

УДК 347.721.4  
ББК 67.404

Е.О. ПАШИНИНА

## ХОЛДИНГ КАК КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ГРУППА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

**Ключевые слова:** холдинг, налог на прибыль организаций, консолидированная группа налогоплательщиков, трансфертное ценообразование, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, публично-правовой договор, смешанный договор.

В статье рассматривается такая особенность налоговой правосубъектности холдингов, как возможность консолидации его участников для целей уплаты налога на прибыль организаций. Автором проанализировано понятие консолидированной группы налогоплательщиков, обозначены цели введения указанного института в российское налоговое законодательство и преимущества данного режима налогообложения для групп компаний. Рассматривается проблема правовой природы договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков с позиции норм налогового права и положений гражданского законодательства. По мнению автора, договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков – это налоговое соглашение, в соответствии с которым организации, соответствующие установленным законом требованиям, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности участников группы. Автор отмечает, что институт консолидированной группы налогоплательщиков позволяет учитывать особенности организационной и экономической структуры холдингов, осуществлять контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов.

E. PASHININA

## A HOLDING COMPANY AS A CONSOLIDATED GROUP OF TAXPAYERS

**Key words:** holding company, corporate income tax, consolidated group of taxpayers, transfer pricing, agreement on establishing a consolidated group of taxpayers, public legal contract, a mixed contract.

The article describes such feature of tax legal standing of holding companies as an opportunity to consolidate its members for the purpose of corporate income tax payment. The author analyzes the concept of a consolidated group of taxpayers, designates the purpose of introduction of this institution in the Russian tax legislation and advantages of this tax regime for groups of companies. The author examines the problem of legal nature of an agreement on establishing a consolidated group of taxpayers from the point of view of the tax law and the civil law standards. According to the author of the article the agreement on establishing a consolidated group of taxpayers is a tax agreement under which organizations meeting requirements set by the legislation unite on a voluntary basis, without establishing a legal entity with the purpose of calculating and paying a corporate income tax, taking into account the participants' combined cumulative financial result of economic activities. The author points out that the institution of a consolidated group of taxpayers makes it possible to take into account peculiarities of organizational and economic structure of holding companies, to control correctness of calculations and full payment of taxes.

Холдинг (холдинговая компания) представляет собой группу хозяйствующих субъектов, согласованно осуществляющих свою деятельность на рынке товаров (работ, услуг), находящихся под управлением основной (головной) компании, которая в силу определенных юридически значимых об-

стоятельств имеет возможность определять ключевые решения, принимаемые другими участниками этой группы.

Холдинг не является организационно-правовой формой юридического лица, его участники остаются самостоятельными субъектами правоотношений. В этой связи холдинги не признаются налогоплательщиками для целей налогового законодательства, о чем свидетельствуют положения п. 2 ст. 11, ст. 19 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс)<sup>1</sup>. В то же время НК РФ учитывает экономическое и организационное единство холдинговых компаний. Особенности налоговой правосубъектности холдингов заключаются в признании их участников взаимозависимыми лицами, а также в возможности создания консолидированной группы налогоплательщиков.

Рассмотрим ключевые особенности института консолидированной группы налогоплательщиков применительно к холдинговым компаниям.

Консолидированная группа налогоплательщиков (далее – КГН) представляет собой инструмент налогообложения, позволяющий объединять взаимозависимых налогоплательщиков с целью уплаты налога на прибыль организаций. Указанный инструмент активно используется в зарубежных правовых порядках: в США, Великобритании, Германии, Франции, Испании, Голландии, Норвегии, Швеции и других странах [3. С. 3]. В российскую налоговую систему институт КГН был введен Федеральным законом от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ<sup>2</sup>. При принятии данного закона отмечалось, что установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций для консолидированных групп налогоплательщиков позволит создать ряд преимуществ как для налогоплательщиков, так и для государства. В числе таковых, в частности, было указано снижение стимулов для применения трансфертного ценообразования участниками ГКН с целью минимизации сумм указанного налога; создание преференций в виде возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций<sup>3</sup>.

Отметим, что трансфертное ценообразование представляет собой деятельность по установлению цен внутри группы компаний (трансфертных цен). Использование трансфертного ценообразования позволяет холдингам оптимизировать налоговую нагрузку, перераспределяя финансовые потоки среди компаний группы. В этой связи задачей налоговых органов становится предотвращение «размывания» налоговой базы.

Институт консолидированной группы налогоплательщиков является одной из форм фиксации в налоговых правоотношениях взаимозависимости коммерче-

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31, 03 авг. Ст. 3824.

<sup>2</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков: Фед. закон от 16.11.2011 г. № 321-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2011. № 47, 21 нояб. Ст. 6611.

<sup>3</sup> Пояснительная записка «К проекту Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков"». Досуп из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

ских организаций. К такому выводу позволяет прийти анализ ст. 25.2 НК РФ, закрепляющей условия создания КГН. Согласно ч. 2 указанной нормы консолидированная группа налогоплательщиков может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90%. Указанное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. Порядок определения доли участия лица в организации предусмотрен ст. 105.2 НК РФ (в виде суммы выраженных в процентах долей прямого и косвенного участия этого лица в организации с учетом только голосующих акций<sup>1</sup>). Пунктом 3 ст. 25.2 НК РФ также установлены экономические показатели, допускающие возможность создания КГН.

Как справедливо отмечает Н.А. Ефимова, консолидированная группа налогоплательщиков представляет собой неправосубъектное образование и формируется из юридических лиц добровольно, по собственной воле ее участников [1. С. 19].

Институт КГН предоставляет компаниям – участникам группы ряд налоговых преимуществ. К числу основных налоговых преференций относятся следующие:

1. Минимизация налогового бремени посредством суммирования прибыли и убытков всех участников КГН.
2. Снижение налоговых рисков при совершении сделок внутри группы компаний.

Так, согласно п. 4 ст. 105.14 НК РФ сделки, сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, не признаются контролируруемыми (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах).

Следовательно, создание КГН позволяет минимизировать возможные негативные последствия, связанные с действием правил налогового контроля трансфертного ценообразования.

3. Сокращение затрат и издержек, обусловленных необходимостью уплаты налога на прибыль организаций.

Уполномоченным представителем участников КГН является ответственный участник КГН, который осуществляет права и несет обязанности, предусмотренные для плательщиков налога на прибыль организаций.

Итак, на ответственного участника КГН возложена обязанность по уплате налога на прибыль организаций по КГН (п. 1 ст. 45 НК РФ). Федеральный закон от 30.11.2016 г. № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законода-

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина РФ от 02.03.2012 № 03-03-10/19 // Акты и комментарии для бухгалтера. 2012. № 7.

тельные акты Российской Федерации» дополнил п. 1 ст. 45 НК РФ положением о возможности уплаты налога за налогоплательщика иным лицом<sup>1</sup>. Данное нововведение распространяется на ответственного участника КГН и применяется с 30 ноября 2016 г.

При этом налоговое ведомство указало, что для целей учета налоговыми органами поступлений платежей, уплаченных иными лицами, не имеет значения, по каким гражданско-правовым основаниям произведено перечисление за налогоплательщика соответствующего платежа<sup>2</sup>.

Следовательно, согласно действующему законодательству Российской Федерации, уплата налога может быть произведена за ответственного участника КГН иным лицом, в том числе его дочерним обществом за счет собственных средств.

Факт создания КГН документально подтверждает договор о создании КГН, зарегистрированный в налоговом органе по месту нахождения организации – ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков (п. 5 ст. 25.3 НК РФ). Кроме того, суды принимают во внимание учетную политику для целей налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.02.2017 г. № Ф08-141/2017 по делу № А53-9052/2014<sup>3</sup>, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.07.2015 г. № Ф07-3688/2015 по делу № А56-60966/2014<sup>4</sup>).

Согласно ч. 1 ст. 25.3 НК РФ по договору о создании консолидированной группы налогоплательщиков организации, соответствующие условиям, установленным ст. 25.2 данного Кодекса, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые установлены Кодексом. Указанный договор выступает правовой основой создания КГН.

Согласно п. 3 ст. 25.3 НК РФ к правоотношениям, основанным на договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков, применяется законодательство о налогах и сборах, а в части, не урегулированной законодательством о налогах и сборах, – гражданское законодательство Российской Федерации. В этой связи возникает вопрос о правовой природе договора о создании КГН, который напрямую определяет порядок и условия признания такого договора недействительным. Позиция налогового ведомства по

<sup>1</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Фед. закон от 30.11.2016 г. № 401-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2016. № 49, 5 дек. Ст. 6844.

<sup>2</sup> Письмо ФНС России от 26.09.2017 г. № ЗН-3-22/6394 // Учет. Налоги. Право. Прил. «Официальные документы». 2017. № 38.

<sup>3</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.02.2017 г. № Ф08-141/2017 по делу № А53-9052/2014. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.07.2015 № Ф07-3688/2015 по делу № А56-60966/2014. Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

данному вопросу сводится к тому, что договор о создании КГН имеет налогово-правовую природу и не может рассматриваться как договор оказания услуг. В части вопросов, которые не урегулированы законодательством о налогах и сборах, применяются общие положения о договорах, предусмотренные гражданским законодательством Российской Федерации<sup>1</sup>. Указанная позиция ФНС России является обоснованной ввиду того, что именно НК РФ устанавливает существенные условия договора о создании КГН (п. 2 ст. 25.3), определяет его стороны (ст. 25.2 НК РФ), предусматривает особый порядок изменения и расторжения (ст.ст. 25.4, 25.6 НК РФ).

Договор о создании КГН носит публично-правовой характер, оформляет налоговые правоотношения по уплате участниками КГН налога на прибыль организаций. Налоговым правоотношениям не свойствен принцип диспозитивности, они носят односторонне-обязывающий, властный характер. В этой связи нормы НК РФ четко регламентируют цель создания КГН – исчисление и уплата налога на прибыль организаций, а также условия, в том числе требования к каждому участнику КГН и их совокупности. К договору о создании КГН не применяется принцип свободы договора, установленный ст. 421 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ): участники КГН свободны только в заключении договора о создании КГН. При этом речь скорее идет о выборе способа налогообложения прибыли: общий порядок или консолидированный режим. В последнем случае заключение договора о создании КГН обязательно.

В этой связи следует согласиться с позицией тех авторов, которые отмечают, что договор о создании КГН представляет собой институт налогового права и порождает налоговые правоотношения [2; 4. С. 10].

В силу п. 6 ст. 25.5 НК РФ договор о создании КГН должен содержать условие о размере регрессного требования участников КГН к ее ответственному участнику в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения им обязанности по уплате налога, а также порядок приобретения права такого требования. Однако данное условие договора не свидетельствует о его смешанной правовой природе, оно не является обязательным для договора данного вида, поскольку его отсутствие в силу п. 7 ст. 25.4 НК РФ не влечет отказ в регистрации договора о создании КГН. Законодатель лишь предоставляет участникам КГН право в договоре о создании группы установить правила о размере, порядке расчета и выплаты регрессных платежей.

С учетом изложенного считаем возможным определить договор о создании КГН как налоговое соглашение, в соответствии с которым организации, соответствующие установленным законом требованиям, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности участников группы.

---

<sup>1</sup> О направлении письма Минфина России от 02.03.2012 г. № 03-03-06/4/15: письмо ФНС РФ от 21.03.2012 № ЕД-4-3/4756 (вместе с письмом Минфина России от 02.03.2012 г. № 03-03-06/4/15). Доступ из справ.-прав. Системы «КонсультантПлюс».

Между тем следует учитывать, что договор о создании КГН может содержать дополнительные условия, устанавливающие права и обязанности его участников гражданско-правового характера (например, оказание услуг по бухгалтерскому учету). В данном случае следует говорить о смешанной правовой природе договора о создании КГН и, соответственно, о субсидиарном применении в соответствующей части гражданского законодательства о договоре возмездного оказания услуг.

Итак, особенности налоговой правосубъектности холдингов обусловлены публичными интересами, заключающимися, прежде всего, в надлежащем исполнении компаниями холдингового типа обязанности по уплате налоговых платежей. Используемый налоговым законодательством институт КГН позволяет учитывать наличие между участниками холдинга отношений экономической зависимости и осуществлять контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов.

Создание КГН позволяет участникам группы извлекать ряд преимуществ, связанных с минимизацией налогового бремени, снижением налоговых рисков в части контроля трансфертного ценообразования. Предоставляемые институтом КГН налоговые преференции обуславливают заинтересованность холдингов в использовании данного режима налогообложения прибыли как легального средства снижения налоговой нагрузки на группу компаний.

Создание КГН документально оформляется договором, заключаемым участниками этой группы. Договор о создании КГН, на наш взгляд, носит публично-правовой характер и определяется как налоговое соглашение, в соответствии с которым организации, соответствующие установленным законом требованиям, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности участников группы.

Между тем договор о создании КГН, который наряду с обязательными условиями, определенными нормами НК РФ, устанавливает дополнительные права и обязанности сторон, имеет смешанную правовую природу. К такому договору в соответствующей части применяются нормы гражданского законодательства.

#### Литература

1. *Ефимова Н.А.* Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков как правовое средство объединения юридических лиц // Юстиция. 2016. № 4. С. 19–24.
2. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / В.Р. Дворецкий, Т.Н. Межуева, К.А. Либерман и др.; под ред. А.В. Касьянова, Л.В. Чистяковой. 7-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2017. 1258 с.
3. *Шальнева М.С.* Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности администрирования по налогу на прибыль // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 6. С. 3 - 10.
4. *Шиткина И.С.* Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право. 2012. № 5. С. 3–23.

## References

1. Efimova N.A. *Dogovor o sozdanii konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov kak pravovoe sredstvo ob"edineniya yuridicheskikh lits* [The agreement on the establishment of a consolidated group of taxpayers as a legal instrument for the association of legal entities]. *Yustitsiya*, 2016, no. 4, pp. 19–24.
2. Dvoretckii V.R., Mezhueva T.N., Liberman K.A. et al.; Kas'yanov A.V., Chistyakova L.V., eds. *Postateinyi kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii. Chast' pervaya. 7-e izd., pererab. i dop.* [A commentary to the Tax Code of the Russian Federation. Part one. 7<sup>th</sup> ed.]. Moscow, GrossMedia, ROSBUKh Publ., 2017, 1258 p.
3. Shal'neva M.S. *Konsolidirovannaya gruppa nalogoplatel'shchikov: osobennosti administrirovaniya po nalogu na pribyl'* [Consolidated group of taxpayers: features of administration of income tax]. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uchet*, 2012, no. 6, pp. 3 - 10.
4. Shitkina I.S. *Pravovaya priroda i protsedura korporativnogo oformleniya dogovora o sozdanii konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov* [Legal nature and procedure for corporate registration of an agreement on the creation of a consolidated group of taxpayers]. *Khozyaistvo i pravo*, 2012, no. 5, pp. 3–23.

---

**ПАШИНИНА ЕЛЕНА ОЛЕГОВНА – аспирантка Института проблем экологии и недропользования, Академия наук Республики Татарстан, Россия, Казань (pashanina-elena@yandex.ru).**

**PASHININA ELENA – Post-Graduate Student of Institute of Environmental Problems and Subsurface use of Academy of Sciences of the Tatar Republic Academy of Science, Russia, Kazan.**

---