

© 2010 г. Л.Д. Евангелевская

**ПЕРЕДАЧА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ИМУЩЕСТВА
В ХОЛДИНГАХ, КАК РАЗРЕШЕННЫЙ ЗАКОНОМ СЛУЧАЙ
БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ ФИНАНСОВОЙ ПОМОЩИ МЕЖДУ
КОММЕРЧЕСКИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ**

П. 4 ст. 575 ГК РФ содержит запрет на дарение между коммерческими юридическими лицами, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает трех тысяч рублей. Однако существуют некоторые исключительные случаи, когда запрет ст. 575 ГК РФ не действует в отношении безвозмездной передачи имущества или денежных средств между коммерческими организациями. Одним из них является случай безвозмездной передачи денежных средств и имущества в холдингах.

Ключевые слова: холдинги, дарение, безвозмездное финансирование.

Согласно п. 4 ст. 575 ГК РФ, в отношениях между коммерческими юридическими лицами не допускается дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает трех тысяч рублей. Таким образом, гражданское законодательство не содержит ограничений на дарение только в правоотношениях с участием физических лиц и некоммерческих юридических лиц. Однако существуют некоторые исключительные случаи, когда запрет ст. 575 ГК РФ не действует в отношении безвозмездной передачи имущества или денежных средств между коммерческими организациями. Одним из них является случай безвозмездной передачи денежных средств и имущества в холдингах. В случае необходимости, при недостаточности собственных средств и невозможности получения кредита коммерческое предприятие может выручить собственный учредитель (участник), если его финансовое положение это позволяет. Необходимо только выбрать, как правильнее осуществить такую помощь. Холдингами чаще всего обозначают объединения юридических лиц, в которых одним предприятиям принадлежат акции (доли) в уставных капиталах других предприятий. Холдинг состоит из формально самостоятельных юридических лиц, но их решения определяет основное об-

щество, как центр интегрированной системы. В данном случае речь пойдет о холдингах, способ организации взаимодействия между основным и дочерним обществом которых складывается на принципе оперативной самостоятельности дочерних обществ, в пределах, установленных основным обществом, т.е. в тех случаях, когда дочернее общество имеет свой собственный бюджет и может распоряжаться своим доходом самостоятельно.

Возможность безвозмездной передачи денежных средств и имущества в холдингах предусмотрена п.п. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, согласно которому безвозмездная передача имущества (в том числе денежных средств) юридическому лицу не влечет за собой увеличения налоговой базы по налогу на прибыль получателя имущества в любом из следующих случаев:

1. компания, передающая имущество на безвозмездной основе, владеет более чем 50% уставного капитала в компании – получателе имущества (передача имущества от материнской компании дочерней);
2. в уставном капитале компании, передающей имущество, более 50% принадлежит компании – получателю имущества (передача имущества от дочерней компании материнской);
3. имущество передается компании безвозмездно физическим лицом, владеющим более чем 50% уставного капитала этой компании.

Таким образом, минимальный размер доли участника, необходимый для использования нормы п.п. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, должен равняться 51%.

Следует отметить, что ситуации передачи имущества от дочерней компании к материнской подпадают также и под действие нормы пп.1 п.3 ст. 284 НК РФ (которая была введена гораздо позднее, чем норма ст. 251 НК РФ), предусматривающей налоговые ставки и устанавливающей порядок налогообложения дивидендов, выплачиваемых контролирующему участнику. Согласно данной статье, единственным законным гражданско-правовым основанием для безвозмездных выплат от дочерней компании к материнской является выплата дивидендов (или распределение прибыли в иной форме). Арбитражные суды разделяют такой подход, например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 9 марта 2005 г. по делу № Ф04-922/2005(9009-А70-26). Судом кассационной инстанции рассматривалось дело по жалобе ООО, считавшего ошибочными выводы суда первой и апелляционной инстанции о том, что безвозмездно полученные им от дочернего предприятия

денежные средства являются дивидендами, которые подлежат обложению налогом на прибыль, и полагавшего, что в данном случае должны быть применены положения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Суд кассационной инстанции в удовлетворении жалобы отказал, указав при этом, что в соответствии с требованиями статьи 43 Налогового кодекса Российской Федерации дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. Исходя из этого, суд пришел к выводу, что денежные средства, перечисленные дочерним обществом в пользу учредителя, являются дивидендом и подлежат обложению налогом на прибыль [1,4]

Для случаев передачи имущества материнской компанией в пользу дочерней изменений в законодательстве не было, поэтому на них распространяется ст. 251 НК РФ. Соответственно, следует рассматривать возможность финансовой помощи только от основного предприятия в пользу дочерней компании, а не наоборот, поскольку в случае обратной передачи имущества (от дочерней к материнской) ст. 251 НК РФ применяться не может, учитывая положения ст. 284 НК РФ. При решении вопроса о правовой квалификации такого рода безвозмездных перечислений будет неправильным считать, что налоговое законодательство в вышеуказанных случаях снимает запрет на дарение между коммерческими организациями, установленный п. 4 ст. 575 ГК. В пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ речь идет о порядке исчисления налога на прибыль, а не о порядке и условиях безвозмездной передачи имущества, а потому, ст. 251 НК РФ касается только разрешенных законом случаев безвозмездной передачи имущества и денежных средств и не вступает в противоречие со ст. 575 ГК РФ содержащей запрет на дарение между коммерческими организациями. Принимая во внимание, что участники экономического оборота могут заключить договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами, на практике безвозмездная передача денежных средств чаще предоставляется как целевое финансирование от одного из участников общества.

Целевое финансирование – это самый простой по части оформления способ предоставления финансовой помощи. Такую передачу можно оформить договором целевого финансирования, соглашением о безвозмездной помощи, соглашением о предоставлении финансовой помощи и т.п. Такого рода договор следует рассматривать как непоименованный в гражданском законодательстве, поскольку он не подпадает ни под один тип договора предусмотренного в ГК РФ. Данный вывод следует из конструкции отношений, предусмотренных договором: им предусмотрена передача в собственность имущества (причем возмездно), а встречным представлением являются потенциальные дивиденды или предполагаемый рост стоимости компании (что не может быть определено в категориях обязательственного права, предусматривающего в качестве встречного предоставления передачу вещи, услуги, имущественные права). Таким образом, квалифицирующим признаком договора целевого финансирования в холдинге является существенная степень участия передающего лица в капитале получателя и направленность передачи имущества на получение выгоды в результате такого участия вследствие содействия его предпринимательской деятельности. В чем главное отличие целевого финансирования от дарения, что дает ему возможность легально обойти установленный законом запрет на безвозмездную передачу имущества между коммерческими организациями?

Во-первых, по договору дарения, у одаряемой стороны не возникает никаких обязательств перед дарителем, и лицо, принявшее имущество в дар становится собственником и может самостоятельно определять дальнейшую судьбу подарка. В то же время, по договору целевого финансирования даритель, как правило, устанавливает ограничения для одаряемого на использование переданного имущества. Организация, получая денежные средства по договору целевого финансирования, принимает на себя обязанность по исключительно целевому расходованию этих средств. Поэтому после передачи имущества в собственность дочернему обществу основное общество сохраняет возможность влиять на судьбу этого имущества. При дарении же между независимыми друг от друга организациями такое влияние обычно исключено. Следовательно, в случае если при заключении договора финансирования установлено ограничение на использование передаваемых денежных средств, а также предусмотре-

на возможность контроля за их целевым использованием со стороны дающей компании, такой договор не будет расцениваться как дарение.

Во-вторых, согласно ст. 572 ГК РФ, по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или перед третьим лицом. При наличии встречной передачи вещи или права либо встречного обязательства договор не признается дарением. Как следует из указанной статьи, квалифицирующим признаком договора дарения является безвозмездность. Исходя из ст. 423 ГК РФ и ст. 284 НК РФ безвозмездность означает отсутствие встречного предоставления стороны по сделке. В случае целевого финансирования действительно отсутствует встречное предоставление в рамках данного правоотношения. Учредитель, оказывающий финансовую помощь предприятию, преследует прежде всего свои интересы, поскольку он не только рассчитывает на получение дивидендов от предприятия, где имеется и его доля, но и увеличивает стоимость имущества предприятия (соответственно и своего имущества тоже). Денежные средства направляются для реализации инвестиционных проектов, обеспечения производственного процесса денежными средствами и имуществом, а также для других, направленных в конечном итоге на извлечение из предпринимательской деятельности компании максимальной прибыли. Следовательно, говорить об абсолютной безвозмездности здесь не приходится, просто экономическая или иная цель, ради которой учредитель оказывает безвозмездную финансовую помощь юридическому лицу, находится за рамками этой сделки. Подобного рода специфика корпоративных правоотношений, возможно, не совсем соответствует понятию встречного предоставления, какое подразумевается в рамках обязательственного права, но это не дает оснований не учитывать фактически возмездный характер отношений сторон и направленность воли передающей стороны на предполагаемое получение имущественной выгоды.

Как правильно отмечают некоторые авторы (В.В. Витрянский, И.С. Шиткина) – безвозмездная передача денежных средств и имущества от основного общества к дочернему и наоборот не является по своей сути гражданско-правовой сделкой дарения. Распределение финансовых потоков в

системе холдинга по воле основного общества не имеет целью одарить какое-либо лицо, т.е. проявить к нему щедрость. Денежные средства перераспределяются в холдингах исходя из конкретных коммерческих целей. В.В. Витрянский, отмечает, что в п.4 ст. 575 ГК РФ речь идет именно о запрете дарения, а не о любых гражданско-правовых договорах и сделках, не содержащих условия о встречном предоставлении со стороны одной из коммерческих организаций, участвующих в соответствующей сделке. Ученый полагает, что не существует запрета на безвозмездную передачу имущества между основным обществом и дочерним, поскольку это не является дарением. Так, в Постановлении Президиума ВАС от 24 августа 1999 г. по делу № 1987/98, суд, рассматривая дело по иску коммерческого банка к налоговой инспекции о признании недействительным ее решения, удовлетворил иск, указав, что свидетельством безвозмездного получения имущества должна являться воля собственника, направленная на отчуждение этого имущества в пользу другого лица без каких-либо имущественных обязательств со стороны последнего. А, указание на предназначение (в рассматриваемом случае целевое – на формирование акционерного капитала банка) передаваемых средств не свидетельствует о намерении передать средства в собственность. Поэтому указанные денежные средства не являются дарением и не относятся к доходам. В то же время, в практике существуют и противоположные судебные акты, касающиеся случаев, когда происходят злоупотребления со стороны участников финансирования у которых получение денежных средств не преследует какой-либо хозяйственной цели, а представляет собой реализацию налоговой схемы, с целью избежать налогообложения данной суммы, пользуясь льготой п.п. 11 п. 2 ст. 251 НК РФ. Например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 декабря 2006 г. по делу № Ф04-8430/2006(29443-А75-35). Рассматриваемая ситуация заключалась в том, что акционерное общество создало на своем балансе фонд финансовой поддержки развития производства, формируемый согласно положению о фонде за счет нераспределенной прибыли дочерних и основных обществ, входящих в структуру холдинга. Решения о передаче прибыли обществ в фонд принимались материнской компанией в рамках полномочий, предоставленных ей как основному акционеру таких обществ. Деньги перечислялись от акционерного общества транзи-

том через расчетные счета дочерних предприятий в адрес получателя средств – общество с ограниченной ответственностью (истец по делу). Акционерное общество не включало в налоговую базу суммы средств, полученных в фонд, руководствуясь п.п. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Налоговые органы оспорили правомерность использования льготы, ссылаясь на нарушение нормы ст. 575 ГК РФ о запрете дарения и недобросовестность акционерного общества. Суды всех инстанций в данном деле поддержали налоговую инспекцию и отказали в иске.

В качестве финансирования могут передаваться не только денежные средства, но также и имущество. На практике трудности могут возникнуть при передаче имущества, переход права собственности на которое требует государственной регистрации. Поскольку в соответствии со ст. 17 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" основанием для государственной регистрации перехода прав в отношении коммерческих организаций, в том числе образующих холдинг, не названо решение компетентных органов управления субъекта частного права, подобная передача имущества должна быть опосредована договором. Регистрирующие органы признают такой договор дарением и со ссылкой на п. 4 ст. 575 ГК РФ отказывают в государственной регистрации. Очевидно, что в действующее законодательство, включая Федеральный закон "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним", должны быть внесены изменения, легитимирующие безвозмездную передачу имущества в системе холдинга на основании решения компетентных органов управления организаций-участников холдинга. Об этом, в частности писала И.С. Шиткина [6,10]. В соответствии со ст. 17 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ» О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» среди оснований для государственной регистрации перехода права собственности на недвижимое имущество не названо решение компетентных органов управления юридического лица. Таким образом, на практике, регистрирующие органы просят предъявить договор, который, в связи с прямо следующей из него безвозмездностью принимают за договор дарения и отказывают в регистрации перехода права, мотивируя запретом, установленным п.4 ст. 575 ГК РФ. Такие ситуации разрешаются в судебном порядке. В суде необходимо

доказывать, что безвозмездную передачу имущества между холдингами следует рассматривать как сделку, непосредственно не предусмотренную в ГК РФ, но которая может быть заключена в силу п.2 ст. 421 ГК РФ, устанавливающего принцип свободы договора.

Финансовую помощь между дочерней и основной компанией лучше всего осуществлять путем целевого финансирования, поскольку при обычном (нецелевом) безвозмездном перемещении денежных средств существует риск признания данных действий дарением, нарушающим п. 4 ст. 575 ГК РФ и, как следствие применения последствий недействительности сделки. Оспаривание таких сделок может происходить по инициативе налоговых органов. Но даже в этом случае, при оспаривании такой сделки можно сослаться на пп.11 п.1 ст. 251 НК РФ в качестве разрешительной нормы, а при разрешении вопроса о коллизии указанной нормы со ст. 575 ГК РФ указывать на отсутствие у стороны по сделке намерения одарить дочернее общество, учитывая его экономическую заинтересованность в результатах деятельности этого общества. Во избежание рисков, связанных с недействительностью сделки и применением гражданско-правовых, а также налоговых последствий таковой, участникам предпринимательской деятельности в системе холдингов рекомендуется использовать иные механизмы оказания финансовой помощи, нежели договор финансирования, например, механизм внесения вклада в имущество общества с ограниченной ответственностью.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" // КонсультантПлюс: справочно-правовая система.
4. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 9 марта 2005 г. по делу № Ф04-922/2005(9009-А70-26) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система.

5. Постановление Президиума ВАС от 24 августа 1999 г. по делу № 1987/98 // КонсультантПлюс: справочно-правовая система.
6. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 декабря 2006 г. по делу № Ф04-8430/2006(29443-А75-35) // КонсультантПлюс: справочно-правовая система.
7. Архирейский А.Б. Финансирование дочерней компании: гражданско-правовые аспекты налоговой льготы // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 9.
8. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга вторая. Договоры о передаче имущества// КонсультантПлюс: справочно-правовая система.
9. Шиткина И.С. Способы финансирования в холдингах. Ч. 1. // Корпоративный юрист. 2008. № 8.
10. Шиткина И.С. Холдинги: Правовое регулирование и корпоративное управление. Научно-практическое издание // КонсультантПлюс: справочно-правовая система.