дочерние компании приравниваются по своему правовому положению к филиалам юридического лица – головной компании.

В соответствии со второй моделью в целях налогообложения признается правосубъектным с точки зрения налогового права все корпоративное объединение (холдинг), которое в отношении ряда налогов выступает как единый налогоплательщик, обеспечивающий централизованный налоговый учет по соответствующим налоговым платежам. Теоретически бремя исполнения обязанностей консолидированного налогоплательщика может быть возложено на любую компанию, входящую в данное корпоративное объединение (холдинг)»⁵.

Исходя из анализа Закона о консолидированной группе налогоплательщиков, консолидация налогообложения прибыли участников группы, предложенная в нем, не меняет основные принципы налогообложения, установленные российским законодательством, не предусматривает создания нового субъекта налогообложения в виде консолидированной группы⁶. При этом участники холдингов рассматриваются как консолидированная группа налогоплательщиков (далее — КГН), представляющих собой не просто совокупность самостоятельных организаций, а некое экономическое единство, в рамках которого ведется консолидированный налоговый учет (объектов, вычетов, доходов, расходов) и формируется сводная консолидированная налоговая база с возложением обязанности уплаты налога на одного из членов группы и солидарной ответственностью (по уплате налога, пеней, штрафа) всех членов группы.

Установленное Законом право на консолидированное налогообложение в целом – сложение доходов и убытков, зачет внутрифирменного оборота передачи доходов и продукции между материнским и дочерними хозяйственными обществами следует рассматривать в качестве преференции для групп компаний. Применение режима консолидированного исчисления налога на прибыль так же избавит налогоплательщиков от контроля налоговых органов за трансфертным ценообразованием между взаимозависимыми лицами, совершающими контролируемые сделки. Видимым для предпринимателей недостатком консолидации налогообложения прибыли является возможность привлечения участников консолидированной группы налогоплательщиков к солидарной ответственности по уплате налога на прибыль за других участников. Согласно п. 7 ст. 46 НК РФ в новой редакции в отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества одного или нескольких участников этой группы при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах в банках всех участников указанной консолидированной группы налогоплательщиков или при отсутствии информации об их счетах.

Важно также отметить, что переход на консолидацию налогообложения прибыли носит добровольный характер, поэтому каждая группа компаний вправе самостоятельно взвесить плюсы и минусы нового налогового режима и принять наиболее адекватное для себя решение.

Понятие консолидированной группы налогоплательщиков

⁵ См.: Винницкий Д. В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист, 2005, № 1, с. 24. Указанный автор отмечает, что кроме приведенных моделей есть другие, но модель консолидированного налогообложения все же считается преимущественной.

⁶ При использовании в Законе о консолидированной группе налогоплательщиков понятия «консолидированная группа налогоплательщиков» юридически налогоплательщиком признается только ответственный участник группы, поскольку только он отвечает формальным требованиям Закона, установленным для налогоплательщика. Согласно п. 3 ст. 25¹ НК РФ ответственным участником КГН признается участник КГН, на которого в соответствии с договором о создании данной группы возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.

Согласно п. 1 ст. 25¹ НК РФ консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании КГН в порядке и на условиях, которые предусмотрены Кодексом, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Однако не все российские холдинги могут выбрать режим консолидации налогообложения прибыли, а лишь те, которые отвечают установленным Законом о консолидированной группе налогоплательщиков критериям и условиям.

Условием членства организации в КГН является непосредственное и (или) косвенное участие в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации должна составлять не менее 90 процентов (п. 2 ст. 25² НК РФ). Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании КГН⁷. Участник КГН (сторона договора) так же обязан соответствовать следующим условиям: 1) не находиться в процессе реорганизации или ликвидации, 2) банкротства и 3) размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) КГН, превышает размер ее уставного (складочного) капитала.

Организации, участвующие в КГН, должны соответствовать «имущественным» критериям — их совокупные показатели за предшествующий год должны составлять:

- 10 млрд. руб. – в отношении налога на прибыль, НДС, акцизов, налога на добычу полезных ископаемых (без учета таможенных платежей);

- 100 млрд. руб. – в отношении выручки от продаж и прочих доходов;

- 300 млрд. руб. – в отношении активов согласно бухгалтерской отчетности (п. 5 ст. 25² НК РФ).

Не могут быть участниками КГН отдельные субъекты предпринимательской деятельности, в частности резиденты свободных экономических зон, банки, пенсионные фонды, участники рынка ценных бумаг, организации, применяющие специальные режимы и в особых областях деятельности, например, клиринговая, медицинская (см. подробнее в п. 6 ст. 25² НК РФ). Организация не может быть одновременно участником нескольких КГН.

Согласно Закону о консолидированной группе налогоплательщиков основанием перехода на новый режим налогообложения является договор. В статье будет рассмотрена правовая природа указанного договора, а также процедура его корпоративного одобрения. В частности, я попытаюсь ответить на вопросы: какими корпоративными решениями каждого участника КГН должно быть оформлено решение о подписании договора о создании КГН; каков состав полномочий, которые каждый из участников КГН может передать ответственному участнику КГН; каков порядок внесения изменений в договор о создании КГН и порядок его расторжения по соглашению сторон.

Правовая природа договора о создании КГН

Определить правовую природу договора о создании КГН важно, в том числе, для разрешения вопроса о полномочиях органов управления участников группы и порядке

⁷ Вопрос о периметре консолидации давно обсуждался среди специалистов — См.: Шиткина И. С. Холдинги. Правовое регулирование экономической зависимости..., с. 237. Должен ли он определяться только преобладающей долей участия в уставном капитале – тогда консолидированное налогообложение будет существовать только применительно к жестко структурированным имущественным холдингам — или основанием консолидации может быть иное обстоятельство, позволяющее устанавливать отношения экономического контроля, поскольку перечень оснований дочерности в соответствии со ст. 105 ГК РФ является открытым? При всем понимании того, что экономический контроль определяется не только долей участия в уставном капитале, представляется, что на первом этапе введения налоговой консолидации российских компаний основанием для применения консолидированного режима налогообложения может быть *только преобладающая доля участия в уставном капитале, выраженная цифрой*. Такое решение будет способствовать обеспечению определенности правовых предписаний и осуществлению «прозрачного» налогового администрирования.

принятия решения по заключению договора о создании КГН. Как следует из текста Закона, КГН создается в целях исчисления и уплаты налога на прибыль, то есть в самом Законе обозначена публично-правовая цель создания КГН, а договор служит правовым средством достижения указанной цели.

В соответствии с п. 1 ст. 420 ГК РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Однако мы наблюдаем все более активное использование договора и в публичных отношениях, включая налоговые — договор об инвестиционном налоговом кредите (ст. 67 НК РФ), договор о залоге с налоговым органом (ст. 73 НК РФ), соглашение о ценообразовании для целей налогообложения (ст. 105¹⁹ НК РФ). В сфере публичных правоотношений заключаются соглашения о разделе продукции⁸, концессионные соглашения⁹. Договоры применяются в международном праве, упоминаются в уголовном процессуальном законодательстве¹⁰. Активно договоры используются в сфере трудовых правоотношений. Причем один договор может регулировать отношения как в частноправовой, так и в публично-правовой сфере, и гражданское законодательство к таким договорам применяется субсидиарно.

Это позволило ученым сделать вывод, что в настоящее время «договор выступает в качестве универсального способа регулирования общественных отношений» и что «в связи с экспансией договоров в различные области регулирования отношений между людьми правомерна постановка вопроса о межотраслевом характере института договорного регулирования»¹¹. Характеризуя смешанный полиотраслевой, то есть многоотраслевой, договор, Д. Огородов и М. Чельшев¹² указывают: «Полиотраслевой смешанный договор — это не механическое соединение условий всех мыслимых договоров в один документ, а органичное «встраивание» отдельных условий в структуру «иностранного» договора». В частности, касаясь трудового договора, упомянутые авторы отмечают: «Комбинируя в одном договоре условия, происходящие из разных отраслей права, недопустимо искажать сущность отраслевого договора. Условия гражданско-правового характера могут быть направлены на дополнительное решение гражданско-правовых вопросов, которые связаны со спецификой труда конкретного работника, но не на лишение его прав и гарантий, предусмотренных трудовым законодательством»¹³.

Возможность заключения смешанных (полиотраслевых) договоров вытекает из законодательства и правоприменительной практики. Например, в п. 2 ст. 3 Закона о концессионных соглашениях определено, что концессионное соглашение является договором, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных федеральными законами. К отношениям сторон концессионного соглашения применяются в соответствующих частях правила гражданского законодательства о договорах, элементы которых наличествуют в концессионном соглашении, если иное не вытекает из Закона о концессионных соглашениях или существа самого соглашения.

В п. 1 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 17 марта 2004 года № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации» предусмотрено: «Если возник спор по поводу неисполнения либо ненадлежащего исполнения условий трудового договора, носящих гражданско-правовой характер (например, о

⁸ Согласно п. 3 ст. 1 Федерального закона от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» отношения, возникающие в процессе поисков, разведки и добычи минерального сырья, раздела произведенной продукции, а также ее транспортировки, обработки, хранения, переработки, использования, реализации или распоряжения иным образом, регулируются соглашением о разделе продукции, заключаемым в соответствии с указанным Законом. Права и обязанности сторон соглашения о разделе продукции, имеющие гражданско-правовой характер, определяются Законом о соглашениях о разделе продукции и гражданским законодательством РФ.

⁹ Статья 3 Федерального закона от 21 июля 2005 года № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» (далее — Закон о концессионных соглашениях).

¹⁰ В уголовном судопроизводстве лицо, совершившее преступление, и потерпевший могут заключить соглашение о примирении (ст. 76 Уголовного кодекса РФ).

¹¹ Гражданское право: Учебник. Т. 1 / Под ред. А. П. Сергеева. — М.: ООО «ТК Велби», 2008, с. 841.

С моей точки зрения, правильнее использовать термины «многоотраслевой», «полиотраслевой» договор вместо «межотраслевой», поскольку такие договоры регулируют правоотношения, возникающие в нескольких отраслях права, а не «между отраслями».

¹² См.: Огородов Д. В., Чельшев М. Ю. К вопросу о видах смешанных договоров в частном праве // СПС «КонсультантПлюс. Пресса и книги».

¹³ Огородов Д. В., Чельшев М. Ю. Конструкция смешанного договора в гражданском (частном) праве. — См.: Сделки: проблемы теории и практики: Сборник статей / Отв. ред. М. А. Рожкова. — М.: Статут, 2008, с. 310-355.

предоставлении жилого помещения, о выплате работнику суммы на приобретение жилого помещения), то, несмотря на то, что эти условия включены в содержание трудового договора, они по своему характеру являются гражданско-правовыми обязательствами работодателя и, следовательно, подсудность такого спора (районному суду или мировому судье) следует определять исходя из общих правил определения подсудности дел, установленных статьями 23-24 ГПК РФ»¹⁴.

Разделяемая мной точка зрения, по сути, состоит в том, что различные по правовой природе отношения (гражданско-правовые, административные) могут регулироваться в одном документе.

Как правильно отметили М. Брагинский и В. Витрянский¹⁵, следует различать «договор» как письменный документ, договор как юридический факт и договор как систему договорных правоотношений (прав и обязанностей), которые порождает этот юридический факт. Договор как документ – материальный носитель информации – может включать договорности разной отраслевой принадлежности. Однако не существует смешанных, разноотраслевых правоотношений.

Рассмотрев научную доктрину и правоприменительную практику, которые свидетельствуют об использовании в российской правовой системе договоров в публично-правовой сфере, а также о наличии полиотраслевых (многоотраслевых) договоров, регулирующих в одном документе публично-правовые и частноправовые отношения, можно обратиться к анализу договора о создании КГН.

Согласно п. 1 ст. 25³ НК РФ в соответствии с договором о создании КГН организации, отвечающие условиям, установленным ст. 25² Кодекса, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по КГН в порядке и на условиях, которые установлены Налоговым кодексом РФ. Согласно п. 3 указанной статьи к правоотношениям, основанным на договоре о создании КГН, применяется законодательство о налогах и сборах, а в части, не урегулированной указанным законодательством, — гражданское законодательство РФ.

С одной стороны, решение о заключении договора о создании КГН принимается участниками добровольно. С другой, этот договор заключается для реализации публично-правовой обязанности — в целях исчисления и уплаты налога на прибыль в порядке и на условиях, которые установлены НК РФ. Гражданское законодательство применяется к договору о создании КГН субсидиарно – в части, не урегулированной законодательством о налогах и сборах.

С моей точки зрения, добровольность заключения договора о создании КГН имеет отношение только к выбору участниками способа уплаты налога на прибыль организаций. Это не свобода заключения гражданско-правового договора, который признан основным началом гражданского законодательства (п. 1 ст. 1 ГК РФ). Как следует из современной классической доктрины, свобода гражданско-правового договора предполагает, во-первых, свободу в решении вопроса, заключать или не заключать договор. В п. 1 ст. 421 ГК РФ установлено: граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Понуждение к заключению договора не допускается, за исключением случаев, когда обязанность заключить договор предусмотрена ГК РФ, законом или добровольно принятым обязательством. Во-вторых, свободу выбора партнера при заключении договора. В-третьих, свободу участников гражданского оборота в выборе вида договора. Стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми

¹⁴ Приведенная позиция о подсудности применяется и при рассмотрении споров по поводу выплаты «золотых парашютов» — компенсаций в связи с увольнением руководителя организации. Суды исходят из позиции, что трудовой договор, содержащий положение о выплате «золотых парашютов», должен заключаться с соблюдением требований законов о хозяйственных обществах к крупным сделкам и сделкам с заинтересованностью. — См., например, постановления Президиума ВАС РФ от 27 апреля 2010 года № 17255/09 по делу № А73-8147/2009; ФАС Волго-Вятского округа от 17 апреля 2008 года по делу № А11-2685/2007-К1-10/129; ФАС Северо-Западного округа от 5 июля 2011 года по делу № А56-49361/2010; Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 декабря 2011 года № 09АП-32495/2011-ГК; Решение Арбитражного суда Кировской области от 22 декабря 2011 года по делу № А-28-9156/2011 262/7.

¹⁵ См.: Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право: общие положения. — М.: Статут, 1997, с. 9-15, 116-121, 222-273.

актами (смешанный договор). В-четвертых, свободу усмотрения сторон при определении условий договора. Согласно п. 4 ст. 421 ГК РФ условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами¹⁶.

Рассмотрим, как указанные признаки, характеризующие принцип свободы заключения договора, могут быть применены к договору о создании КГН.

1. Участники КГН не свободны в принятии решения, заключать или не заключать договор о создании КГН. При соответствии критериям, установленным пп. 5 и 6 ст. 25² НК РФ, организации **свободны в выборе способа налогообложения прибыли**. И если они приняли решение о переходе на систему консолидированного порядка уплаты налога на прибыль, они обязаны заключить договор о создании КГН, который в обязательном порядке должен содержать положения, определенные п. 2 ст. 25³ НК РФ.

2. При заключении договора о создании КГН стороны не свободны в выборе партнеров. Состав участников договора о создании КГН предопределен наличием между участниками отношений экономического контроля (основное общество и подконтрольные ему хозяйственные общества), а также иными требованиями законодательства, перечисленным в ст. 25² НК РФ.

3. Участники КГН не свободны в выборе основного договора: это должен быть договор о создании КГН, содержащий условия, перечисленные в публично-правовом акте, и направленные на выполнение публично-правовой обязанности в виде уплаты налога на прибыль.

Эти обстоятельства, на мой взгляд, позволяют сделать вывод, что **договор о создании КГН в основе своей не является гражданско-правовым. Указанный договор представляет собой институт налогового права и порождает налоговые правоотношения**. Так, в ст. 25⁵ НК РФ перечислены обязанности и ответственного, и других участников КГН, носящие публично-правовой характер. Главным признаком, отличающим гражданско-правовые договоры от иных договоров, является производимый ими правовой эффект — порождение, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей его участников.

Гражданское законодательство регулирует отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности субъектов (ст. 2 ГК РФ). Согласно п. 2 ст. 1 ГК РФ граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Почти век назад И. Покровский писал, что, вступая в отношения между собой, носители автономной воли сами определяют содержание тех отношений, в которые они вступают по собственной воле. Государство само не регламентирует эти отношения принудительно, а лишь занимает позицию органа, охраняющего то, что будет определено другими¹⁷.

Понятно, что приведенное понимание автономии воли, характерное для гражданско-правового договора, неприменимо к договору о создании КГН, заключаемому по «минимальной модели»¹⁸, поскольку участники КГН в этом случае фактически действуют не в

¹⁶ Гражданское право: Учебник. Т. 1 / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. — М., 2000, с. 486-487.

¹⁷ Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. — М., 1998 (по изданию 1917 г.), с. 39.

¹⁸ Под «минимальной моделью» я подразумеваю случай, когда предметом договора о создании КГН выступает только выполнение участниками публично-правовой обязанности по уплате налогов и его содержание ограничивается правами и обязанностями сторон, предусмотренными НК РФ, а также установлена экономически обоснованная формула платежа, поступающего от организации — участника КГН: ставка налога, умноженная на финансовый результат участника КГН (далее такой платеж я буду именовать компенсационным. Этот платеж связан только с исполнением налоговых обязательств и не является платой за товары (работы, услуги); в бухгалтерском учете средства компенсационных платежей должны отражаться обособленно).

Альтернатива «минимальной модели» — ситуация, когда договор о создании КГН содержит дополнительные права и обязанности сторон, не вытекающие из НК РФ, и/или платежи от участников группы определяются произвольно, без учета размера экономически обусловленного налога. Это возможно, поскольку согласно п. 3 ст. 321² НК РФ расчет консолидированной налоговой

своим имущественным интересе, а с целью исполнения публично-правовой обязанности – уплаты в бюджет налога на прибыль. Их воля и интерес выразились только в выборе системы налогообложения.

Публично-правовой характер договора о создании КГН косвенно вытекает из ряда норм Налогового кодекса РФ. В частности, согласно п. 4 ст. 29 ответственный участник КГН является уполномоченным представителем участников в силу закона. Указанным пунктом определен перечень правоотношений, в которых он должен действовать независимо от положений договора о создании КГН. В частности, ответственный участник КГН вправе представлять интересы участников указанной консолидированной группы в правоотношениях, связанных:

- 1) с регистрацией в налоговых органах договора о создании КГН, а также изменений договора, решения о продлении срока действия договора и его прекращения;
- 2) с принудительным взысканием с участника консолидированной группы налогоплательщиков недоимки по налогу на прибыль организаций по КГН;
- 3) с привлечением организации к ответственности за налоговые правонарушения, совершенные в связи с участием в КГН;
- 4) с другими случаями, когда из характера совершаемых налоговым органом действий (бездействия) видно, что они непосредственно затрагивают права организации, являющейся участником КГН.

Одним из основополагающих принципов введения консолидированной системы уплаты налога на прибыль является положение, что при недостаточности средств у ответственного участника налоговый орган может взыскать общий налог по КГН и с участника (участников).

Публично-правовой характер договора о создании КГН также характеризует административная ответственность, установленная за невыполнение условий договора о создании КГН. Так, согласно ст. 122¹ НК РФ сообщение участником КГН ответственному участнику этой группы недостоверных данных или несообщение данных, приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по КГН ее ответственным участником, влечет административное взыскание в виде штрафа.

Таким образом, обязанность уплаты компенсационных платежей обеспечена публично-правовым принуждением, что не позволяет признать гражданско-правовой характер этой обязанности, возникающей из договора о создании КГН по «минимальной модели».

Итак, договор о создании КГН, если его предметом является только выполнение участниками публично-правовой обязанности по уплате налогов, не является гражданско-правовым. Однако участники КГН могут заключить полиотраслевой (многоотраслевой) договор, содержащий как публично-правовые, так и частноправовые обязательства. Эта ситуация неизбежна, когда ответственный налогоплательщик по КГН по поручению участников группы оказывает им дополнительные услуги, например, по налоговому и бухгалтерскому учету, по представлению участников в других сферах правоотношений, не перечисленных в НК РФ. В этом случае договор содержит гражданско-правовые обязательства и носит возмездный характер. Для участников КГН, с моей точки зрения, возможно использовать вариант заключения наряду с договором о создании КГН отдельного договора оказания услуг между ответственным налогоплательщиком и другими участниками группы.

базы за отчетный (налоговый) период составляется ответственным участником КГН самостоятельно на основании данных налогового учета всех участников этой группы. Такой подход, с моей точки зрения, влечет за собой изменение порядка корпоративного одобрения договора о создании КГН.

Также важно отметить, что не следует смешивать расчет платежа, который осуществляют участники КГН по договору ответственному участнику, с последующим распределением и зачислением в бюджеты налога от КГН. Алгоритм расчета суммы налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов РФ, приходящейся на каждого из участников КГН, содержится в п. 6 ст. 288 НК РФ и обусловлен не выбором группы, а бюджетным планированием.

Исходя из этого, следует рассматривать два различных варианта принятия решения о заключении договора о создании КГН.

Первый: когда по договору предполагается уплата участниками КГН только компенсационного платежа — «минимальная модель». Второй: когда участники КГН заключают полиотраслевой (многоотраслевой) договор, содержащий как публично-правовые обязательства по уплате налогов, так и частноправовые обязательства, вытекающие из договора об оказании услуг обусловленный, и/или предусматривают произвольный (не экономически) расчет платежей, поступающих от участников КГН.

Порядок обязательных корпоративных процедур при переходе на уплату налога на прибыль в составе КГН по «минимальной модели»

Для обоих случаев (независимо от того, заключается договор по «минимальной модели» или содержит наряду с публично-правовыми частноправовые обязательства с установлением произвольного характера расчета платежей от организаций — участников КГН) решение о переходе на консолидированную систему уплаты налога на прибыль, с моей точки зрения, должно быть принято советом директоров основного общества (возможно, по представлению правления), а также компетентными органами управления каждого подконтрольного общества — участника КГН (общим собранием или советом директоров — в зависимости от предусмотренного уставом)¹⁹. Это связано с тем, что решение о создании КГН носит стратегический характер, частично изменяет бизнес-модель, управленческие процессы в группе компаний и влияет на результаты финансово-хозяйственной деятельности участников КГН. То есть, на мой взгляд, для легитимного введения консолидированной системы уплаты налога на прибыль в отношении подконтрольных хозяйственных обществ — участников группы недостаточно только решения органов управления основного общества. Этот вывод вытекает из основополагающего принципа законодательства, согласно которому юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами²⁰.

Подчеркну, что указанные решения основного общества и подконтрольных ему хозяйственных обществ, входящих в КГН, не связаны с одобрением гражданско-правовых обязательств, а носят организационный характер, определяют принципы перехода на новую систему уплаты налога на прибыль. Принятие этих решений будет свидетельствовать о транспарентности компаний холдинга, инвестиционной привлекательности, высоком уровне корпоративного управления, а также снизит впоследствии предпринимательские риски, включая налоговые.

Договор о создании КГН должен быть подписан уполномоченным лицом со стороны каждого участника создаваемой консолидированной группы и в соответствии с п. 5 ст. 25³ НК РФ передан для регистрации в налоговый орган по месту нахождения организации — ответственного участника КГН.

Для регистрации договора о создании КГН ответственный участник этой группы должен также представить определенные п. 6 ст. 25³ НК РФ документы, в частности подтверждающие полномочия лиц, подписавших договор о создании КГН.

Лицом, уполномоченным на подписание договора о создании КГН, является единоличный исполнительный орган каждого хозяйственного общества — участника группы. Данный вывод следует из основополагающего принципа корпоративного права, в соответствии с которым волеизъявляющим органом юридического лица является его единоличный

¹⁹ Для организаций, которые перешли на систему уплаты налога путем создания КГН в 2012 году, указанные решения желательно было принять до подачи документов в налоговые органы для регистрации договора о создании КГН (то есть до 31 марта 2012 года) (ст. 3 Закона о консолидированной группе налогоплательщиков). Однако я не нахожу нелегитимным последующее принятие соответствующих решений правлением и советом директоров, которые одобрили переход на консолидированную систему уплаты налога на прибыль. В рамках своей компетенции советы директоров хозяйственных обществ также могут принять внутренний документ, более детально определяющий налоговую политику группы в части консолидации налогообложения. Принятие такого документа, с моей точки зрения, было бы весьма оправданным.

²⁰ См. п. 1 ст. 53 ГК РФ — в части гражданских прав и обязанностей. Замечу, что юридические лица через свои органы управления реализуют не только гражданскую правоспособность, но и принадлежащие им права и обязанности в других сферах деятельности.

исполнительный орган (директор, генеральный директор, президент). Согласно п. 1 ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Изложенные процедуры корпоративного одобрения договора о создании КГН достаточны для «минимальной модели». Как уже было определено, такой договор имеет налогово-правовую природу и не потребует одобрения в качестве сделки с заинтересованностью, а также не повлечет за собой каких-либо иных корпоративных процедур, предусмотренных законодательством и уставами, установленных для гражданско-правовых сделок.

Таким образом, с моей точки зрения, если договор о создании КГН включает только публично-правовые обязательства, предусмотренные НК РФ, а так же не носит возмездного характера, он должен быть подписан единоличным исполнительным органом каждого хозяйственного общества – участника КГН без соблюдения каких-либо иных корпоративных процедур одобрения указанного договора.

Порядок принятия решения о подписании договора о создании КГН, содержащего наряду с публично-правовыми обязательствами обязательства гражданско-правового характера и/или предусматривающего произвольный расчет платежей, поступающих от участников КГН²¹

Для начала установим, отношения по каким гражданско-правовым обязательствам могут возникнуть между сторонами договора о создании КГН. По моему мнению, это обязательства смешанного характера, возможные исходя из принципа свободы гражданско-правового договора в соответствии с п. 3 ст. 421 ГК РФ и содержащие элементы договора оказания услуг и агентского договора. Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. В соответствии с п. 1 ст. 1005 ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Поскольку названные договоры являются гражданско-правовыми, для их легитимности необходимо соблюдать порядок одобрения сделок, предусмотренный корпоративным законодательством и уставами хозяйственных обществ.

С точки зрения корпоративного законодательства такие договоры могут быть признаны крупными сделками и сделками, в совершении которых имеется заинтересованность.

В соответствии с п. 5 ст. 79 Федерального закона от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон об АО) в случае, если крупная сделка одновременно является сделкой, в совершении которой имеется заинтересованность, к порядку ее совершения применяются только положения главы XI Закона о сделках с заинтересованностью. Согласно п. 8 ст. 46 Федерального закона от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон об ООО) если крупная сделка одновременно является сделкой, в совершении которой имеется заинтересованность, к порядку одобрения такой крупной сделки применяются положения ст. 45 указанного Закона, за исключением случая, если в совершении сделки заинтересованы все участники общества. *Если в совершении крупной сделки заинтересованы все участники общества, к порядку ее одобрения применяются положения статьи о крупных сделках.* Несмотря на то что в Законе об АО выделенное курсивом положение не закреплено, в судебной практике в отношении акционерных обществ по аналогии применяется положение п. 8 ст. 46 Закона об ООО: если в совершении крупной сделки заинтересованы все участники общества, на порядок ее одобрения распространяются

²¹ Этот же порядок применим для случая, когда гражданско-правовые обязательства будут обособлены в отдельном договоре, заключаемом наряду с договором о создании КГН.

положения статьи о крупных сделках. Казалось бы, из этого должен следовать вывод о необходимости рассмотрения в этой статье наряду с вопросом об одобрении сделок с заинтересованностью одобрение крупных сделок, совершаемых хозяйственными обществами — участниками КГН. Однако я не буду этого делать по рациональным соображениям. Исходя из содержания договора о создании КГН его целью является уплата налога на прибыль: трудно предположить, что его цена может превышать 25 и более процентов от балансовой стоимости активов общества (для АО – п. 1 ст. 78 Закона об АО) или соответственно 25 и более процентов имущества общества с ограниченной ответственностью (п. 1 ст. 46 Закона об ООО).

Напротив, исследование сделок с заинтересованностью представляет для нас интерес, поскольку сделки между участниками холдингов (групп компаний) в соответствии с требованиями законодательства признаются сделками с заинтересованностью (ст. 81 Закона об АО, ст. 45 Закона об ООО). Этот вывод следует исходя из широкого понимания аффилированности в российском законодательстве: в соответствии с ныне действующей ст. 4 Закона РСФСР от 22 марта 1991 года № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» к аффилированным лицам юридического лица относятся лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо. Перечень критериев для группы лиц установлен в ст. 9 Федерального закона от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (с учетом изменений, внесенных Федеральным законом от 6 декабря 2011 года № 401-ФЗ). С учетом этих критериев, требуемого Налоговым кодексом РФ для создания КГН контрольного (непосредственного и (или) косвенного) участия в уставных капиталах участников (п. 2 ст. 25² НК РФ), а также, как правило, сложной системы взаимосвязи и взаимозависимости между хозяйственными обществами, заключающими договор о создании КГН, стороны договора о создании КГН при наличии в нем гражданско-правовых обязательств определенно будут признаны лицами, заинтересованными в совершении сделки.

Здесь важно обозначить причину введения в законодательство института сделок с заинтересованностью (сделок, подразумевающих конфликт интересов). Установление особого порядка заключения сделок, в совершении которых имеется заинтересованность, вызвано необходимостью охраны интересов акционеров и участников хозяйственных обществ и предотвращения злоупотребления со стороны лиц, которые имеют реальную возможность влиять на совершение обществом сделок. В результате преобладающего влияния заинтересованного лица вероятен конфликт интересов указанного лица и самого общества или его акционеров (участников), для целей предотвращения которого и служит особый правовой режим совершения сделок с заинтересованностью.

А. Габов по этому поводу отмечает: «выявление и преодоление конфликта интересов, а в случае невозможности преодоления – обеспечение экономической эффективности совершаемой сделки и есть главная экономическая цель специального нормирования сделок, в совершении которых имеется заинтересованность»²².

Эту цель института сделок с заинтересованностью следует помнить при рассмотрении вопроса об одобрении договора о создании КГН.

Важно определить, будет ли включаться в цену сделки публично-правовой платеж, подлежащий уплате участниками КГН, «замещающий», по сути, подлежащий уплате налог на прибыль организации? С моей точки зрения, в расчет цены для квалификации таких сделок как сделок с заинтересованностью не должны входить компенсационные платежи по «минимальной модели», связанные с исполнением публично-правовых обязательств и фактически равные налогу на прибыль (ставка налога, умноженная на финансовый результат участника КГН).

Этот вывод следует из понимания правовой природы компенсационных платежей и смысла законодательных норм, регулирующих особый порядок одобрения сделок с заинтересованностью. Как было показано, установление особого порядка одобрения этих

²² Габов А. В. Сделки с заинтересованностью в практике акционерных обществ: проблемы правового регулирования. — М., 2005, с. 13.

сделок связано, в частности, с предотвращением «вывода» активов общества не по рыночной стоимости. При осуществлении компенсационных платежей в рамках договора о создании КГН по «минимальной модели» в размере, фактически равном налогу на прибыль, права акционеров (участников) нельзя нарушить, так как обязательства по договору о создании КГН фактически обусловлены выполнением публично-правового обязательства по уплате налога на прибыль и не могут быть предметом произвольного согласования акционерами (участниками) с точки зрения их выгоды, поскольку не являются добровольными.

Для случая, когда формула компенсационного платежа будет определяться произвольно и участник КГН в результате выплат по договору о создании КГН может быть вынужден заплатить сумму большую, чем налог на прибыль по обычной системе налогообложения (неконсолидированной), такой договор при наличии других предусмотренных законодательством оснований, с моей точки зрения, должен быть одобрен как сделка с заинтересованностью, поскольку в этом случае права миноритарных акционеров (участников) могут быть затронуты. Полагаю, для квалификации такого договора как сделки с заинтересованностью и крупной сделки цена договора будет определяться общей стоимостью отчуждаемых по договору о создании КГН денежных средств, включая исполнение как гражданско-правовых, так и налоговых обязательств.

При определении цены договора, которая является существенным условием решения об одобрении сделок с заинтересованностью, общество окажется в затруднительном положении (в соответствии с п. 6 ст. 83 Закона об АО, п. 3 ст. 45 Закона об ООО в решении об одобрении сделки с заинтересованностью, наряду с другими существенными условиями должна быть указана цена сделки). Цену сделки, очевидно, придется определять расчетным путем. Эта юридико-техническая коллизия наряду с другими обстоятельствами косвенно свидетельствует о том, что законодатель при введении института консолидации налогообложения прибыли, очевидно, не предполагал необходимости совершения каких-либо процедур корпоративного одобрения договора о создании КГН. Видимо, законодатель, напротив, исходил из того, что участники консолидированной группы являются единой экономической единицей и при таком «концентрированном» участии в уставных капиталах решения фактически принимает контролирующий собственник, а миноритарные акционеры (участники) не могут повлиять на принятие решения о выборе той или иной модели налогообложения прибыли группы.

Для удобства оформления в случае необходимости оказания ответственным налогоплательщиком дополнительных услуг по осуществлению консолидированного учета и налогообложения другим участникам КГН в связи с образованием КГН можно рекомендовать **заключать отдельные двусторонние гражданско-правовые договоры. Заключение этих договоров потребует соблюдения (при наличии предусмотренных законодательством оснований) всех правил, связанных с одобрением сделок с заинтересованностью.**

В связи с этим обратим внимание на одно из положений Закона об АО, которое может облегчить процедуру одобрения таких договоров. Дело в том, что для акционерных обществ установлен особый порядок одобрения сделок с заинтересованностью, *совершаемых в процессе обычной хозяйственной деятельности*. Не вдаваясь в подробности определения обычной хозяйственной деятельности²³, с высокой степенью определенности могу предположить, что исполнение гражданско-правовых обязательств по оказанию услуг в связи с реализацией обязанности по уплате налога на прибыль в составе КГН является обычной хозяйственной деятельностью. Согласно п. 6 ст. 83 Закона об АО общее собрание акционеров правомочно принять решение об одобрении сделки (сделок) между обществом и заинтересованным лицом, которая может быть совершена в будущем в процессе осуществления обществом его обычной хозяйственной деятельности. При этом²⁴ в решении общего собрания акционеров должна быть

²³ См. об этом: Корпоративное право: Учебный курс / Под ред. И. С. Шиткиной. — М., 2011, с. 839-842.

²⁴ Слова «при этом» в контексте содержащихся в предыдущем абзаце цитируемого п. 6 ст. 83 Закона об АО требований (согласно которым в решении об одобрении сделки, в совершении которой имеется заинтересованность, должны быть указаны лицо (лица), являющееся ее стороной (сторонами), выгодоприобретателем (выгодоприобретателями), цена, предмет сделки и иные ее существенные условия) позволяют отдельным специалистам трактовать положение абз. 2 п. 6 ст. 83 Закона об АО как требование указывать помимо предельной суммы договора иные существенные условия сделки. Не могу согласиться с подобной трактовкой как полностью выходящей из правовой смысл и содержание абз. 2 п. 6 ст. 83 Закона об АО и превращающей указанное положение Закона практически в бессмысленное.

также обозначена предельная сумма такой сделки (сделок). Указанное решение имеет силу до следующего годового общего собрания акционеров. Таким образом, корпоративное одобрение гражданско-правового договора оказания услуг можно осуществлять один раз в году – на общем собрании акционеров, при этом акционеры, заинтересованные в совершении сделки, не вправе участвовать в голосовании. Если цена сделки менее 2 процентов балансовых активов общества, такое одобрение в компетенции совета директоров (ст. 83 Закона об АО).

Порядок корпоративного одобрения договоров о создании КГН, содержащих гражданско-правовые обязательства, также зависит от наличия или отсутствия в уставе хозяйственного общества — участника **дополнительных требований для одобрения отдельных видов сделок**. Эти положения устава связаны с дополнительными по сравнению с действующим законодательством ограничениями полномочий единоличного исполнительного органа общества (имеется в виду предварительное одобрение ряда сделок советом директоров или общим собранием хозяйственного общества)²⁵.

Следует отметить, во-первых, гражданско-правовой характер указанных сделок. Во-вторых, следует указать, что, если данные сделки не квалифицируются уставом общества как крупные²⁶, то к порядку их одобрения применяются только процедуры, установленные самим уставом общества.

Поскольку уставами обществ ограничения могут быть предусмотрены только для сделок гражданско-правового характера, на договор о создании КГН по «минимальной модели» подобные дополнительные ограничения распространяться не будут. Такого рода ограничения могут действовать в отношении отдельно заключаемых договоров оказания услуг (агентирования) в связи с исполнением обязанности по консолидированной уплате налога на прибыль.

Риски несоблюдения корпоративных процедур одобрения договора о создании КГН

Поскольку договор о создании КГН по «минимальной модели» нельзя квалифицировать как сделку с заинтересованностью и с экономически обусловленным расчетом компенсационных платежей участниками КГН (учитывая, однако, что действующим законодательством не определена правовая природа договора о создании КГН и не урегулирован порядок его заключения, отсутствует правоприменительная практика), полагаю, что следует считать тождественными риски, связанные с нарушением порядка одобрения крупных сделок и сделок с заинтересованностью и договоров о создании КГН, если договор о создании КГН все же будет впоследствии признан судом сделкой, требовавшей особого порядка одобрения.

С учетом общей направленности правоприменительной практики на обеспечение стабильности имущественного оборота сделки с заинтересованностью (как и крупные сделки) квалифицируются как оспоримые. Это значит, что сделка, в совершении которой имеется заинтересованность и которая совершена с нарушением предусмотренных Законом требований к ней, может быть признана недействительной по иску общества или его акционера (участника). Срок исковой давности по требованию о признании сделки сделкой, в совершении которой имеется заинтересованность, установлен в один год и в случае его пропуска восстановлению не подлежит²⁷.

Федеральным законом от 19 июля 2009 года № 205-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в законы о хозяйственных

²⁵ О правовом механизме ограничения прав единоличного исполнительного органа на совершение сделок и последствиях нарушения таких ограничений см. подробно: Шиткина И. С. Холдинги. Правовое регулирование экономической зависимости..., с. 323-329.

²⁶ В соответствии с п. 1 ст. 78 Закона об АО и п. 7 ст. 46 Закона об ООО уставом общества может быть расширен перечень сделок, на которые распространяется режим одобрения крупных сделок, установленный законодательством.

²⁷ Течение срока исковой давности исчисляется с момента, когда истец узнал или должен был узнать о совершении сделки с нарушением требований, установленных для сделок с заинтересованностью. См. об этом постановление Конституционного Суда РФ от 10 апреля 2003 года № 5-П.

общества внесены изменения, существенно затрудняющие признание сделок с заинтересованностью недействительными. Согласно этим изменениям суд отказывает в удовлетворении требований о признании недействительной сделки, в совершении которой имеется заинтересованность и, которая совершена с нарушением Федерального закона, только при наличии одного из обстоятельств, указанных соответственно в п. 1 ст. 84 Закона об АО, п. 5 ст. 45 и п. 5 ст. 46 Закона об ООО (эти обстоятельства для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью идентичны).

Для признания недействительным договора о создании КГН существенное значение имеет ***необходимость доказать, что совершение данной сделки повлекло или может повлечь за собой причинение убытков обществу или участнику общества, обратившемуся с соответствующим иском, либо возникновение иных неблагоприятных для истца последствий***²⁸.

В п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 20 июня 2007 года № 40 «О некоторых вопросах практики применения положений законодательства о сделках с заинтересованностью» разъяснено, что суд должен исследовать, какие цели преследовали стороны при совершении сделки, отвечающей признакам сделки с заинтересованностью, было ли у них намерение таким образом ущемить интересы акционеров, повлекла ли эта сделка убытки для акционерного общества, не являлось ли ее совершение способом предотвращения еще больших убытков для акционерного общества.

Возложение на истца доказывания причиненных убытков или наступления иных неблагоприятных последствий вследствие заключения договора о создании КГН и возможность признания договора недействительным с применением реституции (возврат уплаченного в бюджет налога на прибыль), с моей точки зрения, снижает до минимума риск признания договора о создании КГН недействительным.

Риск признания недействительным договора о создании КГН как совершенного с нарушением порядка одобрения, дополнительно предусмотренного уставами хозяйственных обществ – участников группы, также минимален, поскольку сделки, ограничения на совершение которых для единоличного исполнительного органа предусмотрены уставом хозяйственного общества, оспоримы и могут быть признаны судом недействительными с учетом требований ст. 174 ГК РФ. Согласно указанной статье если полномочия органа юридического лица ограничены его учредительными документами по сравнению с тем, как они определены в законе, и при ее совершении такой орган вышел за пределы этих ограничений, сделка может быть признана судом недействительной по иску лица, в интересах которого установлены ограничения, лишь в случаях, когда будет доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать об указанных ограничениях.

Рассматривая возможные неблагоприятные последствия нарушения требований к заключению договора о создании КГН, следует также указать, что в соответствии с п. 3 ст. 6 Закона об АО и п. 3 ст. 6 Закона об ООО акционеры (участники) дочернего общества вправе требовать возмещения основным обществом (товариществом) убытков, причиненных по его вине дочернему обществу²⁹. При этом Законом об АО дополнительно установлено, что убытки считаются причиненными по вине основного общества, только когда основное общество использовало имеющиеся у него право и (или) возможность в целях совершения дочерним обществом действия, заведомо зная, что вследствие этого дочернее общество понесет убытки. Учитывая это, применить положение закона о возмещении убытков по косвенному иску миноритарных акционеров к основному обществу крайне сложно, в том числе по причине цели сделки — необходимости выполнения публично-правовой обязанности по уплате налога.

²⁸ Изученная мной правоприменительная практика о признании недействительными сделок, заключенных с нарушением установленного законодательством режима совершения крупных сделок и сделок с заинтересованностью, свидетельствует о безусловном применении судами положения, что для признания сделки недействительной требуется подтверждение наличия неблагоприятных для истца последствий. — См., например, постановления ФАС Уральского округа от 6 мая 2011 года № Ф09-1154/11-С4 по делу № А71-7671/2010; ФАС Московского округа от 8 августа 2011 года № КГ-А40/8293-11 по делу № А40-87735/10-54-570; ФАС Западно-Сибирского округа от 5 июля 2011 года по делу № А46-13216/2010; ФАС Поволжского округа от 24 июня 2011 по делу № А55-2178/2010; ФАС Центрального округа от 15 июня 2011 года по делу № А14-17265/2009/449/20.

²⁹ Данный анализ имеет значение только для случая, если в обществе, входящем в КГН, имеются миноритарные акционеры (участники).

Замечу, что риск применения других способов защиты, установленных ст. 12 ГК РФ, например взыскания убытков по иску акционеров основного общества, также незначителен с учетом понимания цели института консолидации – выполнения публично-правовой обязанности по уплате налога на прибыль посредством заключения договора о создании КГН.

Вопрос об определении состава полномочий, которые каждый из участников КГН передает ответственному участнику КГН, законодательно не определен.

В соответствии со ст. 25³ НК РФ договор о создании КГН должен содержать в том числе перечень полномочий, которые участники КГН передают ответственному участнику этой группы в соответствии с главой 3¹ НК РФ.

В пп. 1-4 ст. 25⁵ НК РФ содержится минимально необходимый перечень прав и обязанностей ответственного участника для случая, если ответственный участник выполняет только обязательства публично-правового характера – по консолидации, перечислению налога на прибыль и представительству других участников. Представительство от имени всех участников группы регулируется ст. 27 НК РФ.

В договор о создании КГН могут быть включены дополнительные полномочия ответственного участника по представительству других участников в налоговых, правоохранительных органах, судах; по участию в выездных налоговых проверках, проводимых в отношении участника; по получению документов, в том числе содержащих налоговую тайну, и распространению сведений, содержащих налоговую тайну, обжалованию действий налоговых органов; по проведению проверок правильности исчисления участниками компенсационных платежей, а также иные полномочия, по сути, детализирующие исполнение ответственным участником его обязанностей, императивно предусмотренных в Налоговом кодексе РФ.

Если договор о создании КГН предполагает наличие гражданско-правовых обязательств, то ответственному участнику могут быть переданы полномочия по договору возмездного оказания услуг и/или агентирования.

Процедура внесения изменений в договор о создании КГН

С моей точки зрения, она будет определяться основаниями изменения договора, перечисленными в п. 2 ст. 25⁴ НК РФ. Указанные в этой норме основания (за исключением содержащихся в подп. 3 и 5) носят «объективный» характер: они связаны с наступлением того или иного юридического факта (юридического состава) – с ликвидацией, реорганизацией участников или наступлением обстоятельств, в результате которого организация — участник КГН перестает соответствовать условиям, перечисленным в ст. 25² НК РФ для создания КГН.

Для принятия решения о присоединении участника к КГН (подп. 3 п. 2 ст. 25⁴) и продлении срока действия договора о создании КГН (подп. 5) требуется специальное волеизъявление участников в лице их компетентных органов управления. В этих случаях, на мой взгляд, необходимы описанные ранее процедуры корпоративного одобрения для заключения договора о создании КГН.

В соответствии с п. 3 ст. 25⁴ НК РФ соглашение об изменении договора о создании КГН (решение о продлении срока действия указанного договора) принимается всеми участниками такой группы, включая вновь присоединяющихся участников и исключая участников, выходящих из группы. Выход одного из участников или присоединение нового участника к КГН не должны влечь за собой прекращение договора для остальных участников. Соответствующее положение рекомендую включить в договор о создании КГН.

Расторжение договора о создании КГН

Расторжение фактически означает переход с системы консолидированного налогообложения участников группы на обычный режим налогообложения, установленный

главой 25 НК РФ. Решение о расторжении договора о создании КГН, на мой взгляд, не требует процедур корпоративного одобрения договора как крупной сделки, сделки с заинтересованностью или сделки, дополнительные требования к одобрению которой предусмотрены уставом общества. Однако, в связи с тем, что такое решение носит стратегический характер, частично изменяет бизнес-модель, управленческие процессы в группе компаний, влияет на результаты финансово-хозяйственной деятельности участников КГН, решение о переходе с консолидированной системы уплаты налога на прибыль на обычный режим налогообложения, предусмотренный главой 25 НК РФ, с моей точки зрения, должно быть принято советом директоров основного общества, а также компетентными органами управления каждого дочернего общества – участника КГН (общим собранием или советом директоров – в зависимости от предусмотренного уставом).

Выводы

1. В связи с тем, что решение о создании КГН носит стратегический характер и существенно влияет на результаты финансово-хозяйственной деятельности участников КГН, решение о переходе на консолидированную систему уплаты налога на прибыль, с моей точки зрения, должно быть принято советом директоров (возможно правлением) основного общества, а также компетентными органами управления каждого подконтрольного общества – участника КГН (общим собранием или советом директоров – в зависимости от предусмотренного уставом).

2. Последующая процедура корпоративного одобрения будет в значительной степени определяться «моделью» договора о создании КГН. Если предметом договора о создании КГН выступает **только** выполнение участниками публично-правовой обязанности по уплате налогов и его содержание ограничится правами и обязанностями сторон, предусмотренными НК РФ («минимальная модель»), а также если в таком договоре будет установлена экономически обоснованная формула компенсационного платежа (ставка налога, умноженная на финансовый результат участника КГН), такой договор имеет налогово-правовую природу и он не потребует одобрения как сделка с заинтересованностью, а также не повлечет за собой необходимости соблюдения каких-либо иных корпоративных процедур, предусмотренных законодательством и уставами для гражданско-правовых сделок.

Если договор о создании КГН носит смешанный (полиотраслевой) характер (наряду с налогово-правовыми включает гражданско-правовые обязательства — оказания услуг, агентирования), такой договор в части отношений гражданско-правового характера при наличии других предусмотренных законодательством оснований должен быть одобрен как сделка с заинтересованностью или крупная сделка, а при наличии оснований, определенных уставом, — как сделка, требующая особого порядка одобрения. Для квалификации указанного договора как сделки с заинтересованностью и крупной сделки цена договора будет определяться ценой гражданско-правового обязательства – если в таком договоре установлена экономически обоснованная формула компенсационного платежа (ставка налога умноженная на финансовый результат участника КГН).

Для случая, когда формула компенсационного платежа будет определяться произвольно и участник КГН в результате выплат по договору о создании КГН может заплатить сумму большую, чем налог на прибыль по обычной системе налогообложения (неконсолидированной), такой договор при наличии других предусмотренных законодательством оснований должен быть одобрен как сделка с заинтересованностью, поскольку могут быть затронуты права миноритарных акционеров (участников). Для квалификации такого договора как сделки с заинтересованностью и крупной сделки цена договора будет определяться общей стоимостью отчуждаемых по договору о создании КГН денежных средств, включая исполнение как гражданско-правовых, так и налоговых обязательств.

3. Представляется, что с учетом публично-правовой цели заключения договора о создании КГН даже при нарушении корпоративных процедур одобрения смешанного (полиотраслевого) договора или договора с «произвольным» расчетом компенсационного

платежа риски признания договора о создании КГН недействительным и/или взыскания убытков с мажоритарных акционеров минимальны.

4. Компаниям, применяющим режим консолидации уплаты налога на прибыль, для удобства оформления и снятия всех возможных рисков можно рекомендовать заключение отдельного договора о создании КГН по «минимальной модели» и отдельного договора оказания услуг (агентирования), связанного с исполнением обязанностей по консолидации налогообложения прибыли. Гражданско-правовой договор в этом случае при наличии других предусмотренных законом оснований подлежит одобрению как сделка с заинтересованностью.

5. В любом из перечисленных случаев договор о создании КГН должен подписать единоличный исполнительный орган каждого участника КГН (президент/ генеральный директор/директор).

6. Ответственному участнику должны быть переданы полномочия по выполнению обязательств публично-правового характера – по консолидации, перечислению налога на прибыль и представительству других участников (пп. 1-4 ст. 25⁵, ст. 27 НК РФ) — и могут быть переданы полномочия, детализирующие исполнение обязательств публично-правового характера (порядок и сроки их исполнения). В случае заключения полиотраслевого (многоотраслевого) договора в указанном договоре предусматриваются права и обязанности сторон, вытекающие из договора возмездного оказания услуг и/или агентирования.

7. Изменение (по основаниям, зависящим от воли сторон) договора о создании КГН по соглашению сторон требует соблюдения корпоративных процедур аналогично заключению договора о создании КГН.

И. С. ШИТКИНА,
доктор юридических наук
профессор кафедры предпринимательского права
МГУ им. М.В. Ломоносова