

Санкт-Петербургский государственный университет
Направление «Юриспруденция»

**Консолидированная группа налогоплательщиков:
место в системе субъектов налогового права**

Выпускная квалификационная работа
студента 2 курса магистратуры
по образовательной программе
«Налоговое право»
очной формы обучения
Лавриковой Марии Васильевны

Научный руководитель:
доцент, кандидат юридических наук
Кустова Маргарита Валерьевна

Санкт-Петербург
2016 год

Структура

Введение	3
Глава 1. Правовые основы договорной консолидации налогоплательщиков	
§ 1. Понятие и виды субъектов налогового права.....	7
§ 2. Общая характеристика правовой модели консолидированной группы налогоплательщиков.....	21
Глава 2. Особенности исполнения обязанности по уплате налога на прибыль участниками консолидированной группы налогоплательщиков	
§ 1. Особенности распределения имущественных обязанностей между участниками консолидированной группы налогоплательщиков.....	36
§ 2. Особенности распределения организационных обязанностей между участниками консолидированной группы налогоплательщиков.....	46
Глава 3. Особенности осуществления в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков налогового контроля и установления ответственности за совершение ими налоговых правонарушений	
§ 1 Особенности налогового контроля в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков.....	50
§ 2. Особенности ответственности за совершение участниками консолидированной группы налогоплательщиков налоговых правонарушений.....	57
Заключение	62
Список использованных источников	65

Введение

Конституция Российской Федерации (далее - РФ¹) в статье 57 закрепляет обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Статьей 19 Налогового кодекса Российской Федерации² указанная обязанность возложена на 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"³ раздел II части первой Налогового кодекса РФ дополнен главой 3.1 "Консолидированная группа налогоплательщиков", тем самым в российском налоговом праве впервые введен одноименный институт - консолидированная группа налогоплательщиков. Вместе с тем, в законодательстве о налогах и сборах РФ не выделяется категория субъекта налогового права, и, соответственно, нет определенности в отнесении тех или иных юридических "фигур" к числу таких субъектов, а также законодательство не содержит норм, позволяющих рассматривать систему таких субъектов (в отличие от доктринального подхода). Все перечисленное свидетельствует о высокой степени актуальности проводимого исследования особенностей статуса консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) и ее месте в системе субъектов налогового права, чему и посвящена наша работа.

По опубликованным данным⁴ в Российской Федерации в 2012 г. было создано 11 КГН, объединивших 197 организаций. В 2013 г. к ним присоединились еще 4 группы. Кроме того, произошли изменения в составе КГН: в них вошли новые участники, в том числе за счет реорганизации. В целом количество организаций, входящих в КГН, в 2013 г. достигло 313, т.е. их

¹В работе использованы следующие сокращения: Российская Федерация - РФ, Россия; Налоговый кодекс Российской Федерации - НК РФ; Консолидированная группа налогоплательщиков - КГН, консолидированная группа; Министерство финансов Российской Федерации - Минфин России, Минфин РФ, Федеральная налоговая служба Российской Федерации - ФНС России, ФНС РФ;

²Здесь и далее: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31 июля 1998 года №146-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс».

³Далее - ФЗ о КГН

⁴Малис Н.И., Грундел Л.П. Анализ использования института консолидированного налогоплательщика в России // Финансы и кредит. 2015. №3 (627). С.38-47.

число увеличилось на 60%. В 2014 г. действовало 16 КГН, объединяющих 398 участников. Расчет ФНС России, сделанный на основании предоставленных участниками КГН данных за 9 мес. 2013 г. показал, что введение данного института привело к росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 29,1 млрд руб. в 72% субъектов РФ (60 регионов) и снижению поступлений налога на прибыль в размере 44,6 млрд руб. в 28% субъектов РФ (23 региона). Приведенные данные свидетельствуют о том, что указанная новация НК РФ, а именно, внедрение института консолидированной группы налогоплательщиков, безусловно, порождает определенный экономический эффект, что подтверждает актуальность проводимого исследования. В ходе анализа рассмотрены, в том числе, преимущества и недостатки возможного применения этой юридической конструкции как для крупных организаций-плательщиков налога на прибыль, так и для государства.

Работа состоит из трех глав. В первой главе идет речь о правовых основах договорной консолидации налогоплательщиков, рассмотрены понятие и виды субъектов налогового права. Дана общая характеристика правовой модели консолидированной группы налогоплательщиков.

Вторая глава посвящена особенностям исполнения обязанности по уплате налога на прибыль участниками консолидированной группы налогоплательщиков, в частности распределению имущественных и организационных обязанностей между ответственными участником консолидированной группы и иными участниками.

В третьей главе отражены особенности осуществления налоговыми органами в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков мероприятий налогового контроля, а также - особенности установления ответственности за совершение участниками консолидированной группы налоговых правонарушений.

Основной целью исследования является комплексная оценка существующего правового регулирования налоговых правоотношений при

участии КГН. Необходимо осмыслить содержание правовой модели консолидированной группы налогоплательщиков. Стоит задача выявления признаков КГН как субъекта налогового права, определения подходов к формированию системы субъектов налогового права, включающей КГН, рассмотрения отличительных черт в реализации прав и обязанностей, возникающих в рамках отношений внутри КГН по исчислению и уплате налога на прибыль, а также особенностей проведения в отношении КГН налогового контроля, привлечения к ответственности в случае неуплаты налога.

Конституционный Суд РФ в Определении от 30 сентября 2010 г. N 1258-О-О⁵ указал на то, что налоговое регулирование предполагает установление такого порядка налогообложения, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (п. 6 ст. 3 НК РФ). Тем не менее, в публикациях отмечено, что ФЗ о КГН содержит положения, которые на практике могут иметь различную трактовку и потребуют разъяснений со стороны финансовых и налоговых ведомств либо самостоятельной проработки участниками КГН⁶.

Решение задач исследования усложняет отсутствие доступной правоприменительной практики, как возможных материалов для анализа. Вместе с тем, при выявлении проблемы и для ее решения можно опираться на разъяснения разработанные Министерством финансов России и Федеральной налоговой службы России с учетом опыта их деятельности.

Научная новизна исследования проявляется в комплексном подходе к исследованию рассматриваемого субъекта, его правовой природы и отличительных признаков, особенностей обязанностей и ответственности, выявлении проблем в правовом регулировании.

⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2010 N 1258-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Цариковского Игоря Федоровича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации";

⁶ Кондрашова Н.А. Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации // Налоги и финансовое право. 2012. N 10. С. 225.

В работе использован исторический подход, сравнительно-правовой анализ, проведено выявление и сопоставление различных мнений, отраженных в опубликованной научной литературе, периодических изданиях. В качестве материалов, отражающих практику налоговых органов, использованы разъяснения Минфина России и ФНС.

Глава 1. Правовые основы договорной консолидации налогоплательщиков

§ 1. Понятие и виды субъектов налогового права

Согласно ст. 19 Налогового кодекса Российской Федерации⁷, обязанность платить законно установленные налоги и сборы возложена на налогоплательщиков, а, налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых согласно НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги (и/или сборы). Однако, налогоплательщики представляют собой лишь часть от общего числа участников налоговых правоотношений, перечень которых определен в ст. 9 НК РФ⁸. Так участниками отношений, регулируемых налоговым законодательством, являются:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные по контролю и надзору в области налогов и сборов, их территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные области таможенного дела, подчиненные им таможенные органы Российской Федерации).

В первую очередь, следует отметить, что в налоговом законодательстве не используется понятие «субъект налогового права». Законодательство не содержит деления субъектов налогового права на виды, однако ряд налоговых норм имеет непосредственное отношение к вопросу о круге и видах субъектов. Упомянутая ст. 9 НК РФ перечисляет возможных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Кроме того, разделы 2 и 3 НК РФ также в значительной своей части посвящены данному вопросу⁹. Перечень ст. 9, представленный как закрытый перечень, на самом деле

⁷Здесь и далее: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31 июля 1998 года №146-ФЗ. – СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. М., 2013. С. 105-106.

⁹ Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. М., 2013. С. 99-100.

представляется не полным. П.1 ст. 2 НК РФ прямо указывает, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации. Основными участниками отношений по установлению и введению налогов и сборов являются представительные органы государственной власти, которые, не упомянуты в ст. 9 НК РФ. Также в положениях ст. 9 НК РФ не названы финансовые органы, полномочия которых определены в ст. 34.2 НК РФ, и иные.

Если обращаться к общей теории права и отраслевым источникам, рассматривать фигуру субъекта права в целом, то, поскольку данная категория является одной из базовых, то и попыток вывести собственные определения, критерии отнесения к кругу субъектов, классификаций учеными было выработано немало. По мнению, отраженному в книге известного ученого, теоретика права С.С. Алексеева, для субъекта права характерны два основных признака:

1) Субъект права – участник общественных отношений (индивиды или организации), который по своим особенностям фактически может быть носителем субъективных юридических прав и обязанностей. Для этого ему необходимо обладать качествами, которые могут быть связаны со свободой воли человека, коллектива людей – внешней обособленностью, персонификацией (выступлением вовне в виде единого лица), способностью вырабатывать, выражать и осуществлять персонифицированную волю.

2) Субъект права – лицо, реально способное участвовать в правоотношениях, приобрело свойства субъекта права в силу юридических норм¹⁰.

Таким образом, следует различать понятия «субъекта права» и «субъекта правоотношения», поскольку «субъект права – понятие широкое, в какой-то мере отличное от понятия «субъект (участник) правоотношения»¹¹. Субъект

¹⁰Алексеев С.С. Общая теория права. М., Т.2 , С.139-140.

¹¹Халфина Р.О. Общее учение о правоотношениях, С. 115-116.

права – лицо, обладающее правосубъектностью, т.е. лицо, потенциально способное быть участником правоотношений. А субъект правоотношений – это реальный участник данных правовых отношений¹².

Нельзя не отметить, для целей данного исследования, не вдаваясь в теорию правоотношений в праве, считаем, что в юридическое содержание правоотношения входит субъективное право, как принадлежащая управомоченному в целях удовлетворения его интересов мера дозволенного поведения, обеспеченная юридическими обязанностями других. Ученые-правоведы отмечают, что категория интереса играет значительную роль и находится в неразрывном единстве как с категорией субъективного права, так и права, в целом¹³. Так, по мнению Г.В. Мальцева, в обществе возникает следующая связь: объективные интересы – общественное сознание – право¹⁴. Интересы лиц органически едины с субъективным правом, поскольку интерес имеет значение мостика, связывающего право с реальными, жизненными отношениями¹⁵.

В юридической литературе по общей теории права традиционно все субъекты права подразделяются на три основные группы: 1) индивиды (индивидуальные субъекты); 2) организации (коллективные субъекты); 3) общественные (общественно-территориальные) образования.

Поскольку, на первый взгляд, нас в рамках исследования, интересует именно категория организаций (коллективных субъектов), следует отметить, что с точки зрения общей теории права, а именно позиции С.С. Алексеева, обязательной предпосылкой правосубъектности организаций является их персонификация, выраженная в организационном единстве. Все организации имеют внутреннюю структуру, их внутренние подразделения слиты в

¹²Бойцов В.Я. Система субъектов советского государственного права. Уфа

¹³Толстой Ю.К. К теории правоотношения, Л., 1959, С.41-46.; Чхиквадзе В.М. Государство, демократия, законность. Ленинские идеи и современность. М., 1967, С.306.

¹⁴Мальцев Г.В. Социалистическое право и свобода личности, М., 1968., С. 65, 101.

¹⁵Алексеев С.С. Общая теория права, Т.2, С. 116.

нераздельное целое, и это целое, то есть организация, наделяется правосубъектностью¹⁶.

Однако, поскольку целью исследования является анализ системы субъектов налогового права, то необходимо учитывать специфику правоотношений и круга субъектов. Как справедливо отмечено в курсе С.С. Алексеева, по своей роли, специфическим функциям в механизме правового регулирования правосубъектность выступает в качестве средства фиксации круга субъектов - лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей. В еще большей степени конкретизирующая роль правосубъектности проявляется в отраслях права¹⁷. Основываясь на подходах общей теории права можно утверждать, что отраслевая налоговая правосубъектность определяет область законодательства, действующую применительно к лицу, и, следовательно, конкретизирует круг правоотношений, в которых лицо может участвовать. Признание субъектом, в нашем случае, налогового права происходит путем распространения на данный субъект действия налогового законодательства и субъект, в силу самого действия актов налогового законодательства (независимо от участия в тех или иных налоговых правоотношениях), обладает определенными кругом прав и обязанностей, составляющих содержание налоговой правосубъектности¹⁸.

Налоговая правосубъектность - это установленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов, а также в иных отношениях неразрывно связанных с перечисленными¹⁹. Налоговая правосубъектность может предоставлять лицу способность участвовать в отношениях, возникающих в процессе привлечения к ответственности за

¹⁶ Алексеев С.С. Общая теория права. Т. 2. С. 151.

¹⁷ Алексеев С.С. Общая теория права. Т. 2. С. 145.

¹⁸ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000, С. 9-13.

¹⁹ Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. С. 96.

совершение налоговых правонарушений, в процессе проведения мероприятий налогового контроля и иных.

Круг субъектов налогового права, обладающих налоговой правосубъектностью, представляется весьма широким. Как мы отметили выше, законодательство о налогах и сборах не использует термин "субъект налогового права", не делит субъектов права на виды. Круг участников налоговых отношений, обозначенный в ст. 9 НК РФ, не является исчерпывающим. В связи с этим, в теории налогового права существует несколько взглядов на возможные классификации субъектов налогового права. Так, например, состав всех участников налоговых отношений некоторыми авторами разделяется на основных и факультативных, а именно:

1. Основные участники налоговых правоотношений

1.1. Субъекты хозяйственной деятельности - налогоплательщики и налоговые агенты;

1.2. Государственные органы, обладающие полномочиями контроля и управления в налоговой сфере - налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы, финансовые органы;

2. Факультативные участники налоговых правоотношений

2.1. Лица, обеспечивающие перечисление и сбор налогов - банки, сборщики налогов и сборов;

2.2. Лица, представляющие профессиональную помощь - представители, налоговые консультанты;

2.3. Правоохранительные органы - органы дознания и следствия;

2.4. Лица, предоставляющие необходимые данные - нотариусы, регистрационные органы, органы лицензирования;

2.5. Лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля - судьи, нотариусы, регистрационные органы, процессуальные лица²⁰.

Приведенная схема отчетливо показывает, насколько широк круг участников налоговых правоотношений, насколько разнообразны их функции в

²⁰ Учебник для вузов под ред. С.Г. Пепеляева, М., 2015, С. 201-202.

рамках отношений по введению, установлению и уплате налога, а также других отношений, входящих в предмет налогового права. Однако большинство ученых-правоведов²¹ в своих работах признает авторитетность мнения о сущности субъектов налогового права и ссылается на классификацию именно субъектов налогового права (а не участников правоотношений, к примеру), выработанные Д.В. Винницким, а именно: деление, с учетом специфики круга субъектов и особенностей содержания правосубъектности различных участников налоговых правоотношений. Так, по мнению указанного автора, целесообразно выделять субъектов налогового права следующих видов:

- 1) физические лица (граждане, иностранные граждане и лица без гражданства);
- 2) организации;
- 3) государственные (муниципальные) органы;
- 4) публично-территориальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования)²².

Субъекты российского налогового права, по мнению автора, могут быть определены как индивидуумы (физические лица) или коллективные образования (организации), способные участвовать в налоговых отношениях и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, нормативными актами органов местного самоуправления и международно-правовыми актами²³.

Нельзя не отметить позицию Д.В. Винницкого относительно организаций, как субъектов налогового права. По его мнению, понятие "организация" имеет довольно широкое понимание. Рассматривая статью 48 Гражданского Кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), можно заметить, что понятие "юридического лица" выводится через понятие "организации", а именно -

²¹ Пютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015.; Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография., М., С. 247., и др.

²² Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. С. 100-101; Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000, С. 26-30.

²³ Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000, С. 170.; Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. С. 95.;

юридическим лицом признается организация, которая обладает определенными признаками. Таким образом, представляется, что понятие "организация" шире понятия "юридическое лицо" и в теории гражданского права под организацией понимается коллективное образование, обладающее организационным единством.

Ст. 9 НК РФ участниками налоговых отношений, в числе прочих, называет организации, признаваемые в соответствии с НК РФ, налогоплательщиками или плательщиками сборов или налоговыми агентами. П. 2 ст. 11 НК РФ определяет, что под организациями в налоговом законодательстве понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством (российские организации), иностранные юридические лица, компании и иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ (иностранная организация).

Как видно из содержания п. 2 ст. 11 НК РФ, действующим налоговым законодательством РФ в качестве полноправных участников налоговых отношений и субъектов налогового права признаются как минимум три вида образований, не обладающих статусом юридического лица, а именно:

- компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и не обладающие статусом юридического лица;

- филиалы и представительства юридических лиц, созданные на территории иностранных государств, в соответствии с законодательством этих государств;

- филиалы и представительства международных организаций.

Таким образом, можно сделать вывод, что законодательством о налогах и сборах установлена возможность организациям в широком их понимании, а не только юридическим лицам, быть субъектами налогового права.

Несовпадение по смыслу понятия "организация" и понятия "юридическое лицо" (хотя это несовпадение и объясняется главным образом юридико-техническими причинами связанными с механизмами привлечения к налогообложению иностранных налогоплательщиков) заставляет выделить ряд общих признаков организации в налоговом праве, а именно:

- определенная степень организационной обособленности, которая, в свою очередь, хоть и является обязательным признаком любого юридического лица, но все же, поскольку законодательство о налогах и сборах предъявляет к коллективным образованиям не настолько жесткие требования к организационной обособленности. В отличие от гражданского законодательства, например, мы можем говорить именно об определенной степени обособленности. Коллективное образование может одновременно выступать как часть другой, более крупной организации (юридического лица), и это само по себе не исключает возможности признания за данным коллективным образованием налоговой правосубъектности (как пример - филиалы иностранных компаний, согласно положениям ст. 11 НК РФ). Или наоборот, несколько организаций-налогоплательщиков-юридических лиц объединились посредством договора в коллективный субъект, организационно "обособились" в глазах налоговых органов, назвали себя КГН и получили специальные права и обязанности;

- определенная степень имущественной обособленности организации, позволяющая ей самостоятельно или как обособленному подразделению сложной организации выступать в налоговых отношениях²⁴. Необходимо учитывать, что обособление имущества проявляется по-разному в различных общественных образованиях, у разных видов юридических лиц²⁵.

²⁴ Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. С. 107.

²⁵ Гражданское право : в 3 т. / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. Т.1 М., 1996. С. 119.

В связи с задачами исследования, а именно попыткой определить место консолидированной группы налогоплательщиков в системе субъектов налогового права, необходимо рассматривать эти признаки.

Федеральным законом от 16.11.2011 №321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков внесены изменения в НК РФ, в соответствии с которыми определяется статус особого субъекта - консолидированной группы налогоплательщиков, как добровольного объединения плательщиков налога на прибыль, на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного финансового результата их хозяйственной деятельности (п. 1 ст. 25 НК РФ). Исчисление и уплату налога (авансовых платежей) производит ответственный участник КГН. И с 1 января 2012 г. налогоплательщики, соответствующие требованиям ст. 25.2 НК РФ, стали иметь возможность объединяться в консолидированные группы.

Однако, вопрос о том, является ли субъектом налогового права КГН и, в целом, каково ее место в системе субъектов налогового права, остается открытым. В положениях главы 3.1 НК РФ прямо не указывается, является ли КГН налогоплательщиком, участником налоговых правоотношений. Структурно Глава 3.1 НК РФ "Консолидированная группа налогоплательщиков" находится в Общей части НК РФ, в Разделе II "Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях" сразу за Главой 3 "Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты". Опираясь на структурное толкование норм НК РФ, можно предположить, что воля законодателя направлена на включение в круг возможных субъектов налогового права КГН (консолидированной группы налогоплательщиков), поскольку именно Разделы II и III посвящены, участникам налоговых правоотношений, перечисленных в ст. 9 НК РФ.

Некоторые авторы утверждают, что КГН (консолидированная группа налогоплательщиков) самостоятельным субъектом налогового права не

является, поскольку добровольное объединение налогоплательщиков-организаций в такую группу, определенным образом перераспределяет права и обязанности каждого участника, применительно к исчислению и уплате налога на прибыль организаций (в т.ч. выделяется ответственный участник), но не порождает нового субъекта, обладающего собственными правами и обязанностями. "В частности, в п. 1 ст. 45 НК РФ установлено, что обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, обязанность по уплате налога некоторой организации, не являющейся ответственным участником КГН, исполняется ответственным участником КГН"²⁶. То что, права и обязанности от имени группы реализует ответственный участник, еще не означает, что группа (КГН) в целом не может считаться особого рода субъектом. Так как именно для КГН усматривается наличие признаков субъекта, рассмотренных выше.

По мнению Д.В. Винницкого, "хотя права и обязанности от имени КГН и реализует лишь один из ее участников - ответственный участник, сама конструкция налоговой консолидации предполагает признание особого сложного коллективного субъекта в качестве группы, которой и вменяются определенные налоговые права и обязанности и по отношению к которой, определяется совокупный финансовый результат в целях взимания налога на прибыль"²⁷. Однако, в силу ограниченности объема исследования, далее автором проблемы сущности и природы консолидированной группы налогоплательщиков, как возможного субъекта налогового права, не рассматриваются.

По нашему мнению, можно согласиться с точкой зрения Д.В. Винницкого. Консолидированная группа налогоплательщиков может быть, с определенной долей условности, с учетом особенностей в ее регулировании, представлена как особый сложный коллективный субъект налогового права. Особым субъектом

²⁶Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015.

²⁷Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. С. 109.

КГН может быть названа в силу своей специфической природы, как добровольного объединения действующих отдельных плательщиков налога на прибыль, объединившихся, путем заключения договора (договорной природы) в единый субъект – консолидированную группу налогоплательщиков.

Сложным субъектом КГН может быть названа в силу того, что имеет место специфическое распределение «ролей», обязанностей внутри группы, как одной экономической единицы²⁸ для обеспечения своевременного и полного исполнения обязанности по уплате налога на прибыль: в рамках группы, в числе участников выделяется единственный ответственный участник, который выполняет основной круг прав и обязанностей в рамках полномочий, возложенных на него от имени всей консолидированной группы. Права и обязанности, установленные законодателем отдельным участникам КГН, обеспечивая исполнение обязанностей основным участником КГН, носят вспомогательный характер.

Коллективный характер субъекта также не может ставиться под сомнение с учетом всего вышеуказанного.

Такой подход далее по ходу исследования будет использован для выявления особенностей КГН.

Следует исходить из того, что консолидированная группа налогоплательщиков может быть рассмотрена в качестве организации в широком ее понимании.

КГН не является юридическим лицом и образуется на основании договора о консолидации. Обратим внимание, что подобный подход не нов для российской системы права, поскольку аналогичный принцип заложен в основу договора простого товарищества. Более того, можно провести аналогию между простым товариществом и КГН, поскольку, например, простое товарищество не признается самостоятельным налогоплательщиком, поскольку не является юридическим лицом. А для целей уплаты акциза налоговым законодательством

²⁸ Шиткина И.С., Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право, 2012, №5. СПС "Консультант плюс". С. 5-23.

простое товарищество с учетом, в частности, организационных особенностей структуры, установлены особые правила уплаты (ст. 180 НК). Аналогично с ответственным участником КГН, согласно п.у 2 ст. 180 НК РФ, "в качестве лица, исполняющего обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, ... признается лицо, ведущее дела простого товарищества (договора о совместной деятельности)". Более того, даже если ведение дел осуществляется совместно всеми участниками товарищества, то участники, тем не менее, самостоятельно определяют одного участника, который будет исполнять вышеуказанные обязанности. Согласно п. 3 ст. 180 НК РФ, при полном и своевременном исполнении обязанности по уплате акциза данным "ответственным" лицом, обязанность по уплате акциза остальными участниками договора о совместной деятельности, считается исполненной. Можно говорить о том, что далее по ходу анализа напрашивается аналогия при выявлении соответствия признакам организации, признакам субъекта права.

Если возвращаться к тому, что КГН может быть названа "организацией", то необходимо проанализировать ее на предмет соответствия признакам организации. Имеет ли место определенная степень организационной и имущественной обособленности данного коллективного субъекта. Не вызывает сомнения соответствие КГН данным признакам. Особенности имущественных и организационных отношений как внутри консолидированной группы, так и в отношениях с налоговыми органами, будут рассмотрены далее. По нашему мнению, "в глазах" налоговых органов, консолидированная группа выступает скорее как единое целое, нежели как совокупность, группа отдельных участников, субъектов налоговых отношений, как с точки зрения экономической сущности взаимоотношений, так и в организационном плане (в отношениях по уплате налога, в рамках процедур налогового контроля, истребования и проверки документов и пр.)

КГН могут быть определены как особые сложные коллективные субъекты налогового права, представляемые, в качестве организаций (в широком

понимании), обладающие способностью участвовать в налоговых отношениях и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, нормативными актами органов местного самоуправления и международно-правовыми актами. Права и обязанности всех участников, в том числе, и ответственного участника – это права и обязанности всей группы, которые выражены вовне в виде прав и обязанностей ответственного участника и иных участников. Можно считать, что эти права и обязанности (права и обязанности КГН) носят обеспечительный характер, они обеспечивают существование всей группы.

Обращаясь к возможности определения консолидированной группы как субъекта права в целом, представляется, что с точки зрения общей теории права, в частности, соответствия признакам, которые С.С. Алексеев определил как основные признаки субъекта права, можно говорить о следующем.

КГН является участником общественных отношений, его положение регламентировано нормами налогового законодательства, определяющими, в том числе, условия создания группы, права и обязанности ответственного участника, который выступает от имени группы, а также права и обязанности участников группы, обеспечивающие выполнение прав и обязанностей ответственным участником от имени группы. КГН, исходя из своих особенностей, фактически может быть носителем субъективных прав и обязанностей, поскольку:

- участники КГН добровольно объединяются для уплаты налога на прибыль, путем заключения договора, который подлежит регистрации в налоговом органе (что позволяет идентифицировать группу в качестве единого участника, требовать своевременной уплаты налога, осуществлять мероприятия налогового контроля и пр. в отношении вновь образованного и действующего в единстве субъекта),

- КГН может быть признана обособленным субъектом как экономически, как и организационно, она выступает в отношениях с налоговыми органами

персонифицировано, в виде своеобразного экономического единства, созданного путем заключения договора, по факту, взаимозависимыми лицами, участвующими в уставном капитале друг друга, поскольку ответственный участник консолидированной группы выступает вовне от имени консолидированной группы, "в связи с действием консолидированной группы" (п. 1 ст. 25.5 НК РФ), а не от имени участников консолидированной группы (как, например, в случае с простым товариществом).

Таким образом, с учетом отличительных особенностей и признаков приходим к выводу о возможности отнесения КГН к категории субъекта налогового права – особого сложного коллективного субъекта.

В дальнейшем в работе раскрывается содержание тех особенностей, которые присущи КГН, как субъекту налогового права, с учетом производного характера прав и обязанностей ее участников.

§ 2. Общая характеристика правовой модели консолидированной группы налогоплательщиков

Понятие "консолидированная группа налогоплательщиков" не является новым для налоговых систем зарубежных стран. Впервые данный субъект появился и был на законодательном уровне закреплён в начале прошлого века в Австрии. В настоящее время термин схожий по своей сущности существует во многих странах - США, Великобритании, Франции, Германии, Испании, Нидерландах, Швеции, Норвегии, Австралии, Японии и др.²⁹. В развитых странах институт представляет собой инструмент налогового планирования, позволяющий формировать благоприятные условия для развития бизнеса и экономики.

²⁹ Шальнева М.С., Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности администрирования по налогу на прибыль // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. №6. СПС "Консультант плюс"; Шиткина И.С., Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право, 2012, №5. СПС "Консультант плюс"; Antony Ting, The Taxation of Corporate Groups under Consolidation: An International Comparison (Cambridge Tax Law Series), 2013.

Обобщая зарубежную практику, Д.В. Винницкий выделяет две основные и существенно отличающиеся друг от друга модели консолидированного налогообложения холдинговых групп. «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)»³⁰.

Предпосылки создания консолидированного налогообложения в РФ и за рубежом неразрывно связаны с общими тенденциями развития налоговых систем в целом³¹.

Известно, что еще в 1997 году в ходе работы над созданием части первой НК РФ, предлагалось включить в проект главу 7 "Консолидированная группа налогоплательщиков", но в силу ее недостаточной проработанности на том этапе было решено на время отказаться от введения подобного института³².

³⁰ Винницкий Д. В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист, 2005, № 1, с. 24.

³¹ Бабаева Ф.Г., Баннова К.А., Жданова А.Б. Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования/ 2014. №3. С.1-8.; (<http://www.science-education.ru/117-13634>)

³² Козенкова Т.А., Зачупейко И.А. Налогообложение прибыли консолидированных налоговых групп // Бухучет в строительных организациях. 2012. №8-9. СПС "Консультант плюс".

С 1 января 1999 г. вступила в действие первая, или так называемая общая часть НК РФ, которая регламентировала важнейшие положения налоговой системы России, в частности, перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами³³.

В тот же период Правительство РФ предприняло попытку внедрения (создания) механизма налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков. Первоначально законопроект включал в себя Главу 7 «Консолидированная группа налогоплательщиков», но данная глава не вошла в принятый Государственной Думой РФ Федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. и не применялась на практике.

Приводились различные аргументы исключения данной главы из законопроекта, а именно:

1) неготовность налоговых органов к контролю за деятельностью крупнейших налогоплательщиков;

2) возможность сокращения организациями, входящими в группу КГН, налоговых отчислений, что отразилось бы на наполняемости бюджета, который находился в состоянии дефицита;

3) неустойчивость крупных российских организаций, принятие данного закона способствовало бы возникновению налоговых злоупотреблений со стороны ее участников³⁴.

Таким образом, мы можем утверждать, что возможные концепции консолидации налогообложения для крупных взаимозависимых компаний давно обсуждались специалистами³⁵, представителями государственной власти³⁶, а

³³ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник / В. Г. Пансков. – М. : Финансы и статистика, 2007. – С. 10-11.

³⁴ Баннова К. А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Проблемы учета и финансов. 2011. № 3. С. 39–41.

³⁵ См., например: Шиткина И.С. Холдинги. Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группе компаний., М., 2008, С. 224-238.

³⁶ В соответствии Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов, разработанными Минфином России, с 1 января 2009 года должен был быть введен институт консолидированной налоговой отчетности при исчислении группой компаний своих обязательств по налогу на прибыль. (www.taxpravo.ru/file/blob4922961206949057591888411128419). На основе указанных положений

также представителями предпринимательского сообщества, поскольку успешная практика действия аналогичных институтов в зарубежных странах не осталась без внимания.

Идея введения института консолидированной группы налогоплательщиков была обозначена в бюджетных посланиях Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации, в проекте основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2009 г. и на плановый период 2010 и 2011 гг.

В развитие названных программных документов в октябре 2010 г. был принят в первом чтении законопроект N 392729-5 "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков", инициированный правительством. Законопроект явил своей целью внедрение в систему российского налогового права особого механизма налогообложения холдинговых структур.

Новации были призваны решить несколько задач:

- упростить налоговое администрирование;
- оказать противодействие недобросовестной налоговой оптимизации, которую проводили на тот момент путем перемещения крупными холдингами центров прибыли между субъектами Российской Федерации;

- позволить организациям перемещать денежные и материальные ресурсы внутри группы, не начисляя на них дополнительные, дополнительные налоги.

Однако данный законопроект подвергся критике со стороны представителей бизнеса, потребовал серьезных доработок, и также не был принят.

Необходимость введения в российскую налоговую систему новых способов налогообложения консолидированных групп стало неизбежным после

документа Министерство финансов РФ 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.

принятия в НК РФ поправок о трансфертном ценообразовании³⁷, поскольку вступление в КГН является, в том числе, одним из способов снижения налоговых рисков, предусмотренных НК РФ, поскольку сделки между участниками КГН не признаются контролируемыми.

Таким образом, организации, входящие в КГН, получают некоторые преимущества перед остальными группами компаний, однако эти преимущества являются обоснованными и направлены на исключение излишнего налогового администрирования.

При подготовке к принятию ФЗ о КГН отмечалось, что установление подобного специального порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций для КГН создает ряд преимуществ как для налогоплательщиков, так и для государства³⁸. Действительно, введение КГН, как и любое значительное преобразование, имеет как свои преимущества, так и недостатки. Среди преимуществ создания КГН, как для налогоплательщиков, так и для государства, можем отметить следующие³⁹:

1) Возможность сложения доходов и убытков участников КГН при формировании налоговой базы. Так, организация, которая не является участником консолидированной группы налогоплательщиков, в случае получения убытка в текущем периоде имеет право уменьшить на сумму данного убытка налоговую базу будущих периодов по правилам ст.283 НК РФ. Для КГН убыток, полученный одним из участников, уменьшает общую налоговую базу группы в текущем налоговом периоде.

Некоторыми авторами отмечается возможность рассмотрения КГН в качестве разновидности налоговой льготы, поскольку существует возможность,

37[□] Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения".

38[□] 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".

39 Бабенко Д.А. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги и основные последствия // Налоги и финансовое право. 2014. № 3. С. 241-248

при наличии убытка у одного или нескольких участников группы, уменьшить размер налоговых обязательств по группе в целом по сравнению с суммарными налоговыми обязательствами, исчисленными по каждому участнику в отдельности⁴⁰;

2) Отнесение сделок между участниками КГН к категории сделок, не признаваемых контролируруемыми, с точки зрения применения правил контроля, трансфертного ценообразования. Как следствие - снижение стимулов для организаций к применению трансфертного ценообразования в целях минимизации сумм налога и сведение к минимуму риска доначисления налога на прибыль, начисления штрафов и пени в связи с применением в сделках между участниками цен, не соответствующих рыночному уровню. Поскольку сделки между участниками КГН не признаются контролируруемыми, то снижаются затраты, связанные, в том числе, с соблюдением правил контроля за трансфертным ценообразованием;

3) Возможность применения пониженной налоговой ставки по налогу на прибыль в отдельных субъектах РФ⁴¹.

3) Упрощение налогового администрирования, снижение претензий налоговых органов к экономической обоснованности расходов при оказании услуг одним участником группы другому, и др.

Недостатком же консолидации для предпринимателей могут считаться:

1) Возможность привлечения участников консолидированной группы к солидарной ответственности по уплате налога на прибыль за других участников, согласно положениям п. 7 ст. 46 НК РФ.

40[□] Шальнева М.С. Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности администрирования по налогу на прибыль // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. N 6; СПС "КонсультантПлюс".

41[□]Пониженная ставка предусмотрена, в частности, Законом Ленинградской области от 19.02.2012 №64-ОЗ – 14% для деятельности по добыче, переработке нефти и газа, производству нефтепродуктов и пр., Законом Архангельской области от 02.07.2013 г. №708-41-03 – 13,5% для деятельности по добыче алмазов, оптовой торговле драгоценными металлами и пр.

2) Невозможность зачета убытков участников группы, возникших до их вступления в КГН в силу прямого запрета ст. 283 НК РФ.

3) Увеличенный срок проведения выездной налоговой проверки по правилам статьи 89.1 НК РФ⁴².

В настоящее время в России зарегистрировано 15 КГН⁴³. В основном, объединение в группы произошло в нефтегазовом секторе, металлургии и связи.

Решение о создании КГН принимается участниками добровольно, КГН не является юридическим лицом и образуется на основании договора о консолидации. Именно договор о создании КГН является основанием перехода потенциальных участников, плательщиков налога на прибыль, к консолидированной группе налогоплательщиков. Согласно п. 5 ст. 25.3 НК РФ, договор о создании КГН подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации - ответственного участника группы.

Следует отметить, что в НК РФ не разъяснен правовой статус договора о создании КГН. Так, согласно п. 4 ст. 25.1 НК РФ, договор о создании КГН признается документом, подтверждающим полномочия ответственного участника КГН, а в соответствии с положениями ст. 25.3 НК РФ, к правоотношениям, основанным на договоре о создании КГН, применяется налоговое законодательство, а в части не урегулированной налоговым законодательством - гражданское законодательство РФ. Однако позиция Министерства Финансов, на предмет природы такого договора однозначна и заключается в том, что договор о создании КГН имеет публично-правовую природу. В части положений, предусмотренных НК, он не может рассматриваться как договор оказания услуг⁴⁴.

⁴²Подробнее о проведении выездных налоговых проверок в отношении участников КГН в Главе 3, в § 1. Особенности осуществления в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков налогового контроля.

⁴³Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов: одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 г.. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/?frame=1.

⁴⁴Письмо Минфина России от 02.03.2012 N 03-03-06/4/15.

Обязательные требования к договору о создании КГН перечислены в п. 2 ст. 25.3 НК РФ. В нем должны содержаться следующие сведения:

- предмет договора;
- перечень и реквизиты организаций - участников КГН;
- наименование организации - ответственного участника;
- перечень полномочий ответственного участника;
- порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления прав ответственным участником и другими участниками группы, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ, ответственность за невыполнение установленных обязанностей;
- исчисляемый в календарных годах срок, на который создается КГН, если она создается на определенный срок, или указание на отсутствие определенного срока;
- показатели, необходимые для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль по каждому участнику КГН с учетом особенностей, предусмотренных ст. 288 НК РФ.

При этом, кроме законодательно установленных требований к содержанию договора, Федеральная налоговая служба выделяет собственные требования к содержанию договора⁴⁵. Так, договором должно быть предусмотрено следующее:

- порядок и сроки представления ответственным участником другим участникам группы сведений, необходимых для исчисления и уплаты налога на прибыль, составления налоговых деклараций при прекращении действия КГН или выходе организации из состава группы (подп. 4 п. 3 ст. 25.5 НК РФ);
- размер регрессного требования участников КГН, уплативших налог на прибыль за ответственного участника, и порядок приобретения такого права в

⁴⁵Письмо ФНС РФ от 29.12.2011 N ЕД-4-3/22492@ "Об условиях договора о создании консолидированной группы"

случае неисполнения ответственным участником обязанностей по уплате налога на прибыль в рамках КГН (п. 6 ст. 25.5 НК РФ);

- сроки представления участниками КГН ответственному участнику данных налогового учета, необходимых для исчисления консолидированной налоговой базы (п. 4 ст. 321.2 НК РФ);

- критерии распределения прибыли между обособленными подразделениями: численность работников (расходы на оплату труда), остаточная стоимость амортизируемого имущества (п. 6 ст. 288 НК РФ).

Более того, ФНС говорит о том, что несоответствие договора этим требованиям, которые не указаны в законе в качестве обязательных, но обозначены как таковые ФНС, влечет отказ в его регистрации. В целом, предъявляемые для регистрации договора требования, а также требования для регистрации изменений, вносимых в договор, установлены в ст. 25.3, 25.4 НК РФ, а нормы, касающиеся прекращения действия консолидированной группы (в частности прекращения действия договора) - в ст. 25.6 НК РФ и п. 4 ст. 25.3 НК РФ.

Консолидированная группа налогоплательщиков, согласно положениям Главы 3.1 НК РФ, может быть создана только российскими организациями-плательщиками налога на прибыль, которые являются взаимозависимыми. В нормах НК РФ обозначены особые экономические требования как к потенциальным участникам КГН по отдельности, так и к ее участникам в совокупности.

КГН может быть создана российскими организациями при условии, что одна организация непосредственно или косвенно участвует в уставном капитале других организаций и доля участия в каждой такой организации составляет не менее 90 процентов (п. 1, 2 ст. 25.2 НК РФ). Данное условие должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании КГН. Согласно разъяснениям Федеральной налоговой службы РФ (далее - ФНС России либо ФНС) и Министерства Финансов РФ (далее - Минфин России или

Минфин), данное условие может подтверждаться выписками из ЕГРЮЛ, копиями учредительных документов, выписками из реестров акционеров АО, списками участников ООО, содержащими необходимые сведения об учредителях (участниках) юридического лица, а также расчетами доли непосредственного или косвенного участия⁴⁶. КГН создается не менее чем на 5 налоговых периодов по налогу на прибыль (п. 7 ст. 25.2 НК РФ)⁴⁷.

Каждый отдельный участник КГН должен соответствовать следующим требованиям:

- он не должен находиться в процессе реорганизации или ликвидации (подп. 1 п. 3 ст. 25.2 НК РФ). Согласно разъяснениям, данным Минфин и ФНС, данное условие подтверждается выписками из ЕГРЮЛ⁴⁸;

- в отношении потенциального участника не должно быть возбуждено производство по делу о банкротстве (подп. 2 п. 3 ст. 25.2 НК РФ). Это условие подтверждается справкой, составленной организацией - участником КГН⁴⁹;

- размер чистых активов, рассчитанный на основании бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговую инспекцию документов для регистрации договора о создании (изменении) КГН, должен превышать размер уставного капитала (подп. 3 п. 3 ст. 25.2 НК РФ). Данное условие, подтверждается расчетом, составленным участником КГН на основании бухгалтерской отчетности в соответствии с положениями и другими нормативными правовыми актами по

⁴⁶ Письма Минфина России от 02.03.2012 N 03-03-10/19, от 21.12.2011 N 03-03-10/120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831, Письмо ФНС России от 29.12.2011 N АС-4-3/22569@.

⁴⁷ Согласно п. 7 ст. 25.2 НК РФ консолидированная группа налогоплательщиков создается не менее чем на два налоговых периода по налогу на прибыль организаций. В редакции данной нормы, действующей с 28.12.2015, два налоговых периода изменены на пять налоговых периодов по налогу на прибыль организаций. При этом в силу п. 8.1 ст. 25.5 НК РФ участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе добровольно прекратить свое участие в этой группе не ранее чем по истечении пяти налоговых периодов по налогу на прибыль организаций с даты присоединения к этой группе (включая периоды продления срока действия договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков).

Однако данные положения о пяти годах применяются к договорам о создании консолидированной группы, зарегистрированным начиная с 1 января 2018 г.

⁴⁸ Письма Минфина России от 21.12.2011 N 03-03-10/120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831, ФНС России от 29.12.2011 N АС-4-3/22569@.

⁴⁹ Там же.

бухучету⁵⁰. Однако, также Минфин России в Письме от 03.08.2012 N 03-03-06/1/385 разъяснил, что невыполнение данного условия о размере чистых активов на иные отчетные даты не влечет прекращения действия КГН.

КГН может быть создана, если все ее участники в совокупности соответствуют следующим требованиям:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и НДС, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором в инспекцию представляются документы для регистрации договора о создании КГН, составляет не менее 10 млрд руб. Налоги, уплаченные в связи с перемещением товаров через таможенную границу ТС, не учитываются (подп. 1 п. 5 ст. 25.2 НК РФ).

- суммарный объем выручки от продажи товаров (работ, услуг) за календарный год, предшествующий году, в котором в инспекцию представляются документы для регистрации договора о создании КГН, составляет не менее 100 млрд руб. (подп. 2 п. 5 ст. 25.2 НК РФ);

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляются в инспекцию документы для регистрации договора о создании КГН, составляет не менее 300 млрд руб. (подп. 3 п. 5 ст. 25.2 НК РФ).

Перечисленные условия подтверждаются документами, заверенными ответственным участником КГН, в том числе копиями платежных поручений на уплату НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДС (копиями решений налогового органа о проведении зачета по данным налогам), бухгалтерскими балансами, отчетами о прибылях и убытках за предшествующий календарный год для каждого из участников группы (подп. 3 п. 6 ст. 25.3 НК РФ).

Также в НК РФ определен перечень организаций, которые не могут быть участниками КГН (п.6 ст.25.2 НК РФ). В частности, в него включены резиденты

⁵⁰Письма Минфина России от 21.12.2011 N 03-03-10/120, от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831, ФНС России от 29.12.2011 N АС-4-3/22569@.

Особых экономических зон, организации, применяющие специальные налоговые режимы, банки, участники другой КГН и пр. Несоответствие отдельных участников консолидированной группы налогоплательщиков и группы в совокупности условиям, в соответствии со ст. 25.6 НК РФ влечет прекращение действия такой группы.

Ответственные участники КГН, в случае если они еще не относятся и могут быть отнесены к таковым⁵¹, после получения ФНС России информационного сообщения о регистрации договора о создании КГН и последующего инициирования Контрольным управлением ФНС России процедуры постановки на учет, ставятся на учет в Межрегиональные инспекции ФНС в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Исходя из высоких финансовых требований, предъявляемых законодателем к участникам КГН, мы приходим к выводу о том, что данная конструкция может применяться только небольшим кругом налогоплательщиков налога на прибыль, которые могут быть отнесены к категории крупнейших, и ни представители среднего бизнеса, ни, тем более, малого, не могут даже потенциально объединяться в КГН.

Данное ограничение представляется недостаточно обоснованным некоторым авторам по следующим причинам. Как отмечалось в пояснительной записке к законопроекту, взаимозависимые организации рассматриваются как единое предприятие (единая единица) при условии высокой степени контроля со стороны управляющей компании (основного общества) за деятельностью дочерних обществ. Кроме того, согласно ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в деятельности другой и доля такого участия составляет более 25%⁵².

51[□] Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, утвержденные приказом Минфина России от 11.07.2005 N 85н, Письмо ФНС России от 13.01.2012 N АС-4-2/135@, Приказ ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@.

52[□] Крохина Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков - новый субъект налогового права // Финансовое право. – 2013. – № 04. – С. 28-33.

Необходимо отметить, что в первоначальном проекте части первой Налогового кодекса Российской Федерации предусматривалась доля не менее 80%. В зарубежных странах доля участия варьируется от 50 до 100%. При этом в некоторых странах отмечена тенденция к снижению требуемой доли участия: Австрия - с 75 до 50%; Испания - с 90 до 75%; Нидерланды - с 99 до 95%⁵³. Таким образом, следует согласиться с позицией авторов, отмечающих, что доля участия в 90% ограничивает возможности консолидации. Порог доли участия до 75% может обеспечить головной компании возможность принимать практически любые решения в отношении дочерней, управлять финансовой и операционной политикой дочернего предприятия, т.е. фактически обеспечит необходимую степень контроля основным обществом дочерних и зависимых участников⁵⁴.

Если возвращаться к добровольности заключения договора о создании КГН. С одной стороны - решение принимается участниками добровольно, с учетом их возможных интересов и потенциальных преимуществ для них, с другой - нельзя не отрицать, что данный публично-правовой договор, порождающий налоговые правоотношения, заключается в целях реализации публично-правовой обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль в порядке, установленном налоговым законодательством. Можно говорить о том, и наша точка зрения подтверждается некоторыми учеными-правоведами⁵⁵, что добровольность заключения договора о создании КГН имеет отношение именно к выбору участниками способа уплаты налога на прибыль организаций. В ст. 25.5 НК РФ перечислены обязанности как ответственного участника КГН, так и других участников правоотношений.

В целом правовая модель КГН характеризуется договорной природой, особыми условиями объединения, ограничивающими возможность вступления

⁵³ Кизимов А.С., Шегурова Т.А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // Финансы и кредит. 2009. N 30.

⁵⁴ Козенкова Т.А., Зачупейко И.А. Налогообложение прибыли в консолидированных налоговых группах // Бухучет в строительных организациях. 2012. N 8 - 9; СПС "КонсультантПлюс".

⁵⁵ Шиткина И.С., Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право, 2012, №5. СПС "Консультант плюс"

в такое соглашения большей части налогоплательщиков, и определением ответственного участника.

Ответственному участнику в рамках договора о создании КГН должны быть переданы полномочия для выполнения обязательств публично-правового характера - по объединению, консолидации сумм для уплаты налога на прибыль, по представительству, также могут передаваться полномочия, детализирующие и обеспечивающие исполнение публично-правовых обязательств в рамках отношений по уплате налога и др. Особенности распределения имущественных и организационных обязанностей внутри консолидированной группы в рамках отношений по уплате налога на прибыль, в том числе в ситуации понуждения к исполнению обязанности по уплате налога, будут рассмотрены далее.

Рассматриваемая законодательная новация была направлена на формирование института консолидации налогоплательщиков, обеспечивающей объединение налоговой базы по налогу на прибыль организаций для взаимозависимых организаций, введение особого порядка исчисления налога на прибыль организаций для участников такой группы, совместную налоговую отчетность по налогу на прибыль организаций. Следует подчеркнуть, что институт консолидации налогоплательщиков не затрагивает иные налоги и сборы, на что указал Минфин России в своем письме от 2 марта 2012 года N 03-03-06/4/15 применительно к налогу на добавленную стоимость, подчеркнув, что исчисление и уплата данного налога производятся непосредственно каждой организацией - участником консолидированной группы налогоплательщиков в общем порядке, в том числе и при реализации товаров (работ, услуг) одним участником другому.

Говоря об экономических последствиях введения КГН, можно отметить, что создание КГН привело к перераспределению налога на прибыль по субъектам РФ - увеличились поступления в регионы, где расположены участники группы с высокими производственными мощностями и большими

штатами. До 01.01.2012 налоги с последних пополняли в основном бюджет по месту их регистрации, а теперь они перераспределены в регионы, где расположены наиболее фондоемкие участники КГН с большой численностью работников. На величину налога на прибыль в конкретном субъекте РФ стали оказывать влияние не только региональные льготы, но и выбор между показателями среднесписочной численности и расходами на оплату труда.

Заместитель министра финансов России С.Д. Шаталов 28.06.2012 отметил, что "больше всего пострадали Москва и Санкт-Петербург, где центры прибыли создавались "Газпромом" и другими крупными компаниями. Потери бюджета Москвы "фантастические". Если бы норма консолидации вводилась единовременно, то бюджет Москвы в течение одного года потерял бы 150 млрд. руб. Это примерно 10% доходной части столичного бюджета на текущий год (1,458 трлн. руб.)"⁵⁶

Применение этого механизма расчета приводит к более равномерному перераспределению налога на прибыль в региональные бюджеты, а с другой - требует от налогоплательщика дополнительных затрат в связи с необходимостью сбора подтверждающих данных и усложнением расчета распределения налога на прибыль по КГН в разрезе региональных бюджетов.⁵⁷

Масштаб экономического влияния этой новации в НК РФ стал понятен только после вступления в силу соответствующих поправок.

⁵⁶ Журавлева Н. У столиц отбирают чужое // Взгляд. Деловая газета. URL: www.vz.ru/economy/2012/6/28/585935.html (дата обращения: 28.06.2012).

⁵⁷ Иванова Н. Распределение налога на прибыль КГН по бюджетам // Налоговый вестник. 2012. N 10

Глава 2. Особенности исполнения обязанности по уплате налога на прибыль участниками консолидированной группы налогоплательщиков

§ 1. Особенности распределения имущественных обязанностей между участниками консолидированной группы налогоплательщиков

Согласно ст. 45 НК РФ налогоплательщики (плательщики сборов), если иное не предусмотрено законом, самостоятельно исполняют обязанность по уплате налогов и сборов. Действующая редакция НК РФ предусматривает ряд исключений из этого правила, которые могут иметь императивную или диспозитивную природу. Изначально такое исключение было только одно: оно носило императивную природу и было связано с деятельностью налоговых агентов. В дальнейшем перечень таких исключений был дополнен обстоятельствами диспозитивного характера. Например, если налоговые агенты участвовали в исполнении обязанности по уплате налогов и сборов других лиц помимо своей воли в силу предписания закона, то последние обстоятельства, имея в своей основе договор, предполагают возложение на третьих лиц обязанностей, связанных с уплатой налогов и сборов, в результате их волеизъявления. Одним из таких обстоятельств является участие налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков.

В силу особенностей статуса консолидированной группы налогоплательщиков, представляется необходимым исследовать особенности исполнения в рамках КГН имущественной обязанности ее участниками, то есть выполнения обязанностей связанных с исчислением, уплатой налога на прибыль, особенностей распределения между ответственным участником КГН и участниками КГН круга прав и обязанностей, определенных налоговым законодательством, о порядке и правилах понуждения к исполнению.

Согласно положениям статьи 246 НК РФ, налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Особое место в указанной статье отведено определению положения организаций, являющихся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков, а также участникам КГН. Так, организации, являющиеся ответственными участниками КГН, признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков. В свою очередь, участники КГН исполняют обязанности налогоплательщиков налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в части, необходимой для его исчисления ответственным участником этой группы. Отметим, что не подвергается сомнению тот факт, что участники КГН сами по себе не прекращают своего статуса в качестве плательщиков налога на прибыль. Они, к примеру, сохраняют «индивидуальную» обязанность по определению налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, облагаемым по пониженным ставкам, но их коллективной волей, путем заключения договора о создании КГН. В результате они выступают в виде консолидированного,

экономически единого участника отношений - консолидированной группы налогоплательщиков.

Рассмотрим подробнее правила исполнения имущественной обязанности участниками КГН.

Ответственный участник исчисляет и уплачивает налог на прибыль (авансовые платежи) по КГН (подп. 2 п. 3 ст. 25.5, п. 2, 7 ст. 286 НК РФ). Сумма налога на прибыль организаций по КГН исчисляется ответственным участником этой группы на основании имеющихся у него данных, включая данные, предоставленные иными участниками КГН. Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций для участников КГН является величина совокупной прибыли участников КГН, приходящаяся на каждого участника. Величина прибыли, приходящаяся на каждого из участников КГН (на каждое обособленное подразделение), получается путем умножения доли прибыли каждого из участников (каждого обособленного подразделения) на совокупную прибыль КГН. Консолидированная налоговая база КГН определяется как арифметическая сумма доходов всех участников КГН, уменьшенная на арифметическую сумму расходов всех ее участников. Отрицательная разница признается убытком КГН.

При этом НК РФ не регулирует порядок взаиморасчетов между ответственным участником и остальными участниками КГН по перечислению денежных средств, необходимых для уплаты налога. Предполагается, что участники КГН при создании должны самостоятельно определиться с порядком и особенностями расчетов.

Данная позиция подтверждается финансовыми органами - Минфин указывает, что этот порядок может быть, в частности, предусмотрен в договоре о создании группы⁵⁸. Следует отметить, что ответственный участник КГН не учитывает в доходах денежные средства, полученные от других участников группы для уплаты налога на прибыль, а также соответствующих пеней и

⁵⁸ Письма Минфина России от 26.03.2012 N 03-03-06/1/158, от 23.03.2012 N 03-03-06/1/153, от 20.03.2012 N 03-03-06/1/143, от 02.03.2012 N 03-03-06/4/15, от 01.03.2012 N 03-03-06/1/112, от 27.02.2012 N 03-03-06/1/102.

штрафов. Это правило касается и других участников КГН при получении данных сумм от ответственного участника при уточнении налоговых обязательств группы (подп. 44 п. 1 ст. 251 НК РФ). Соответственно, данные суммы не учитываются в расходах (п. 48.14 ст. 270 НК РФ). В Письме от 21.03.2012 N 03-03-06/1/144 Минфин России обращает внимание, что у участников КГН не возникает ни доходов, ни расходов при перечислении денежных средств, необходимых для уплаты налога на прибыль, независимо от того, какие условия взаиморасчетов между участниками группы предусмотрены в договоре о ее создании. Тем самым можно утверждать, что КГН, для налоговых и финансовых органов представляет собой некоего коллективного, единого субъекта, от имени которого в отношениях по уплате налога действует как ответственный участник КГН, имея статус основного представителя, так и иные участники КГН, но в части, необходимой для исчисления ответственным участником сумм налога (как указано в положениях ст. 246 НК РФ).

Следует отметить, что сумма ежемесячного авансового платежа за первый квартал налогового периода, в котором начала действовать КГН, равен сумме ежемесячных авансовых платежей всех участников группы за третий квартал налогового периода, предшествующего созданию этой группы (п. 8 ст. 286 НК РФ). В Письме от 28.12.2011 N 03-03-10/126 Минфин России отмечает, что Налоговый кодекс РФ не содержит ограничений для перехода ответственного участника КГН на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли всех участников группы. Такой переход возможен до наступления первого срока уплаты авансового платежа ответственным участником КГН. Этот выбор должен быть закреплён в единой учетной политике КГН.

Ответственный участник определяет базу по налогу на прибыль в рамках КГН на основании всех доходов и всех расходов участников группы (п. 1 ст. 278.1 НК РФ). При этом доходы участников группы, подлежащие

налогообложению у источника выплаты (дивиденды), в консолидированную налоговую базу не включаются (абз. 2 п. 1 ст. 278.1 НК РФ).

Таким образом, в рамках КГН сумму налога по ставке, по которой рассчитывается и уплачивается налог на прибыль всей группы исчисляет ответственный участник, в соответствии с его полномочиями, а остальные участники - по другим ставкам уже как самостоятельные участники отношений, отдельные налогоплательщики, со своим статусом, по уплате налога на прибыль, в рамках отдельного дальнейшего взаимодействия с налоговыми органами.

Если участник КГН вправе применять пониженную ставку по налогу на прибыль, зачисляемому в бюджет субъекта РФ, то ответственный участник КГН определяет сумму налога (авансовых платежей) в части, приходящейся на данного участника, с применением такой пониженной ставки (абз. 5 п. 6 ст. 288 НК РФ). Поскольку применение пониженной ставки одним или несколькими участниками КГН может повлиять на объем исполнения обязанности по уплате налога всей группой, проверить выполнение участником условий применения пониженной ставки должен сам ответственный участник группы⁵⁹.

Независимо от положений договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник этой группы вправе представлять интересы участников указанной консолидированной группы в следующих правоотношениях:

1) в правоотношениях, связанных с регистрацией в налоговых органах договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, а также изменений указанного договора, решения о продлении срока действия договора и его прекращения;

⁵⁹ На это обращает внимание Минфин России в Письмах от 06.02.2012 N 03-03-06/1/65, от 30.12.2011 N 03-03-06/1/853, от 28.12.2011 N 03-03-10/126.

- 2) в правоотношениях, связанных с принудительным взысканием с участника консолидированной группы налогоплательщиков недоимки по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков;
- 3) в правоотношениях, связанных с привлечением организации к ответственности за налоговые правонарушения, совершенные в связи с участием в консолидированной группе налогоплательщиков;
- 4) в других случаях, когда по характеру совершаемых налоговым органом действий (бездействия) они непосредственно затрагивают права организации, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков.

В ходе исследования статуса ответственного участника, по нашему мнению его можно характеризовать как представителя либо участников, либо группы. Интересный "гибрид" законного и уполномоченного представительства предусмотрен в п. 4 ст. 29 НК РФ: ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона⁶⁰. Законность его полномочий устанавливается законом, при этом полномочия определяются в договоре о создании КГН. То есть его уполномочивают путем заключения договора и определения в нем в качестве ответственного участника, но при этом он (ответственный участник) является законно установленным представителем (в силу положений п.4 ст.29 НК РФ). Однако, по нашему мнению, может быть подвергнуто сомнению

Ответственный участник имеет те же права и несет те же обязанности, что и другие налогоплательщики налога на прибыль. Однако его права и обязанности шире: например, он вправе получать от налоговых органов сведения об участниках КГН, составляющие налоговую тайну (производственную или коммерческую тайну, ставшую известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного

⁶⁰Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015.;

органа, привлеченному специалисту либо эксперту при исполнении им своих обязанностей), и обязан запрашивать у участников КГН документы, пояснения, информацию, необходимые для осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля.

Таким образом, ответственный участник исполняет права и обязанности группы как налогоплательщика, особого коллективного субъекта налогового права, действует от имени КГН, является уполномоченным представителем на основании закона, подает налоговую отчетность, взаимодействует с налоговыми органами при проведении проверок. Другие участники КГН исполняют обязанности налогоплательщиков налога на прибыль по КГН только в части, необходимой для его исчисления ответственным участником. Например, они обязаны представлять ответственному участнику расчеты налоговой базы по налогу на прибыль в отношении их доходов и расходов, данные регистров налогового учета, необходимую информацию по налогу на прибыль.

Участники консолидированных групп налогоплательщиков при наличии у них доходов, не включаемых в консолидированную базу, отражают расчет о суммах исчисленного и удержанного налога в том же порядке, что и остальные плательщики налога на прибыль.

Возникает вопрос: можно ли ответственного участника назвать уполномоченным представителем всех участников, если больше нигде в законе подобная конструкция не упоминается, ни в главе 3.1 "Консолидированная группа налогоплательщиков", ни в положениях Особенной части в части налога на прибыль?

Для участников в ст. 25.5. НК РФ предусмотрены самостоятельные права и обязанности. Они производны от статуса объединения, вся совокупность прав и обязанностей (как ответственного участника, так и иных участников) обеспечивает надлежащее исполнение обязанности по уплате налога всей группой, всем коллективным субъектом.

Можно констатировать наличие активных обязанностей у ответственного участника и пассивных обязанностей у иных участников. Имущественная обязанность участников КГН не исчезает, но активность переходит к ответственному участнику. Ответственный участник должен обеспечить исполнение публичной имущественной обязанности по совокупному финансовому результату этой группы. В случае неисполнения такой собственной активной обязанности он будет нести ответственность, в том числе по ст.122 НК РФ. Исполнение личной обязанности каждого участника (в том числе ответственного участника) влечет за собой исполнение обязанности группы в целом. По нашему мнению, поскольку, согласно доктринальным взглядам на институт представительства, у представителя, в отличие, например, от налогового агента, не формируются собственные обязанности, следует задуматься о правильности формулировки норм п.4 ст. 29 НК РФ относительно фигуры ответственного участника КГН как представителя.

В случае неисполнения обязанности статьей 46 НК РФ (абз 2 п.7) предусмотрено, что 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.

Если ответственный участник КГН не уплатит налог, то инспекция вправе взыскать его за счет денежных средств всех участников КГН.

То есть особенность правового статуса КГН как сложного коллективного субъекта - в том, что все участники солидарно несут субсидиарную ответственность по исполнению обязанностей по уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей), соответствующих пеней и штрафов в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения таких обязанностей ответственным участником группы.

В случае неуплаты (неполной уплаты) налога на прибыль ответственным участником группы п.11 ст.47 НК РФ предусмотрен специальный порядок взыскания налога:

- в первую очередь, взыскание производится за счет наличных денежных средств и денежных средств в банках ответственного участника группы;
- во вторую очередь, взыскание производится за счет наличных денежных средств и денежных средств в банках участников группы;
- в третью очередь, взыскание производится за счет иного имущества ответственного участника;
- в четвертую очередь, взыскание производится за счет иного имущества участников группы.

Следовательно, можно говорить изначально о существовании единой обязанности для всей группы. Также это подтверждается возможностью приостановления операций по счетам всех участников консолидированной группы в определенных случаях. Так, для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафа инспекция вправе приостановить операции по счетам налогоплательщика (п. 1 ст. 76 НК РФ). Также блокировка счета возможна при непредставлении налоговых деклараций (п. 3 ст. 76 НК РФ). Налоговые органы рассматривают их как взаимосвязанный "организм".

Эти правила применяются и в отношении участников КГН. Например, для обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки операции по счетам будут приостанавливаться в той же последовательности, в какой происходит взыскание налога за счет денежных средств на счетах в банке. Другими словами, сначала будут приостановлены операции по счетам ответственного участника КГН, а затем будут заблокированы счета остальных участников в последовательности, которую определяет налоговый орган (абз. 2 п. 13 ст. 76 НК РФ). Если же решение о приостановлении операций принято при непредставлении декларации по налогу на прибыль, то могут быть заблокированы счета всех участников КГН одновременно (абз. 3 п. 13 ст. 76 НК

РФ). Таким образом, в случае возникновения проблем у одного из участников КГН может быть парализована работа остальных участников группы.

При этом участники налоговой консолидации сохраняют право самостоятельно участвовать в процедуре проведения налоговой проверки, представлять документы в налоговые органы по их запросам, обжаловать вынесенные в отношении их решения по итогам проверок. Также НК устанавливает, что ряд важных полномочий в отношении деятельности группы ответственный участник несет и после прекращения действия договора о консолидации.

Подытоживая, следует отметить, что от имени консолидированной группы налогоплательщиков действует ответственный участник, который является уполномоченным представителем участников консолидированной группы на основании закона и исполняет права и обязанности группы как налогоплательщика, в том числе по уплате налога, подаче налоговой отчетности, взаимодействию с налоговыми органами при проведении проверок. При этом участники налоговой консолидации сохраняют право самостоятельно участвовать в процедуре проведения налоговой проверки, представлять документы в налоговые органы по их запросам, обжаловать вынесенные в отношении них решения по итогам проверок. Отдельно предусматривается, что ряд важных полномочий в отношении деятельности группы ответственный участник несет вне зависимости от распределения прав и обязанностей в договоре о консолидации, а также после его прекращения.

Рассмотренный в параграфе подход к распределению имущественных обязанностей предопределяет распределение организационных обязанностей внутри КГН. С одной стороны, необходимо обеспечить учет каждого участника, с другой - исчислить суммы налога, учитывая особенности функционирования КГН. Создание КГН приводит, в том числе, к необходимости установления особых обязанностей для участников - прежде всего с необходимостью надлежащего информирования ответственного участника, без которого станет

невозможным исполнением имущественной обязанности всей консолидированной группой.

§ 2. Особенности распределения организационных обязанностей между участниками консолидированной группы налогоплательщиков

В неразрывной связи с исполнением имущественных обязанностей, направленных на своевременное и полное выполнение обязанности по уплате налога на прибыль консолидированной группой налогоплательщиков находится и исполнение организационных обязанностей ответственным участником группы и иными участниками.

Так, в частности, ответственный участник КГН обязан:

- 1) представлять в порядке и сроки, которые предусмотрены НК РФ, в налоговый орган для регистрации договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков, изменения договора о создании КГН, решение или уведомление о прекращении действия КГН;
- 2) вести налоговый учет, исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций (авансовые платежи) по всей группе в порядке, установленном гл. 25 НК РФ;
- 3) представлять в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций по всей группе, а также документы, полученные от других участников этой группы, в порядке и сроки, которые установлены законодательством о налогах и сборах. Согласно ст. 80 НК РФ особенности представления в налоговый орган налоговой декларации консолидированной группы налогоплательщиков определяются гл. 25 части второй НК РФ. Помимо положений НК РФ, особенности представления декларации ответственным

участником консолидированной группы устанавливаются разъяснения налоговых органов⁶¹;

4) информировать участников консолидированной группы налогоплательщиков о получении требования об уплате налогов и сборов в течение пяти дней со дня его получения;

5) истребовать у участников консолидированной группы налогоплательщиков документы, пояснения и иную информацию, необходимую для осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля и исполнения обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков.

Большинство из вышеуказанных обязанностей ответственного участника КГН могут быть исполнены только при условии, что иные участники группы исполняют свои обязанности по предоставлению документов (в том числе в электронном виде) ответственному участнику:

1) расчетов налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении полученных ими доходов и расходов;

2) данных регистров налогового учета;

3) иных документов, необходимых ответственному участнику группы для исполнения им обязанностей от имени КГН.

В силу п. 2 ст. 278.1 НК РФ налоговый учет операций, осуществляемых между участниками консолидированной группы налогоплательщиков, ведется в соответствии со ст. 321.2 НК РФ, которой определены особенности ведения налогового учета участниками КГН. Ответственный участник ведет налоговый учет консолидированной налоговой базы на основании информации из налоговых регистров каждого участника КГН.

Для обеспечения возможности ответственному участнику предоставить "общую" декларацию, остальные участники КГН исполняют обязанности

⁶¹ Письмо ФНС России от 19 апреля 2012 г. № ЕД-4-3/6645@ "О налоговой декларации по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков";

плательщиков налога на прибыль в части, которая необходима для исчисления налога ответственным участником, а именно:

- ведут налоговый учет в соответствии со ст. 313 НК РФ;
- предоставляют данные учета ответственному участнику (п.4 ст. 321.1 Нк РФ).

Согласно п. 2 ст. 321.2 НК РФ порядок ведения налогового учета КГН устанавливается в учетной политике для целей налогообложения КГН.

Ведение единой учетной налоговой политики для целей КГН - еще один показатель организационного единства условного субъекта налогового права.

Статья 11 НК РФ определяет учетную политику для целей налогообложения как выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Учетная политика участников КГН не должна противоречить учетной политике для целей налогообложения КГН, на что обращено внимание в Письме Минфина России от 13 марта 2012 г. N 03-03-06/1/124. Учетная политика группы утверждается ее ответственным участником до представления договора о создании КГН на регистрацию в налоговый орган. Однако участники консолидированной группы налогоплательщиков самостоятельно определяют налоговую базу, к которой применяются специальные налоговые ставки. Такая налоговая база не учитывается при исчислении налога по группе в целом, поскольку это уже выходит за рамки отношений по уплате сумм налога всей группой - это исполнение налоговой обязанности отдельных плательщиков налога на прибыль.

В числе организационных обязанностей участников КГН следует особо отметить, что участники обязаны представлять ответственному участнику группы расчеты базы по налогу на прибыль, данные регистров налогового учета и иные документы (подп. 1 п. 5 ст. 25.5 НК РФ). За непредставление участником

КГН указанных сведений или сообщение недостоверных данных установлена ответственность (ст. 122.1 НК РФ). Она наступает, если такие действия участника КГН приведут к неуплате налога на прибыль ответственным участником группы. Штраф составляет 20 процентов от неуплаченной суммы налога, если же указанные деяния совершены умышленно - 40 процентов от неуплаченной суммы налога.

Данные правила лишней раз подтверждают уже указанную выше особенность правового статуса КГН как сложного коллективного субъекта, состоящую в том, что все участники солидарно несут субсидиарную ответственность по исполнению обязанностей по уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей), соответствующих пеней и штрафов в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения таких обязанностей ответственным участником группы.

Как уже было указано, соблюдение как имущественных, так и организационных обязанностей участников, обеспечивает своевременную и правильную уплату налога ответственным участником за всю группу.

Глава 3. Особенности осуществления в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков налогового контроля и установления ответственности за совершение ими налоговых правонарушений

§ 1. Особенности налогового контроля в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков

Налоговое администрирование КГН включает в себя как постановку ее на учет в налоговых органах, а также проведение налоговых проверок, в отношении участников КГН в части начисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Для автоматизации процесса сбора, накопления и анализа информации о КГН и ее участниках в Федеральной налоговой службе России был сформирован информационный ресурс (ИР) «Учет консолидированных групп»⁶².

Участниками процесса формирования ИР являются:

- межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы России по централизованной обработке данных (МИ ФНС России по ЦОД);
- межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам (МИ ФНС России по КН);
- инспекция Федеральной налоговой службы России по району, району в городе, городе без районного деления, межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы (ИФНС России).

Управления Федеральной налоговой службы России осуществляют функцию контроля за деятельностью ИФНС России. В ИР включаются сведения о КГН, договоре о создании КГН, соглашениях об изменении этого

⁶²Об утверждении состава информационного ресурса «Учет консолидированных групп налогоплательщиков» и Методических рекомендаций по его ведению : приказ ФНС России от 14 марта 2012 г. № ММВ-7-2/160@.
<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048320/>.

договора, об участниках КГН и др. Основная нагрузка по налоговому администрированию КГН приходится на МИ ФНС России по КН № 1, 2, 5, 7.⁶³

Учитывая, что зарегистрированные на настоящий момент КГН насчитывают по несколько десятков участников, отметим, что налоговыми органами проводится большой объем работы по их администрированию, происходит накопление практического опыта налогового администрирования КГН, что может способствовать дальнейшему развитию института налоговой консолидации в России.

Налоговое администрирование неразрывно связано с налоговым контролем, который является его частью.

Особый статус консолидированной группы налогоплательщик как коллективного субъекта налогового права порождает особенности, связанные с проведением в отношении участников КГН мероприятий налогового контроля.

Законодатель, изначально, в целях достижения справедливости в налогообложении, повышении эффективности налогового контроля, которой способствует учет особенностей осуществления деятельности налогоплательщика и связанные с ней риски нарушения законодательства о налогах и сборах, установил дифференциацию в формах и методах налогового контроля, а также связанных с ним обязанностях налогоплательщиков. Эффективный налоговый контроль является необходимым условием для функционирования налоговой системы⁶⁴.

Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки. Налоговый кодекс Российской Федерации в ст. 87 НК РФ определяет два вида проверок: выездная и камеральная. Данные виды проверок являются

⁶³Грошева Особенности налогового администрирования консолидированных групп налогоплательщиков в России // ЭНЖ "Известия", 2014, №1.

⁶⁴Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата / авт. колл. под редакцией И.И. Кучерова. М.: Издательство Юрайт, 2014. С. 485.

самостоятельными и могут проводиться независимо друг от друга, такой вывод был сделан в письме ФНС России от 13.03.2014 N ЕД-4-2/4529⁶⁵.

Предметом налоговой проверки консолидированной группы может быть только налог на прибыль.

Камеральная налоговая проверка по смыслу п. 1 ст. 88 НК РФ является формой текущего документального контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности, на оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что, в свою очередь, позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими норм налогового законодательства.

Общий порядок проведения камеральной налоговой проверки деклараций по налогу на прибыль, установленный ст. 88 НК РФ, распространяется на декларации КГН. Камеральная налоговая проверка по КГН проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных ответственным участником этой группы, а также других документов о деятельности этой группы, имеющихся у налогового органа. При проведении камеральной налоговой проверки по КГН налоговый орган вправе истребовать у ответственного участника этой группы копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по КГН, в том числе относящиеся к деятельности иных участников проверяемой группы. Таким образом, при необходимости истребования дополнительных документов налоговый орган запрашивает документы только у ответственного участника и все необходимые пояснения и документы по консолидированной

⁶⁵СПС "КонсультантПлюс" [Электронный ресурс].

группе налогоплательщиков налоговому органу по запросу представляет ответственный участник этой группы.

Однако выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков проводится с особенностями, определенными ст. 89.1 НК РФ⁶⁶, и именно в случае с правилами проведения выездных налоговых проверок усматривается большее число особенностей, связанных с проведениями проверок в отношении КГН, в силу особенностей их статуса и правового положения. Так, в соответствии со ст. 89 НК РФ правила, предусмотренные этой статьей, применяются при проведении выездных налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков с учетом особенностей, установленных ст. 89.1 НК РФ.

Проведение выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков не препятствует проведению самостоятельных выездных налоговых проверок участников этой группы по налогам, которые не подлежат исчислению и уплате указанной консолидированной группой налогоплательщиков с отдельным оформлением результатов таких проверок (ст.89.1 НК РФ).

Статья 89.1 НК РФ регламентировала, что выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков проводится в отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков на территории (в помещении) ответственного участника этой группы и на территориях (в помещениях) иных участников этой группы на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае если у участника КГН отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка в отношении такого участника может проводиться по месту нахождения соответствующего налогового органа.

66[□] Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) // СПС КонсультантПлюс. 2013.

Решение о проведении выездной налоговой проверки КГН выносит налоговый орган, осуществивший постановку на учет ответственного участника группы. В решении о проведении выездной налоговой проверки КГН указываются:

- полное и сокращенное наименования участников КГН;
- налоговые периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Должностные лица, указанные в решении о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, могут принимать участие в проведении проверки по всем участникам консолидированной группы. Решение о проведении такой проверки КГН содержит неизменяемый реквизит «в отношении исчисления налога на прибыль всех участников консолидированной группы налогоплательщиков».

Неурегулированным законодательством до настоящего времени остался вопрос о сроке направления требования о представлении документов и о правомерности неисполнения налогоплательщиком (как отдельным налогоплательщиком, так и КГН) требования налогового органа о представлении документов, направленного в последний день проведения налоговой проверки, либо когда срок исполнения такого требования истекает после окончания налоговой проверки⁶⁷. В настоящее время по данному вопросу выработано несколько позиций. Согласно позиции Минфина России⁶⁸, а также мнению отдельных ученых⁶⁹, налогоплательщик обязан исполнить требование о представлении документов, даже если срок его исполнения выходит за пределы срока выездной проверки. Неисполнение такого требования влечет

67[□]Курбатов Т.Ю. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков // Финансовое право. 2013. N 7. С. 25 - 27.

68[□]Письмо Минфина России от 13.02.2008 N 03-02-07/1-58

69[□]Анатолити К.В. Финансовые и кадровые консультации. 2008.

ответственность по п. 1 ст. 126 НК РФ. Однако в судебной практике существует и иной подход⁷⁰.

В силу ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков в течение трех месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки. Акт налоговой проверки в течение 10 дней с даты этого акта вручается ответственному участнику консолидированной группы. В целом, в отношении, в том числе, указанных сроков можно отметить, что законодательством предусмотрены пролонгированные сроки выполнения процессуальных действий при проведении налоговых проверок КГН по сравнению с налоговыми проверками организаций.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки направляется ответственному участнику этой группы, который признается проверяемым лицом в целях настоящей статьи (ст. 101 НК РФ). Акцент в законе сделан на том, что "в целях статьи" ответственное лицо *признается* проверяемым, а не является проверяемым лицом. Проверяемое лицо или проверяемая организация в данном случае - консолидированная группа в ее единстве.

Обязанность по извещению участников КГН о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лежит на ответственном участнике этой группы. Налоговый орган обязан известить непосредственно участника КГН о времени и месте рассмотрения материалов налоговой

⁷⁰Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.09.2011 по делу N А26-285/2011 (Определением ВАС РФ от 08.02.2012 N ВАС-469/12 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ). Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 08.02.2012 по делу N А79-2715/2011 и Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 07.10.2011 по делу N А53-23465/2010.

проверки, если в акте налоговой проверки по всей КГН имеется предложение о привлечении этого участника к ответственности за совершение налогового правонарушения. В ординарном порядке отдельные участники КГН в ходе проведения проверки по всей КГН не привлекаются, достаточно участия ответственного участника, как представителя.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения ответственному участнику этой группы. Решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки КГН, обжалуется ответственным участником этой группы.

С 1 января 2015 года действует новый вид налогового контроля – налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг – процедура добровольная, но не для всех желающих. Провести налоговый мониторинг могут только в крупных компаниях с большими объемами налоговых платежей. Поэтому, если организация заинтересована в новой форме отношений с инспекцией, сначала ей нужно определить, соответствует ли она установленным критериям. Таких критериев три, они определены п. 3 ст. 105.26 НК РФ. Основное преимущество этой формы налогового контроля заключается в том, что компания будет избавлена от налоговых проверок. Дело в том, что за периоды, которые попали под налоговый мониторинг, инспекции не могут проводить ни камеральные, ни выездные проверки. При этом организация добровольно, в режиме реального времени, предоставляет инспекторам доступ к своим первичным документам, налоговым регистрам, данным бухгалтерского и налогового учета, а также к другой информации. Это и позволяет ревизорам контролировать правильность расчета налогов без выездных и камеральных проверок. А организация сможет своевременно исправлять допущенные ошибки, получив письменные

рекомендации инспекции. Это следует из положений Главы 14.7 НК РФ, а также ст. 88, 89 НК РФ.

В соответствии с разъяснениями ФНС России⁷¹ налоговый мониторинг (форма налогового контроля) применяются в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков с 1 января 2016 года.

По мнению контролирующих органов данное правило не применяется к организации - участнику КГН в части доходов, которые не учитываются при исчислении консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а также по другим налогам.

Следовательно, организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга в указанной части в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 105.27 Налогового кодекса РФ.

Все рассмотренные выше правила, характеризуют, в том числе, и отличительные особенности налогового контроля в отношении КГН.

§ 2. Особенности ответственности за совершение участниками консолидированной группы налогоплательщиков налоговых правонарушений

Проблемы юридической ответственности характерны для любых отраслей права. В налоговом праве эти проблемы могут возникать, в том числе, в связи с особенностями установления ответственности за совершение участниками консолидированной группы налогоплательщиков налоговых правонарушений.

В соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129.3 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

⁷¹ Письмо ФНС России от 04.08.2015 N ЕД-4-15/13590 "О направлении письма Минфина России от 10.07.2015 N 03-02-07/2/39909"

П. 4 ст. 122 НК РФ предусмотрено, что в случае если неправильное исчисление суммы налога на прибыль и, соответственно, неполная его уплата вызвана сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога участником консолидированной группы налогоплательщиков, то данное обстоятельство не признается правонарушением. Не признается правонарушением неуплата или неполная уплата ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков сумм налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков или других неправомерных действий (бездействия), если они вызваны сообщением недостоверных данных (несообщением данных), повлиявших на полноту уплаты налога, иным участником консолидированной группы налогоплательщиков, привлеченным к ответственности в соответствии со статьей 122.1 НК РФ.

Положениями ст. 122.1 НК РФ ответственность возложена на участника группы, предоставившего недостоверные данные. За данное нарушение предусмотрена ответственность в размере 20 % от неуплаченной суммы налога либо 40 %, если деяния совершены умышленно. Ответственность за совершение данного правонарушения была специально введена законодателем с 1 января 2012 года в связи с включением в состав части первой и части второй НК РФ положений о консолидированной группе налогоплательщиков. Объектом рассматриваемого правонарушения выступают общественные отношения, связанные с уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков. Субъектом данного правонарушения могут быть только участники консолидированной группы налогоплательщиков, кроме ответственного участника такой группы.

При этом согласно п. 42 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" при применении ст. 122 Кодекса судам необходимо иметь в виду, что "неуплата или неполная уплата сумм налога" означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия).

Тем самым, отмечая наличие специальных норм, касающихся привлечения к ответственности участников КГН, мы можем еще раз подчеркнуть взаимосвязанность ответственного участника и иных участников КГН в рамках отношений по уплате налога, а также в рамках отношений, которые проистекают из несвоевременной уплаты налога консолидированной группой – отношений в рамках привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Пунктом 20 Постановления Пленума ВАС России 2013 г. N 57⁷² предусмотрено, что, если размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части. Следовательно, размер штрафа подлежит определению с учетом наличия переплаты по соответствующему налогу в соответствии с положениями ст. 122 и 122.1 НК РФ.

Учитывая наличие различных субъектов налоговых правонарушений, установленных статьями 122 и 122.1 НК РФ, состав налогового правонарушения в акте налоговой проверки и в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может указываться

⁷²Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"

как по конкретному участнику КГН, так и по ответственному участнику КГН в зависимости от выявленных составов налоговых правонарушений⁷³.

В соответствии с п. 4 ст. 25.5 НК РФ ответственный участник КГН в пределах предоставленных ему полномочий имеет иные права и несет другие обязанности налогоплательщика, предусмотренные данным Кодексом, и, учитывая разъяснения, данные ФНС России⁷⁴, суммы доначисленного налога, начисленных пеней и штрафов по ст. 122 НК РФ в актах налоговой проверки и решениях налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются в резолютивной части в отношении ответственного участника КГН, а суммы штрафов по ст. 122.1 НК РФ - в отношении иных участников КГН.

Обязанность по уплате штрафа, начисленного в соответствии со ст. 122.1 НК РФ, лежит на ответственном участнике КГН. Иной участник КГН исполняет такую обязанность в случае неуплаты штрафа ответственным участником КГН.

Указанные особенности ответственности за совершение участниками КГН налоговых правонарушений, позволяют говорить о следующем. Действительно, отдельный состав правонарушения предусмотрен для участников КГН, не являющихся ответственными участниками. Однако, существование указанного состава правонарушения в ст.122.1 НК РФ, является логичным в силу того, что обязанность таких участников группы состоит, в основном, в обеспечении своевременной уплаты налога ответственным участником, как представителем всей КГН. Таким образом, подобные особые правила нормативного регулирования возникают в связи с наличием единой имущественной обязанности всей КГН, как особого сложного коллективного субъекта, а также с распределением обязанностей между ответственным участником и иными участниками КГН, о чем шла речь в предыдущих главах.

⁷³ Борисов А.Н. Споры с налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и взыскании налогов и сборов: практические рекомендации. М.: Юстицинформ, 2015. 264 с.

⁷⁴ Письмо ФНС России от 06.03.2014 N ЕД-4-2/4160@

Заключение

Сейчас в РФ зарегистрировано, по разным данным⁷⁵, от 12 до 16 консолидированных групп налогоплательщиков. Консолидированные группы налогоплательщиков создаются крупными компаниями для того, чтобы избежать контроля за ценами внутри группы, чтобы объединить прибыли и убытки и уплачивать налоги с консолидированного финансового результата, а также, чтобы использовать иные преимущества данного института. На данный момент (с начала 2015 года) действует мораторий на создание новых КГН. Государственной думой РФ было принято решение о продлении моратория до 2018 года, включительно. Договоры, зарегистрированные налоговыми органами в 2014 - 2015 г.г. признаются незаключенными. Те КГН, которые успели начать свою деятельность до 2014 года функционируют полноценно. Временный запрет на создание КГН был введен для устранения выявленных недостатков введенной системы, поскольку, в частности, создание КГН привело к перераспределению доходов между бюджетами регионов.

Объединение крупных организаций в КГН фактически приводит к уменьшению собираемости налога. Институт КГН вводился государством, в том числе, для того, чтобы распределение налога было более справедливым (в те регионы, где прибыль создается), однако налоговая база часто перераспределяется в регионы, в которых действуют льготные ставки налога на прибыль. В итоге, действие КГН, позволяя снизить общую налоговую нагрузку группы, приводит к законной, но весьма невыгодной для бюджета субъектов оптимизации. Введение и действие моратория позволяет говорить о признаваемой государством необходимости совершенствования правового регулирования налоговых отношений с участием КГН, с целью выровнять размер доходов субъектов.

Подводя итоги, можно сформулировать ряд основных выводов, которыми не исчерпываются результаты исследования.

⁷⁵ Опубликованное число зарегистрированных консолидированных групп налогоплательщиков в различных источниках варьируется.

1. Консолидированная группа налогоплательщиков может быть, с определенной долей условности, представлена как особый сложный коллективный субъект налогового права. Особым субъектом КГН может быть названа в силу своей специфической природы, как добровольного объединения действующих отдельных плательщиков налога на прибыль, объединившихся, путем заключения договора (договорной природы) в единый субъект – консолидированную группу налогоплательщиков.

2. Рассмотрение отличительных черт в реализации прав и обязанностей, возникающих в рамках отношений внутри КГН по исчислению и уплате налога на прибыль, в частности, взаимодействия между ответственным участником КГН и иными участниками группы, особенностей исполнения обязанности по уплате налога на прибыль группой, которая обеспечивается исполнением имущественных и организационных обязанностей ее участниками, также позволяет говорить о статусе консолидированной группы налогоплательщиков, как особого сложного коллективного субъекта налогового права.

3. Особенности ответственности в отношении рассматриваемого субъекта возникают в связи с наличием единой имущественной обязанности всей КГН, как особого сложного коллективного субъекта, а также с распределением обязанностей между ответственным участником и иными участниками КГН.

4. Особенность правового статуса КГН как особого сложного коллективного субъекта - в том, что все участники солидарно несут субсидиарную ответственность по исполнению обязанностей по уплате налога на прибыль организаций (авансовых платежей), соответствующих пеней и штрафов в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения таких обязанностей ответственным участником группы.

5. С учетом результатов рассмотрения преимуществ и недостатков возможного создания КГН как для крупных организаций-плательщиков налога на прибыль, так и для государства, а также в ходе проведения комплексной оценки существующего на данный момент регулирования налоговых

правоотношений при участии КГН налоговым законодательством, можно говорить о том, что, являясь новым институтом, как в российской экономике, так и в системе российского законодательства о налогах и сборах, консолидированные группы требуют особого подхода к рассмотрению их положения, к осуществлению налогового администрирования, поскольку, несомненно, оказывают определенное влияние на экономику. Несмотря на сравнительно небольшое число созданных КГН, размер налога на прибыль, уплачиваемого КГН, составляет значительную часть от всех поступлений в бюджеты по налогу на прибыль, тем самым оказывая влияние на финансовую обеспеченность субъектов и страны, в целом. Подобный важный для экономики страны институт требует пристального внимания со стороны государства, в том числе, в части регулирования и совершенствования его правового положения.

6. Поскольку зарегистрированные в настоящий момент КГН насчитывают по несколько десятков участников, анализ особенностей проведения налоговыми органами в отношении КГН налогового контроля, осуществления налогового администрирования, а также привлечения к ответственности в случае неуплаты налога, позволяет говорить о большом объеме работы, которую проводят налоговые органы в рамках взаимодействия с КГН, тем самым накапливается практический опыт взаимодействия с подобным особым сложным коллективным субъектом, что также может способствовать дальнейшему развитию института налоговой консолидации в России.

Список использованных источников

I. Нормативные правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

1. Федеральные конституционные законы и федеральные законы:

1) Конституция Российской Федерации, принятая всенародным голосованием 12 декабря 1993 года, с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 года №6-ФКЗ, от 30 декабря 2008 года №7-ФКЗ, от 5 февраля 2014 года №2-ФКЗ. СПС «КонсультантПлюс»;

2) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31 июля 1998 года №146-ФЗ. СПС «КонсультантПлюс»;

3) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 года №117-ФЗ. СПС «КонсультантПлюс»;

4) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1)" от 30 ноября 1994 №51-ФЗ. СПС «КонсультантПлюс»;

5) Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) от 26 января 1996 года №14-ФЗ. СПС «КонсультантПлюс»;

6) Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ (ред. от 05.04.2013) "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения". СПС «КонсультантПлюс»;

7) Федеральный закон от 28.11.2015 N 325-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и статьи 342.4 и 342.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации". СПС «КонсультантПлюс»;

2. Законы субъектов Российской Федерации:

8) Областной закон Ленинградской области от 01.12.2004 N 106-оз "О мерах социальной поддержки отдельных категорий граждан, проживающих в Ленинградской области" (принят ЗС ЛО 18.11.2004), СПС «КонсультантПлюс»;

9) Закон Архангельской области от 02.07.2013 N 701-41-ОЗ "Об организации проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, расположенных на территории Архангельской

области" (принят Архангельским областным Собранием депутатов 26.06.2013), СПС «КонсультантПлюс»;

3. Иные официальные документы органов государственной власти Российской Федерации:

10) Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 09.03.2007 "О бюджетной политике в 2008 - 2010 годах". СПС «КонсультантПлюс»;

11) Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 23.06.2008 «О бюджетной политике в 2009 - 2011 годах» . СПС «КонсультантПлюс»;

12) "Основные направления налоговой политики РФ на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов" (одобрено Правительством РФ 25.05.2009) . СПС «КонсультантПлюс»;

13) "Основные направления налоговой политики РФ на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов" (одобрено Правительством РФ 30.05.2013) . СПС «КонсультантПлюс»;

14) "Основные направления налоговой политики на 2015 год и плановый период 2016 и 2017 годов" (одобрены Правительством РФ 01.07.2014) . СПС «КонсультантПлюс»;

15) 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» . СПС «КонсультантПлюс»;

16) Приказ Минфина России от 11.07.2005 N 85н «Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков». СПС «КонсультантПлюс»;

17) Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02". СПС «КонсультантПлюс»;

18) Письмо Минфина России от 16.12.2011 N 03-03-10/118 «По вопросу создания консолидированной группы налогоплательщиков». СПС «КонсультантПлюс»;

19) Письмо Минфина России от 13.02.2008 N 03-02-07/1-58. СПС «КонсультантПлюс»;

20) Письмо Минфина России от 21.12.2011 N 03-03-10/120. СПС «КонсультантПлюс»;

21) Письмо Минфина России от 16.12.2011 N 03-03-06/1/831. СПС «КонсультантПлюс»;

22) Письмо Минфина России от 16.03.2012 N 07-02-06/56. СПС «КонсультантПлюс»;

23) Письмо Минфина России от 06.02.2012 N 03-03-06/1/65. СПС «КонсультантПлюс»;

24) Письмо Минфина России от 20.03.2012 N 03-03-06/1/143. СПС «КонсультантПлюс»;

25) Письмо Минфина России от 23.03.2012 N 03-03-06/1/153. СПС «КонсультантПлюс»;

26) Письмо Минфина России от 21.03.2012 N 03-03-06/1/144. СПС «КонсультантПлюс»;

27) Письмо Минфина России от 01.11.2013 N 03-03-06/1/46684. СПС «КонсультантПлюс»;

28) Письмо Минфина России от 17.09.2012 N 03-03-06/1/482 (Вопрос: Об отсутствии оснований для возникновения доходов, учитываемых при налогообложении налогом на прибыль, у участников КГН, включая ответственного участника КГН, в случае использования порядка определения размера денежных средств, подлежащих перечислению участниками КГН

ответственному участнику для уплаты налога, отличающегося от предусмотренного НК РФ порядка расчета суммы налога). СПС «КонсультантПлюс»;

29) Письмо Минфина России от 07.03.2014 N 03-03-06/1/9983 (Вопрос: Об изменении договора о создании КГН, если ее участник - АО реорганизован в форме преобразования, выделения, присоединения). СПС «КонсультантПлюс»

30) Письмо Минфина России от 26.03.2012 N 03-03-06/1/158. СПС «КонсультантПлюс»;

31) Письмо Минфина России от 02.03.2012 N 03-03-06/4/15. СПС «КонсультантПлюс»;

32) Письмо Минфина России от 01.03.2012 N 03-03-06/1/112. СПС «КонсультантПлюс»;

33) Письмо Минфина России от 27.02.2012 N 03-03-06/1/102. СПС «КонсультантПлюс»;

34) Письмо Минфина России от 28.12.2011 N 03-03-10/126. СПС «КонсультантПлюс»;

35) Приказ ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@. СПС «КонсультантПлюс»;

36) Приказ ФНС России от 14 марта 2012 г. № ММВ-7-2/160@.
<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70048320/>;

37) Письмо ФНС России от 29.12.2011 N ЕД-4-3/22492@ "Об условиях договора о создании консолидированной группы". СПС «КонсультантПлюс»;

38) Письмо ФНС России от 29.12.2011 N АС-4-3/22569@ (с изм. от 12.04.2012) "О регистрации и изменении договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков". СПС «КонсультантПлюс»;

39) Письмо ФНС России от 29.02.2012 N ЕД-4-3/3285@ "Об учете начисленных и уплаченных сумм налога на прибыль организаций по консолидированным группам налогоплательщиков"(вместе с Письмом Минфина РФ от 10.02.2012 N 03-03-10/11). СПС «КонсультантПлюс»;

40) Письмо ФНС России от 20.04.2012 N ЕД-4-3/6656@ (ред. от 26.04.2012) "Об уведомлениях о порядке уплаты налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации консолидированной группой налогоплательщиков". СПС «КонсультантПлюс»;

41) Письмо ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 (ред. от 07.04.2015) "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок". СПС «КонсультантПлюс»;

42) Письмо ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 "О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок". СПС «КонсультантПлюс»;

43) Письмо ФНС России от 13.03.2014 N ЕД-4-2/4529. СПС «КонсультантПлюс»;

44) Письмо ФНС России от 06.03.2014 N ЕД-4-2/4160@ (Вопрос: Об определении штрафных санкций, порядке привлечения к ответственности по результатам налоговых проверок КГН, а также об уплате штрафов в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) участниками КГН обязанности по уплате налога на прибыль). СПС «КонсультантПлюс»;

45) Письмо ФНС России от 20.04.2012 N ЕД-4-3/6656@ (ред. от 26.04.2012) "Об уведомлениях о порядке уплаты налога на прибыль организаций в бюджеты субъектов Российской Федерации консолидированной группой налогоплательщиков". СПС «КонсультантПлюс»;

46) Письмо ФНС России от 12.09.2012 N АС-4-3/15221@ "О внесении изменений в договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков в связи с реорганизацией участника, проводимой в форме преобразования". СПС «КонсультантПлюс»;

47) Письмо ФНС России от 04.08.2015 N ЕД-4-15/13590 "О направлении письма Минфина России от 10.07.2015 N 03-02-07/2/39909". СПС «КонсультантПлюс»;

48) Письмо ФНС России от 06.03.2014 N ЕД-4-2/4160@. СПС «КонсультантПлюс»;

III. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации:

49) Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" [Электронный ресурс]. СПС «КонсультантПлюс»

50) Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации". СПС «КонсультантПлюс»

51) Определение Конституционного Суда РФ от 30 сентября 2010 г. N 1258-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Цариковского Игоря Федоровича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 38 Налогового кодекса Российской Федерации". СПС «КонсультантПлюс»;

IV. Специальная литература

1. Книги:

52) Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. - 360 с. ;

53) Бойцов В.Я. Система субъектов советского государственного права / Министерство высшего и среднего специального образования РСФСР. Свердловский юридический институт им. Р. А. Руденко.-Уфа:Башкирское книжное изд-во,1972. -160 с.;

54) Борисов А.Н. Споры с налоговыми органами при осуществлении налогового контроля и взыскании налогов и сборов: практические рекомендации. М.: Юстицинформ, 2015. - 264 с.;

55) Винницкий Д.В. Субъекты налогового права- М.: Норма, 2000. -192 с.

56) Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. М., 2013. - 360 с.;

57) Винницкий, Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий –СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. - 397 с.;

Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография. М.: ЗАО "ЮрИнфор", 2009. - 473 с.

58) Гражданское право : в 3 т. / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. Т.1 М., 1996. - 765 С.;

59) Мальцев Г.В. Социалистическое право и свобода личности. Теоретические вопросы / Мальцев Г.В. - М.: Юрид. лит., 1968. -143 с.;

60) Налоговое право России. Общая часть : учебник / Отв. ред. и рук. авт. кол. Н. А. Шевелева; С.-Петерб. гос. ун-т. Юрид. фак-т. М., Юристъ, 2001. - 490 с.;

61) Налоговое право: Учебник для вузов/ Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Альпина Паблишер, 2015. -796с.

62) Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата / авт. колл. под редакцией И.И. Кучерова. М.: Издательство Юрайт, 2014. - 760 с.;

63) Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник // М. : Финансы и статистика, 2007. - 496 с. ;

64) Толстой Ю.К. К теории правоотношения. –Ленинград: Из-во Ленинградского Ун-та. –1959. 88 с.;

65) Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. –М.:Юр.лит. – 1974. - 340 с.;

66) Antony Ting, The Taxation of Corporate Groups under Consolidation: An International Comparison (Cambridge Tax Law Series), 2013. - 336 с.;

2. Статьи:

67) Авдеев В.В. Налоговые проверки: налоговые проверки консолидированной группы налогоплательщиков // Налоги. 2015. N 9. С. 13 - 16. СПС «КонсультантПлюс»;

68) Антонова Г.П. Что год грядущий нам готовит? Обзор налоговых новаций 2016 года // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2016. N 1. С. 12 - 23. СПС «КонсультантПлюс»;

69) Бабаева Ф.Г., Баннова К.А., Жданова А.Б. Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования/ 2014. №3. С.1-8.; (<http://www.science-education.ru/117-13634>);

70) Бабенко Д.А. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги и основные последствия // Налоги и финансовое право. 2014. № 3. С. 241-248;

71) Баннова К. А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России // Проблемы учета и финансов. 2011. № 3. С. 39–41.;

72) Винницкий Д. В. Режим налогообложения холдинговых компаний: проблемы и решения // Корпоративный юрист, 2005, № 1, с. 24.;

73) Гараев И.Г. Переход на администрирование налога на прибыль по консолидированной группе как новое направление налоговой политики государства // Финансовое право. 2013. N 2. С. 29 - 33.;

74) Грошева Особенности налогового администрирования консолидированных групп налогоплательщиков в России // ЭНЖ "Известия", 2014, №1.;

75) Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) // СПС КонсультантПлюс. 2013.;

76) Ефимова Н.А. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков как основание возникновения группы // Финансовое право. 2013. N 8. С. 34 - 38.;

77) Зыкова Т. Миллиардеров убыло // Российская газета (федеральный выпуск). 2012. N 5791. 25 мая. СПС «КонсультантПлюс»;

78) Кизимов А.С., Шегурова Т.А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования // Финансы и кредит. 2009. N 30.;

79) Козенкова Т.А., Зачупейко И.А. Налогообложение прибыли консолидированных налоговых групп // Бухучет в строительных организациях. 2012. №8-9. СПС "Консультант плюс".;

80) Кондрашова Н.А. Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации // Налоги и финансовое право. 2012. N 10. С. 225.;

81) Кондрашова Н. Актуальные вопросы участников консолидированной группы налогоплательщиков // Налоговый вестник. 2014. N 12. С. 60 - 65.;

82) Крохина Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков - новый субъект налогового права // Финансовое право. – 2013. – № 04. – С. 28-33.;

83) Курбатов Т.Ю. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков // Финансовое право. 2013. N 7. С. 25 - 27.;

84) Лермонтов Ю.М. Об изменениях в НК РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков // Аудитор. 2012. N 1. С. 35 - 42. СПС «КонсультантПлюс»;

85) Малис Н.И., Грундел Л.П. Анализ использования института консолидированного налогоплательщика в России // Финансы и кредит. 2015. №3 (627). С.38-47.;

86) Манохова С.В. Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности учета // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. N 3. С. 18 - 28. СПС «КонсультантПлюс»;

87) Чумаков А.А., Привэс Сирил. Новые возможности голландского режима fiscal unity // Закон. 2015. N 2. С. 101 - 105.;

88) Шальнева М.С., Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности администрирования по налогу на прибыль // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. №6. СПС "Консультант плюс";

89) Шиткина И.С., Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право, 2012, №5. СПС "Консультант плюс";

V. Иные источники:

90) Анатолици, К. В. Финансовые и кадровые консультации. (Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс»), 2008.;

91) Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2015.;

92) Журавлева Н. У столиц отбирают чужое // Взгляд. Деловая газета. URL: www.vz.ru/economy/2012/6/28/585935.html (дата обращения: 28.06.2012).