Санкт-Петербургский государственный университет

Кафедра административного и финансового права

**Взыскание недоимки с третьих лиц**

Выпускная квалификационная работа:

студента магистратуры

очной формы обучения

по образовательной программе

«Налоговое право»

Шаньшерова Егора Николаевича

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Овсянников Сергей Вадимович

Санкт-Петербург

2018 год

**Содержание**

Введение...................................................................................................................3

Глава I. Правовое регулирование взыскания недоимки с зависимых лиц………...............................................................................................................10

§1. Подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ – de lege lata…………...........................................................................................................10

§2. Ретроспектива развития правового регулирования взыскания недоимки с третьих лиц……………………………………………………….........................15

Глава II. Развитие практики применения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ…………………................................................................................................19

Глава III. Взыскания с физических лиц потерь казны, возникших в результате совершения ими налогового преступления……………………………………26

Глава IV. Проблемы применения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ….31

§1. Подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ и законодательство о банкротстве………………………………………………………………………31

§2. Подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ и законодательство о залоге……36

§3. Срок реализации налоговым органом механизма взыскания недоимки с зависимого лица………………………………………………………………….38

§4. «Иная зависимость» в подпункте 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ…………..41

Глава V. Правовая природа взыскания недоимки с зависимых лиц………....44

§1. Взыскание недоимки с зависимых лиц как ответственность……………..44

§2. Взыскание недоимки с зависимых лиц как субсидиарная обязанность…46

§3. Взыскание недоимки как обременения, перешедшего к зависимому лицу вместе с переданным имуществом (поступившей выручкой)………………..47

Заключение.............................................................................................................49

**Введение**

Статья 57 Конституции Российской Федерации декларирует обязанность всех и каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы[[1]](#footnote-1). Федеральный законодатель в статье 45 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)[[2]](#footnote-2) закрепил параметры исполнения данной обязанности, среди которых – самостоятельность уплаты налога, являющаяся краеугольным камнем исполнения имущественной обязанности налогоплательщика. Конституционным судом Российской Федерации было дано, а судебной практикой воспринято, толкование принципа самостоятельности уплаты налога – налог должен уплачиваться налогоплательщиком «от своего имени и за счет своих собственных средств»[[3]](#footnote-3), то есть платежный документ, оформляющий исполнения имущественной налоговой обязанности, должен исходить непосредственно от налогоплательщика и быть им самим подписанным, собственными средствами являются те, которые находятся в свободном распоряжении налогоплательщика. В настоящее время с учетом внесенных в п. 1 ст. 45 НК РФ (подробнее об этом см. пар. 2 гл. 1) изменений принцип понимание принципа самостоятельности нуждается в корректировке.

Вместе с тем, самостоятельность уплаты налога в бюджет сформулирована в тексте НК РФ в качестве общего правила, допускающего изъятия, к которым, среди прочих, относятся уплата налога:

1. налоговыми агентами, то есть лицами, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 24 НК РФ).

Участие налоговых агентов в реализации механизма уплаты налога налогоплательщиком обусловлено главным образом соображениями удобства налогового администрирования. Поскольку публичный субъект, деятельность которого в значительной степени обеспечивается налоговыми поступлениями, в силу разных причин не имеет возможности осуществлять контроль за каждым, у кого возникает обязанность по уплате налога, во многих юрисдикциях для исчисления, удержания и перечисления сумм налога используются ресурсы лиц, являющихся источниками доходов налогоплательщиков.

2. ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков (далее - КГН) - объединением налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании КГН в порядке и на условиях, которые предусмотрены НК РФ, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Лица, входящие в КГН, не утрачивают статус налогоплательщиков, продолжают исполнять организационные обязанности перед публичным субъектом, а осуществление имущественной налоговой обязанности за КГН в целом возлагается на ответственного участника КГН, то есть возникает фикция единого налогообязанного субъекта[[4]](#footnote-4).

Присутствие данного института в тексте налогового закона продиктовано желанием государства снизить вызванные взаимозависимостью риски, возникающие при налогообложении холдинговых бизнес-гигантов, которые, представляя собой единый субъект экономической деятельности, производят уплату налога на прибыль исходя из результата работы группы компаний в целом.

3. представителем – лицом, уполномоченным представлять интересы налогоплательщика на основании закона или доверенности (гл. 4 НК РФ).

В ст. 51 НК РФ описывается, по мнению автора данной выпускной квалификационной работы (далее – работа, магистерская диссертация), специальный случай представительства – исполнение обязанности по уплате налогов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица.

В случае применения данной нормы налоговая обязанность исполняется уполномоченным органами опеки и попечительства лицом и опекуном, соответственно, безвестно отсутствующего и недееспособного налогоплательщика.

4. за счет имущества залогодателя, если имущество в залог предоставлено третьим лицом (ст. 73 НК РФ).

При неисполнении неисправным налогоплательщиком обязанности по уплате налога и пеней налоговый орган инициирует исполнение данной обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством.

5. поручителем, обязывающимся перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней (ст. 74 НК РФ).

6. правопреемниками реорганизованного юридического лица (ст. 50 НК РФ) – долг налогоплательщика перед бюджетной системой следует за другими пассивами, а также активами к его правопреемнику, причем независимо от того, знал или не знал последний о неисполнении или ненадлежащем исполнении реорганизованным налогоплательщиком обязанности по уплате налога, пени и даже штрафа.

Особое место в группе исключений из правила о самостоятельном исполнении имущественной налоговой обязанности занимает подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ[[5]](#footnote-5), устанавливающий, что при наличии совокупности определенных обстоятельств недоимка, обнаруженная в ходе налоговой проверки, может быть взыскана в судебном порядке не с налогоплательщика, а с иных лиц, связанных с ним, с целью предотвращения невозможности взыскания налога, возникающей в результате совершения налогоплательщиком и третьими лицами согласованных действий.

Наличие такого правила обусловлено борьбой со злоупотреблениями налогоплательщиков, искусственно создающих условия, позволяющие формально законно, однако, с противоправной целью, перевести активы, за счет которых можно было бы взыскать налог, удовлетворив тем самым интересы казны, на других участников экономических отношений. Анализ развития законодательного регулирования взыскания недоимки с третьих лиц и преломления данного института налогового права через призму судебной практики позволяет проследить противостояние, с одной стороны, государства, постепенно расширяющего сферу применения судебного взыскания недоимки с третьих лиц, и, с другой стороны, недобросовестных налогоплательщиков, подстраивающихся под изменения регулирования, изобретающих все новые и новые способы обхода закона.

Актуальность темы магистерской диссертации обусловливается тем, что в настоящее время взыскание налога с зависимых лиц – часто используемый налоговыми органами инструмент, применение которого, по мнению Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее - ФНС), будет иметь растущий тренд[[6]](#footnote-6). Бюджетные выгоды от взыскания недоимки с третьих лиц очевидны, эффективность меры не вызывает сомнений и подчеркнуто отмечается ФНС – большая часть судебных разбирательств заканчивается признанием налогоплательщика и третьего лица зависимыми и взысканием с последнего налогового долга, или, что не менее примечательно, погашением задолженности третьим лицом в добровольном порядке до вынесения судом решения по делу, что свидетельствует о положительных результатах совершенствования законодательного регулирования и повышении эффективности работы налоговых органов[[7]](#footnote-7).

Тем не менее, нельзя не отметить, что применение подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ сопряжено с рядом не решенных позитивным правом проблем (в том числе межотраслевых), часть которых преодолевается судебным толкованием (не всегда удачно), а другая часть – игнорируется.

Раскрытие проблем (как практических, так и теоретических), возникающих при взыскании налогового долга, с лиц, не являющихся изначально субъектами обязанности по его уплате, определение возможных вариантов их решения – те цели, которые были определены в качестве основных в работе.

Отдельная глава работы посвящена краткому обзору взыскания с физических лиц потерь казны, возникших в результате совершения ими налогового преступления.

Задачами магистерской диссертации являются анализ законодательных положений, регулирующих взыскание недоимки с зависимых лиц (в том числе в контексте принципа самостоятельности уплаты налога), описание и оценка их исторического развития, релевантной судебной практики, изучение научных подходов к определению правовой природы рассматриваемого института, обозначение круга проблем применения данного института, разработка предложений по их решению.

При написании работы автором были использованы сравнительный метод, метод толкования, включая историческое и телеологическое толкование, догматический метод, а также общенаучные методы (анализ, синтез, дедукция, индукция, абстрагирование), методы поиска наиболее справедливых и подходящих с точки зрения соблюдения баланса частных и публичных интересов решений.

В нормативную базу для исследования в рамках магистерской диссертации вошли акты российского законодательства (Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации и др.), более детальному изучению проблем способствовало обращение к специальному законодательству, в частности к Федеральному закону от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», правовым позициям высших судов, текстам решений судов первой, апелляционной и кассационной инстанций, позициям Министерства Финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы.

Утверждение о том, что проблемы применения пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ исследованы досконально и широко представлены в науке налогового права, было бы преувеличением. Тем не менее, существует ряд заслуживающих внимания работ, без изучения которых магистерскую диссертацию нельзя было бы назвать полной. В работе использовались труды Овсянникова С.В., Кустова Д.А., Разгильдеева А.В., Каменкова М.В., Килинкаровой Е.В., Суховской М.Г., Маноховой С.В., Ахметшина Р., Иконниковой О.А., Зарипова В.М., Будылина С.Л., Иванец И.Л., Цепова Г.В., Крохиной Ю.А.

Проведение полного исследования в рамках магистерской диссертации было бы невозможным без обращения к фундаментальным работам Пепеляева С.Г., Шевеловой Н.А., Тютина Д.В., Полякова А.В., Головистиковой А.Н., Дмитриева Ю.А., Попондопуло В.Ф.

Итак, перейдем к рассмотрению поставленных во введении вопросов.

**Глава I. Правовое регулирование взыскания недоимки с зависимых лиц**

В первой главе содержится разбор законоположений в отношении взыскания налога с зависимых лиц. Представляется, что наиболее удобным станет изложение материала в такой последовательности: 1) анализ действующих во время написания магистерской диссертации правил подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ; 2) анализ истории развития подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ.

**§1.** *Подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ – de lege lata*

На данный момент подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ представляет собой правило следующего содержания.

Налоговый долг в виде недоимки, выявленной (в тексте НК РФ используется термин «возникшей», что, по мнению автора работы, неверно, поскольку недоимка возникает безотносительно налоговых проверок и не в связи с ними, а лишь обнаруживается в ходе проведения данной формы мероприятий налогового контроля) в рамках налоговой проверки (как камеральной, так и выездной) и числящейся за организацией более трех месяцев (явно прослеживается корреляция с одним из признаков банкротства юридического лица[[8]](#footnote-8)), может быть взыскан в судебном порядке:

- с основных или зависимых по отношению к налогоплательщику обществ (зависимый характер отношений определяется в соответствии с гражданским законодательством);

- с лиц, признанных судом в результате исследования всей совокупности обстоятельств дела зависимыми по иным основаниям (далее по тексту магистерской диссертации основные, зависимые по отношению к налогоплательщику лица, а также лица, признанные судом иным образом зависимыми, обозначаются как «зависимые лица»)

в случае поступления на счет зависимых лиц выручки налогоплательщика за реализуемые товары, работы, услуги либо в случае приведшей к невозможности взыскания недоимки передачи налогоплательщиком зависимому лицу денежных средств или иного имущества в период времени с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о начале осуществления в его отношении налоговой проверки. Взыскание с третьего лица производится в пределах полученной выручки или имущества.

При этом, в случае если выручка или имущество налогоплательщика поступает нескольким зависимым лицам, то недоимка взыскивается с данных зависимых лиц пропорционально доле поступившим им выручки или имущества.

Кроме того, законодателем учитывается возможность перечисления выручки и (или) передачи недобросовестными налогоплательщиками имущества не напрямую зависимым лицам, а через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе с участием лиц, не являющихся зависимыми или основными по отношению к налогоплательщику.

Обратим внимание на законодательную дифференциацию: взыскание недоимки за счет переданных зависимому лицу денежных средств или иного имущества возможно лишь в случае, если такая передача состоялась после того, как налогоплательщик знал или должен был узнать о начале проведения в его отношении налоговой проверки, в то время как для ситуаций поступления на счета зависимой организации выручки, причитающейся налогоплательщику, таких ограничений не устанавливается, то есть для применения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ не имеет значения время поступления зависимым лицам выручки за реализацию налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Законодатель установил два возможных основания взыскания недоимки с зависимого лица:

1. имущество было передано после того, как налогоплательщик узнал или должен был узнать о проведении в его отношении мероприятий налогового контроля.

Предполагается, что имущество выбыло из имущественной сферы налогоплательщика в результате недобросовестных действий налогоплательщика и зависимых лиц в целях создание невозможности взыскания подлежащей уплате суммы налога.

2. бизнес налогоплательщика построен таким образом, что его зависимое лицо получает выручку за осуществление налогоплательщиком предпринимательской деятельности.

При этом текст закона ориентирует правоприменителя на систематичность поступления выручки: взыскание возможно, когда выручка за реализуемые налогоплательщиком товары (работы, услуги) *поступает* на счета зависимых или основных лиц в банках.

При этом не будет являться новым тезис о том, что в рамках различного рода моделей построения бизнеса, конструкций договорных отношений возможны разнообразные трансферы имущества, производимые без противоправных целей, не говоря уже о том, что лица, осуществляющие управление налогоплательщиком и (или) зависимым лицом могут меняться.

Взыскание недоимки с зависимых лиц, по мнению ряда авторов, является исключением из принципа самостоятельности уплаты налога[[9]](#footnote-9). Арбитражная практика и акты ФНС отражают этот подход[[10]](#footnote-10).

В то же время, существует иная точка зрения по обозначенному вопросу. Например, Елена Васильевна Килинкарова, кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ, высказала мысль о том, что Конституционный суд Российской Федерации (в Определении от 22 января 2004 г. № 41-О), указывая при толковании принципа самостоятельности уплаты налога на невозможность формирования платежных документов не налогоплательщиком (иное бы не позволило персонифицировать платеж и порождало бы возможность уклонения от уплаты налогов), связывал данный принцип с добровольным исполнением имущественной обязанности[[11]](#footnote-11). Реализация положений подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ представляет собой механизм принуждения, направленный на борьбу со злоупотреблениями недобросовестных участников рынка, и не относится к добровольному исполнению обязанности уплаты законно установленных налогов и сборов, а, следовательно, принцип самостоятельности может не распространяться на отношения принудительного изъятия недоимки.

Также, Максим Валерьевич Каменков, преподаватель кафедры административного и финансового права СПбГУ, указывал на невозможность допущения исключений из принципа самостоятельности в отсутствие конституционно-значимых обоснований, и равным образом на то, что с помощью подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ недоимка взыскивается именно за счет имущества, переданного зависимому лицу налогоплательщиком, то есть как бы за счет средств последнего[[12]](#footnote-12).

Представляется, что нет оснований не соглашаться с позицией исследователей, не считающих возможным утверждать в контексте обсуждаемой нормы об исключении из принципа самостоятельности. Если конституционные обоснования исключения из правила о самостоятельном исполнении могут быть приведены (борьба со злоупотреблениями, уклонением от исполнения конституционной обязанности), то нельзя сказать, что принцип самостоятельности распространяется на ситуацию взыскания недоимки с третьего лица, поскольку в пункте 1 статьи 45 НК РФ говорится об уплате налога – ординарной ситуации, при которой налогоплательщик, действуя добросовестно, исчисляет и перечисляет в бюджет сумму налога, в то время как взыскание налога – это чрезвычайная ситуация, в рамках которой говорить о самостоятельности не приходится, так как налогоплательщик нарушает свою обязанность, и к нему применяются меры государственного принуждения. Более того, необходимо учитывать внесенные в пункт 1 статьи 45 НК РФ изменения, касающиеся принципа самостоятельности (подробнее об этом см. в пар. 2 настоящей главы).

Таким образом, норма, содержащаяся в подпункте 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, является, во-первых, правилом, служащим превентивной мерой, сдерживающей неисправных налоговых должников от совершения противоправных действий, во-вторых, механизмом получения бюджетом от недобросовестных налогоплательщиков должного, той части имущества налогообязанного лица, которая подлежит уплате в казну, и которой оно не вправе распоряжаться[[13]](#footnote-13).

**§2.** *Ретроспектива развития правового регулирования взыскания недоимки с третьих лиц*

Федеральным законом от 09.07.1999 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» налоговым органам было предоставлено полномочие (изначально данное правило попало в ст. 31 НК РФ – «Права налогового органа», только впоследствии было перенесено в ст. 45 НК РФ, регламентирующую порядок исполнения главной налоговой обязанности[[14]](#footnote-14)) по взысканию налога с организаций, не являющихся налогоплательщиками[[15]](#footnote-15), признаваемых в соответствии с гражданским законодательством зависимыми (дочерними) или основными (преобладающими), которым поступала выручка налогоплательщика за реализуемые товары (работы, услуги). До 01 января 2014 года действовали статьи 105 и 106 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), в которых были даны дефиниции дочерних и зависимых обществ. Так, хозяйственное общество являлось дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имело возможность определять решения, принимаемые таким обществом, а зависимое общество признавалось таковым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества или двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Впоследствии федеральный законодатель исключил из ГК РФ определение понятия «зависимое общество», сохранив понятие «дочернее общество», правда, изменив ее расположение в тексте[[16]](#footnote-16).

Следующей вехой развития института взыскания недоимки с третьих лиц стал Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям». Данный нормативно-правовой акт открыл для налоговых органов следующие возможности:

- обращаться за признанием налогоплательщика и третьего лица зависимыми по иным основаниям, нежели устанавливаются гражданским законодательством.

Изменение способствовало восстановлению имущественного положения публичного субъекта в ситуациях, когда налогоплательщики передавали имущество лицам, не являющимся зависимыми в соответствии с корпоративными правилами ГК РФ лишь формально.

- в качестве основания взыскания недоимки с зависимых лиц в тексте НК РФ появилась передача таким лицам имущества налогоплательщика после начала проведения в его отношении налоговой проверки.

- взыскивать недоимку с третьих лиц в ситуациях, в рамках которых перечисление выручки или передача имущества производилась через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случаях, когда участниками таких операций не являлись зависимые лица.

В отношении изменений в пользу налогоплательщиков стоит сказать, что был ограничен размер изъятия – долг налогоплательщика перед публичным субъектом подлежит взысканию в пределах поступившей зависимому лицу выручки или имущества должника.

Несмотря на расширение в 2013 году арсенала средств противодействия уклонению от уплаты налогов, нельзя сказать, что применение подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ было распространено. В научной литературе отмечают немногочисленность судебной практики на данном этапе развития нормы[[17]](#footnote-17).

Однако в нестабильной политической и экономической обстановке ситуация не осталась неизменной. Необходимость пополнения бюджета стимулировала налоговые органы к более частому использованию института взыскания недоимки с зависимых лиц, что выразилось в развитии судебно-арбитражной практики в этом направлении.

Завершающим на данный момент является этап, ознаменованный принятием Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Законодатель внес значительные изменения в пункты 1 и 2 статьи 45 НК РФ.

Прежде всего, с 01 января 2017 года допускается уплата налога за налогоплательщика иным лицом (пункт 1 статьи 45 НК РФ дополнен новым абзацем). Ранее уплата налогового долга за налогоплательщика третьими лицами не рассматривалась как надлежащее исполнение налоговой обязанности (именно эта проблема была предметом рассмотрения Конституционного суда Российской Федерации в 2004 году в решении по жалобе ОАО «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Г.М. Тарасовой). Однако законодатель, как указывается в специальной литературе[[18]](#footnote-18), ввиду неблагоприятной экономической ситуации решил допустить уплату налога третьими лицами. Думается, в связи с этим возникает необходимость пересмотра значения принципа самостоятельности в контексте приданного ему Конституционным Судом Российской Федерации смысла.

Кроме того, законодатель в абзацах 8 и 9 подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ заменил слово «организациям» на слово «лицам», предоставив тем самым налоговым органам возможность взыскивать недоимку не только с зависимых организаций, но и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, что должно еще в большей степени расширить сферу применения данной нормы в судебной практике.

Итак, рассмотрев историю существования подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, констатируем постепенное расширение сферы его применения в целях наиболее эффективного осуществления налоговыми органами взыскания недоимок, направленное на неукоснительное исполнение всеми и каждым обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

**Глава II. Развитие практики применения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ**

Рассмотрим, каким образом описанные в главе I правила интерпретировались судами, какое значение им придавалось в процессе правоприменения.

Любопытно, что практика применения рассматриваемого в работе правила начала складываться не с момента его появления в НК РФ, а по прошествии значительного промежутка времени. Вероятно, налоговые органы обходились и без данного инструмента.

В 2011 году Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ) впервые применил подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ в деле ОАО «Концерн «Ижмаш»[[19]](#footnote-19), с которого, как с материнской организации, на счета которой от третьих лиц поступала выручка за реализацию дочерней организацией (ОАО «Ижевский оружейный завод») продукции, налоговые органы взыскивали недоимку. Суды трех инстанций поддержали налогоплательщика, указав, что норма, содержащаяся в подпункте 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, не является исключением из принципа самостоятельности, а выручка, поступившая ОАО «Концерн «Ижмаш» от контрагентов его «дочки», не является имуществом налогоплательщика, а принадлежит ОАО «Концерн «Ижмаш», следовательно, взыскание невозможно.

Президиум ВАС РФ не согласился с такой логикой рассуждений нижестоящих судов, посчитав, что при предложенном толковании применяемой нормы, ее реализация становится невозможной. ВАС РФ указал, что фактически ОАО «Концерн «Ижмаш» получило выручку за реализуемые дочерней организацией товары, и что подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ не содержит требования о том, что перечисляемые на счета основной организации в качестве выручки денежные средства должны быть собственными средствами дочерней организации. ВАС РФ по сути исходил из доктрины «снятия корпоративной вуали», используемой в частном праве, но применяемой все чаще и при осуществлении правосудия по налоговым делам[[20]](#footnote-20). Данная доктрина позволяет при наличии определенных условий возложить ответственность по обязательствам юридического на его контролирующих его лиц, невзирая на принцип обособленности юридического лица[[21]](#footnote-21).

Нельзя не отметить, что в данном судебном решении появилось правило, воспринятое впоследствии законодателем – ограничение размеров взыскания с зависимого лица – в пределах поступившей зависимому лицу имущественной массы.

Резонансным стало рассмотрение дела по спору ИФНС № 1 по Москве с ООО «Королевская вода»[[22]](#footnote-22) (далее - Общество) о взыскании с последнего налогового долга ЗАО «Королевская вода» (далее - Налогоплательщик). Общество и Налогоплательщик не являлись зависимыми по формальным критериям, указанным в подпункте 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, но судами было установлено, что с целью уклонения от уплаты налога Налогоплательщик перевел свою деятельность на Общество, созданное в период проведения в отношении Налогоплательщика выездной налоговой проверки. При этом Общество имело тот же, что и Налогоплательщик фактический адрес, информационный сайт в сети Интернет, те же номера телефонов, использовало тот же товарный знак при осуществлении тех же видов деятельности. Более того, Общество заключило договоры с контрагентами Налогоплательщика, прекратившими в тот же день договорные отношения с последним, все работники (159 человек) Налогоплательщика перешли в штат Общества.

На основании перечисленных обстоятельств судом апелляционной инстанции был сделан вывод о взаимозависимости указанных лиц (на основе схожей совокупности обстоятельств впоследствии суды нередко признавали лиц взаимозависимыми[[23]](#footnote-23)), а вывод суда первой инстанции о том, что статья 20 НК РФ и раздел V.I НК РФ не применимы к ситуации взыскания недоимки по подпункту 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, был отвергнут, поскольку право на обращение за признанием зависимости лиц в соответствии с рассматриваемой нормой есть самостоятельное право налоговых органов, и оно не связывается положениями раздела V.I или статьи 20 НК РФ, являющейся нормой общего характера.

Таким образом, суд пошел по пути установления фактической зависимости при отсутствии формальных оснований для признания взаимосвязанности отношений Налогоплательщика и Общества.

Похожую фабулу имеет другой прецедент, выводы которого можно наблюдать в принимаемых после его появления решениях арбитражных судов – дело по иску ИФНС № 7 по Москве к ООО «Интерос», которому был передан бизнес налогоплательщика – ООО «Интеркрос Опт»[[24]](#footnote-24).

Федеральный арбитражный суд Московского округа указал на невозможность использования в данном деле статьи 105.1 НК РФ, поскольку имело место приобретение бизнеса самостоятельным участником экономических отношений, а не его разделение.

В свою очередь судьи Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ) посчитали неверным вывод суда кассационной инстанции по следующим причинам. Возможность взыскания недоимки с использованием подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ связывается с особыми обстоятельствами распоряжения налогоплательщиком своим имуществом, свидетельствующими о его согласованных с третьими лицами действиях, об объективной зависимости. Данная норма содержит понятие «иной зависимости», которое в целях противодействия уклонению от исполнения имущественной налоговой обязанности может использоваться и в отсутствие оснований взаимозависимости (субъективной), обозначенных в статье 105.1 НК РФ. Также ВС РФ посчитал, что в данном деле передача бизнеса по существу являлась передачей прав на получение доходов, то есть имущественных прав, что для целей взыскания налога рассматривается как передача имущества, к которой может быть применим подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ (буквальное толкование легальной дефиниции «имущество», содержащейся в пункте 2 статьи 38 НК РФ, не дает оснований для такого вывода, хотя для ситуации взыскания налога данное определение вряд ли можно считать абсолютным, особенно с учетом законодательства об исполнительном производстве[[25]](#footnote-25); также остается непонятным, как увязать мысль о передаче прав на получение будущих доходов с ограничением размера взыскиваемой с признанного зависимым лица недоимки, которая для целей такого взыскания не должна обойтись зависимому лицу дороже, чем уже перешедшее к нему от налогоплательщика имущество).

В тексте решения можно встретить мысль о том, что сам по себе факт передачи бизнеса не влечет взыскание недоимки с третьего лица (иное бы означало стеснение свободы предпринимательской деятельности). Данный механизм используется лишь в случаях, когда установлено, что обстоятельства и условия передачи бизнеса отличаются от обычных (с участием независимых друг от друга лиц). По мнению суда, совокупность следующих обстоятельства позволила установить «необычность» условий передачи бизнеса:

- создание общества «Интерос» незадолго до окончания налоговой проверки, проводимой в отношении общества «Интеркрос Опт»;

- перезаключение общества «Интерос» договоров с покупателями и продавцами товара общества «Интеркрос Опт»;

- тождественность контактных телефонов и информации на интернет-сайтах данных организаций;

- переход работников из одной организации в другую;

- продолжение взаимодействия данных работников с контрагентами налогоплательщика от имени вновь созданной организации.

Ключевым фактором в данной категории дел становится оценка судом имеющихся в деле доказательств, поскольку при таких фактических обстоятельствах не всегда представляется возможным предельно четко разграничить, где имели место недобросовестные действия налогоплательщика в целях уклонения от исполнения обязанности по уплате налогов, а где был совершена реальная передача бизнеса, при которой наличествуют, как правило, все указанные выше обстоятельства.

В профессиональной литературе небезосновательно высказываются точки зрения о том, что применение подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ связывается ВС РФ с мнимостью сделки по передаче бизнеса, заведомой для участников этих отношений[[26]](#footnote-26). При этом объективная зависимость используется в качестве критерия определения добросовестности.

С изменением подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ усложнялись схемы передачи имущества – от отчуждения налогоплательщиком с помощью договора купли-продажи имущества третьему лицу для его последующего предоставления зависимому по отношению к налогоплательщику обществу[[27]](#footnote-27) до, например, опосредованного агентским договором получения одним обществом (агентом) выручки за оказанные другим обществом (налогоплательщиком, принципалом) услуги[[28]](#footnote-28), или предоставления продавцом (налогоплательщиком) якобы выбранного лизингополучателем имущества лизингодателю, которое впоследствии было передано лизингополучателю (взаимозависимое с налогоплательщиком лицо)[[29]](#footnote-29).

Отдельно в обзоре судебной практики использования налоговыми органами подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ ФНС обращает внимание нижестоящих органов на отказы арбитражных судов в признании зависимости налогоплательщиков и третьих лиц и во взыскании недоимки с последних с указанием на недоказанность обстоятельств, необходимых для установления наличия зависимости, как на причину принятия решений «не в пользу бюджета» [[30]](#footnote-30). К примеру, налоговому органу было отказано в иске ввиду недоказанности заключения налогоплательщиком и зависимым лицом договора, посредством которого зависимое лицо получило денежные средства от налогоплательщика, с целью уклонения от уплаты налогов[[31]](#footnote-31).

Как уже отмечалось выше, дело налогоплательщика ООО «Интеркрос Опт» стало знаковым, суды, выносят решения с опорой на данный прецедент (см. напр. Определения ВС РФ от 18 мая 2017 г. № 302-КГ17-4062, от 17 июля 2017 г. № 308-ЭС17-6790, от 28 июля 2017 г. № 305-КГ17-9135, от 8 августа 2017 г. № 303-ЭС17-10124, от 30 октября 2017 г. № 304-КГ17-15340), ссылка на рассмотренное выше определение присутствует практически во всех судебных решениях по схожим казусам. Так, в Определениях от 25 мая 2017 г. № 310-КГ17-5085, от 7 ноября 2017 г. № 306-КГ17-15731, от 13 ноября 2017 г. № 310-КГ17-16053, 14 декабря 2017 г. № 304-КГ17-18313, от 20 декабря 2017 г. № 303-КГ17-18733, от 26 января 2018 г. № 305-КГ17-21388, ВС РФ, как бы легитимируя собственную позицию, указал, что сделанные им и нижестоящими судами по данному делу выводы соответствуют правовой позиции, сформулированной в Определении ВС РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003.

По итогам краткого обзора практики применения нормы о взыскании недоимки с зависимых лиц стоит отметить, прежде всего, увеличение частоты использования данной нормы с течением времени, влияние наиболее знаковых дел на формирование законодательной инициативы, направленной на изменение нормы.

В то же время считаем важным заметить, что при реализации положений о взыскании недоимки с третьих лиц возникают проблемы, о которых пойдет речь в главе IV магистерской диссертации.

**Глава III. Взыскание с физических лиц потерь казны, возникших в результате совершения ими налогового преступления**

В контексте взыскания сумм налога с лиц, не являющихся налогоплательщиками, важным видится рассмотрение вопроса об ответственности гражданина по налоговым долгам организации.

Исторически данный вопрос развивался следующим образом.

Пленум ВС РФ разъяснил[[32]](#footnote-32), что к субъектам преступления, предусмотренного ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (уклонение от уплаты налогов), могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер), составляющий и представляющий в налоговые органы налоговую отчетность, иные специально уполномоченные на это лица, ответчиком по гражданскому иску, вытекающему из совершения данного преступления, может быть физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (ст. 1064 и ст. 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением.

Впоследствии Судебной коллегией по гражданским делам ВС РФ было вынесено Определение от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 по делу, обстоятельства которого таковы: генеральный директор (и единственный участник) был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 199 УК РФ, выразившегося в уклонении от уплаты НДС организации. После вступления приговора в законную силу налоговый орган обратился в суд с иском о взыскании с этого генерального директора убытков в размере суммы не уплаченного организацией налога.

Суды первых двух инстанций отказали налоговому органу по той причине, что физическое лицо не является плательщиком НДС. Тем не менее, ВС РФ пришел к другому выводу – налоговый орган взыскивает не сумму налога, а сумму убытка Российской Федерации: «ущерб Российской Федерации причинен организацией-налогоплательщиком по вине Ивкина Д.Н., уполномоченного представлять интересы указанной организации, в связи с чем Ивкин Д.Н. является лицом, ответственным за возмещение причиненного государству ущерба».

Конституционный Суд Российской Федерации поддержал изложенную позицию (см. Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О).

Сформулированное ВС РФ решение вызвало резонанс в специальной литературе. Исследователями справедливо поднимались вопросы о правомерности обращения к нормам гражданского законодательства, об уполномоченности налоговых органов на предъявление подобных исков и др., высказывается мнение о достаточности предусмотренных законодательством о несостоятельности механизмов субсидиарной ответственности, которые, во-первых, позволяют удовлетворять интересы всех кредиторов, а, во-вторых, привлечь к ответственности именно то лицо, в результате виновных действий которого исполнение обязанности по уплате налога оказалось невозможным[[33]](#footnote-33).

В 2017 году Конституционный суд Российской Федерации вновь высказался в отношении рассматриваемого вопроса[[34]](#footnote-34): положение абз. 1 п. 1 ст. 1064 ГК РФ направлено на конкретизацию конституционных гарантий защиты прав потерпевших от преступлений и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя.

Взыскание недоимок в качестве причиненного казне ущерба, очевидно, не прекратилось.

Статьями 1064 и 1068 ГК РФ регулируются общие условия возмещения причиненного физическим и юридическим лицам (не публичному субъекту) вреда. Получается, что Верховный суд Российской Федерации применил указанные правила по аналогии, что представляется спорным. Правила ГК РФ не применяются к налоговым отношениям, если обратное не предусмотрено законом[[35]](#footnote-35), а законодательство о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах[[36]](#footnote-36). НК РФ такого порядка взыскания налоговой недоимки не содержит, как не содержит он положений о солидарной или субсидиарной налоговой ответственности. Взыскание с физического лица недоимки возможно при соблюдении рассмотренных в пар. 1 гл. 1 работы условий применения пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Взыскание недоимки как ущерба влечет, прежде всего, уничтожение и без того уже «потрепанной» корпоративной вуали, дезавуирование концепции имущественной обособленности юридического лица (во многом утрачивается смысл ведения предпринимательской деятельности через организации). Недоимка – есть результат неисполнения обязанности, возникшей в имущественных отношениях власти и подчинения, «нарушает особый имущественный интерес государства - не как участника гражданского оборота, а как специфической организации публичной власти, механизм защиты (восстановления) такого имущественного интереса регулируется нормами не гражданского, а налогового законодательства»[[37]](#footnote-37).

8 декабря 2017 года Конституционный суд Российской Федерации опубликовал Постановление № 39-П по делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева. В делах заявителей судами были вынесены решения по гражданским делам о взыскании с них задолженности по налогам из работодателей.

Рассмотрим некоторые выводы, содержащиеся в данном постановлении.

Прежде всего, суд отметил, что размер налоговой обязанности налогоплательщика-корпорации определяется исходя из показателей ее предпринимательской деятельности и наличествующего имущества, а переложение налоговой обязанности организации на иных лиц без учета их причастности к хозяйственной деятельности данной организации и (или) влияния на ее действия неизбежно привело бы к нарушению принципов соразмерности, пропорциональности и равенства налогообложения и подрыву конституционного баланса частных и публичных интересов.

Кроме того, суд прямо санкционировал применения ГК РФ к рассматриваемой ситуации, указав со ссылкой на ст. 8 ГК РФ, что охранительные обязательства могут возникать и в случаях причинения вреда публично-правовому образованию, лишающемуся возможности получить имущество в виде налоговых поступлений. В результате, по мнению Конституционного суда Российской Федерации, между потерпевшим публично-правовым образованием и физическим лицом возникают гражданские правоотношения, значит возможность привлечения к деликтной ответственности не исключается. Суд своей позицией в определенном смысле стирает границу между налоговым и гражданским правом, что представляется не совсем верным. Деление права на отрасли не основано лишь на схоластических соображениях теории права, оно преследует определенную цель – разграничение массивов норм права, регулирующих различные отношения с использованием принципиально отличающихся методов и инструментов. Взаимопроникновение отраслей допустимо в той мере, в которой это не противоречит существу регулируемых отношений.

Стоит согласиться с позицией суда, в соответствии с которой обращение к физическому лицу за возмещением трансформированной в убыток публичного субъекта недоимки возможно лишь в том случае, когда исчерпаны все иные возможности удовлетворения требования, иное бы приводило к двойному возмещению вреда. Данный вывод не распространяется на случаи, когда юридическое лицо было лишь прикрытием, не осуществляло реальную экономическую деятельность.

В отношении полномочий налоговых органов на подачу исков о взыскании причиненного преступлением вреда суд отметил, что налоговые органы выступают представителями интересов публично-правового образования, отсутствие в ст. 31 НК РФ такого полномочия не исключает его наличия у налоговых органов. Комментаторы постановления отмечают[[38]](#footnote-38), что такое понимание противоречит одному из основных принципов поведения органов власти: «разрешено только то, что прямо предписано».

По итогам краткого освещения проблем взыскания налогового долга в качестве вреда, причиненного публично-правовому образованию с физического лица с использованием деликтных правил ГК РФ, необходимо отметить, что с учетом всех обстоятельств нет оснований не соглашаться с теми авторами, которые указывают на то, что такого рода взыскание является по сути «резервным орудием «выколачивания» налогов из руководителей организаций-недоимщиков»[[39]](#footnote-39), а также авторов, указывающих на необходимость публично-правового урегулирования порядка взыскания[[40]](#footnote-40).

**Глава IV. Проблемы применения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ**

Очевидно, что всякая принудительная деятельность суверена в отношении частных лиц должна быть урегулирована прозрачно и определенно, в особенности в сферах, касающихся изъятия частной собственности, неприкосновенность которой является основой демократического общества и рыночной экономики. Взыскание налоговых задолженностей не является исключением, поскольку использование данного инструмента опосредовано не просто передачей государству части имущества субъектов экономической деятельности, а ее изъятием в отсутствие самостоятельных действий обладателя и помимо его воли с применением мер принуждения. Думается, что в особенности это должно касаться ситуаций взыскания недоимок налогоплательщика с третьих лиц, не являющихся участниками данных отношений.

Однако в научных работах справедливо отмечается несовершенство отечественного правового регулирования и правоприменительной практики в данной области. Часть возникающих проблем остается без решения, другая часть имеет решения сомнительного характера.

**§1.** *Подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ и законодательство о банкротстве*

Одним из наиболее важных является вопрос о соотношении подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ с законодательством о несостоятельности.

Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Закон о банкротстве) устанавливаются основания для признания должника несостоятельным (банкротом), регулируется порядок и условия осуществления мер по предупреждению несостоятельности (банкротства), порядок и условия проведения процедур, применяемых в деле о банкротстве, и иные отношения, возникающие при неспособности должника удовлетворить в полном объеме требования кредиторов[[41]](#footnote-41).

Специалистами в области изучения законодательства о несостоятельности, в частности, профессором В.Ф. Попондопуло, отмечается, что главной задачей банкротных правил, занимающих центральное место в деловой жизни каждой страны, должно быть повышение возврата средств для кредиторов, а одним из основных принципов – защита прав кредиторов, исходя из их равенства[[42]](#footnote-42). Очевидно, при несоблюдении вышеуказанных основ стабильное движение благ в гражданском обороте затруднительно, а развитие экономики невозможно.

Представляется обоснованной мысль В.Ф. Попондопуло о том, что государство, независимо от правовой природы отношений, из которых у публичного субъекта возникли требования к должнику, выступает в конкурсных правоотношениях как обычный участник гражданского оборота[[43]](#footnote-43).

Между тем, действующее регулирование сохраняет в отношении требований уполномоченных органов публично-правовой режим, что снижает уровень эффективности применяемых в банкротстве процедур, направленных на восстановление платежеспособности должника.

В рамках работы предлагается рассмотреть следующую проблему.

В случае банкротства налогоплательщика публичный субъект, выступая кредитором по налоговому обязательству, наряду с большей частью других кредиторов состоит в третьей очереди[[44]](#footnote-44). Соответственно, «налоговый кредитор» должен получить удовлетворение своих требований вместе с «частно-правовыми» кредиторами, состоящими в данной очереди. При наличии оснований налоговая задолженность может быть погашена за счет участников и руководителей налогоплательщика в рамках применения мер субсидиарной ответственности[[45]](#footnote-45).

Законом о банкротстве устанавливаются правила оспаривания подозрительных сделок должника[[46]](#footnote-46). Последствием оспаривания сделки должника является возвращение в конкурсную массу всего, что было передано должником или иным лицом за счет должника или в счет исполнения обязательств перед должником, а также изъято у должника по сделке (п. 1 ст. 61.6 Закона о банкротстве). Неизбежна констатация того, что действующим законодательством предусмотрен механизм защиты прав кредиторов на случай совершения должником недобросовестных действий по отчуждению имущества в целях уклонения от погашения задолженностей.

Вместе с тем судебная практика идет по пути взыскания недоимки с зависимых лиц в порядке пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ безотносительно положений Закона о банкротстве, что дает преимущество публичному субъекту перед частными кредиторами налогоплательщика, вызывая вполне закономерные сомнения в конституционности предлагаемого регулирования, на что юристами обращается внимание[[47]](#footnote-47). Публичный субъект, таким образом, получает возможность удовлетворить свои требования до открытия конкурсного производства и без учета установленной Законом о банкротстве очередности, что по существу является отдачей предпочтение налоговому кредитору, что с конституционно-правовых позиций недопустимо[[48]](#footnote-48).

Арбитражные суды отклоняют довод стороны о том, что имеет место коллизия правил налогового законодательства и законодательства о банкротстве, поскольку нормы законодательства о несостоятельности не устанавливают специальную процедуру взыскания долга, а лишь определяют статус неисправного должника, а реализация механизма пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ влечет исключение требований публично-правового образования из реестра требований кредиторов[[49]](#footnote-49), не принимают позицию лица, с которого взыскивался долг налогоплательщика, о невозможности налогового органа использовать подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, когда его требования включены в реестр требований кредиторов, указывая, что налоговые органы вправе использовать упомянутую выше норму независимо от рассмотрения арбитражного дела о признании налогоплательщика-должника банкротом[[50]](#footnote-50).

Встречаются ситуации, в которых суды апелляционных инстанций исправляют решения судов первой инстанции, обративших внимание на столкновение пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ и специальных правил очередности удовлетворения требований всех кредиторов.

Так, при рассмотрении дела № А12-14630/2014 было установлено, что требование налоговых органов о взыскании недоимки включено в реестр требований кредиторов в рамках дела о банкротстве налогоплательщика. Затем налоговый орган обратился в суд за признанием налогоплательщика и третьего лица взаимозависимыми, о взыскании с третьего лица налогового долга налогоплательщика. Среди прочих доводов в поддержку невозможности взыскания налогоплательщик указывал на включенность требования налогового органа в реестр требований кредиторов. Суд первой инстанции поддержал налогоплательщика, указав в том числе на то, что спорная задолженность включена в реестр требований кредиторов третьего лица[[51]](#footnote-51).

Однако суды вышестоящих инстанция заняли противоположную позицию – вывод суда первой инстанции отклонен, поскольку заявление налоговым органом требования в порядке пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не противоречит положениям Закона о банкротстве[[52]](#footnote-52).

Считать данные выводы абсолютно бесспорными было бы неправильно в силу того, что с учетом характера регулируемых отношений и сложившейся судебно-арбитражной практики нормы законодательства о банкротстве, как специальные, должны иметь приоритет перед нормами НК РФ в случае их столкновения.

Любопытной является позиция суда, отвергшего довод налогоплательщика о том, что взыскание недоимки с зависимого лица повлечет нарушение прав других кредиторов: суд обратил внимание налогоплательщика на то, что взыскание налоговой задолженности в данном случае будет производиться не с банкротящегося налогоплательщика, а с иного лица[[53]](#footnote-53). В связи с этим необходимо упомянуть о позиции ВС РФ в отношении статьи 170 ГК РФ[[54]](#footnote-54), в соответствии с которой мнимая сделка, формально совершенная для создания видимости ее существования, является ничтожной, следовательно, не порождает последствий, к которым якобы стороны стремились при ее заключении. Это значит, что имущество, переданное по данной сделке, остается имуществом налогоплательщика, соответственно, на данное имущество, как на способ погашения дебиторской задолженности, могут претендовать равным образом все кредиторы.

Сложившийся в судебной практике подход не представляется автору работы безупречным с точки зрения соблюдения равенства возможностей кредиторов по взысканию причитающихся им задолженностей. Бюджетно-ориентированный вектор разрешения коллизии законодательства о несостоятельности и нормы НК РФ, являющейся предметом исследования в магистерской диссертации, должен быть оправдан и объяснен с конституционно-правовых позиций, тем не менее, в настоящее время такого объяснения не дано.

**§2.** *Подпункт 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ и законодательство о залоге*

Несколько сходной с описанной выше проблемой является проблема взыскания налоговиками с зависимых лиц долга за счет имущества, которое является предметом залога.

Залог представляет собой механизм реального обеспечения исполнения обязательства, то есть инструмент, направленный на побуждение должника к исполнению обеспеченного залогом обязательства. Основное свойство залога состоит в том, что кредитор по обеспеченному залогом обязательству имеет право в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества *преимущественно* перед другими кредиторами лица, которому принадлежит заложенное имущество[[55]](#footnote-55).

Залоговые кредиторы в соответствии со статьей 64 ГК РФ состоят в третьей очереди исполнения требований ликвидируемого должника сразу после кредиторов, которых с определенной долей условности можно назвать «социальными».

При банкротстве должника залоговый кредитор имеет право на «обязательный минимум», то есть минимальный уровень удовлетворения его требований за счет предмета залога в пределах 70% от его стоимости, но не более суммы задолженности впавшего в банкротство должника[[56]](#footnote-56).

Интересным является вопрос о том, какое соотношение имеет требование залогового кредитора и требование налогового органа о взыскании недоимки за счет стоимости находящегося в залоге имущества. В одном из дел, рассмотренных в ВС РФ, данный вопрос стал одним из центральных[[57]](#footnote-57).

В период проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика имущество, являющееся предметом залога в обеспечение исполнения обязанности по кредитному договору, было передано залогодержателю. Суд первой инстанции указал, что именно залогодержатель мог претендовать на предмет залога[[58]](#footnote-58).

Суд апелляционной инстанции признал вывод суда первой инстанции «недостаточно обоснованным»[[59]](#footnote-59), указал на отсутствие доказательств того, что залогодержатель реализовал свои права.

Опуская фактические обстоятельства спора, в том числе то, что созданный налогоплательщиком и его контрагентом залог был прекращен, тем не менее, отметим наличие проблемы столкновения преимущественного права залогового кредитора и притязаний публичного субъекта, могущего использовать для удовлетворения своих требований рассматриваемую норму НК РФ.

Представляется, что в условиях действующего правового регулирования и в пределах им установленных залогодержатели должны иметь преимущество перед любыми кредиторами, включая кредиторов, заявляющих требования по обязательным платежам. Разумеется, данное преимущество не может иметь место в случае установления недобросовестных действий, совершенных налогоплательщиком и его контрагентом в целях уклонения от уплаты налогов. Если же обеспеченное залогом обязательство реально, а залог в действительности был призван обеспечить интересы кредитора, вступление в данные отношения обусловлено экономическими причинами и деловой целью, субъекты предпринимательской деятельности действовали добросовестно, то нет предпосылок к тому, чтобы отдавать предпочтение налоговым органам.

В преимуществе, предоставляемом кредитору за счет обременения имущества залогом, состоит его природа и привлекательность как обеспечительного обязательства. Взыскание недоимки с зависимого лица за счет заложенного имущества налогоплательщика в определенной степени подрывает смысл существования института залога. По мнению автора работы, в настоящее время в позитивном праве отсутствуют основания для нивелирования с помощью пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ приоритетного положения залогового кредитора.

**§3.** *Срок реализации налоговым органом механизма взыскания недоимки с зависимого лица*

Не менее значимым является вопрос о том, в какие сроки возможно обращение налоговых органов в суд за признанием лиц зависимыми и взысканием недоимки. Основополагающим моментом при взыскании долга с налогоплательщика является момент истечения срока, указанного в направленном ему требовании об уплате налога – с него начинают течение сроки на использование принудительных мер[[60]](#footnote-60). Очевидно, поскольку взыскание недоимки с зависимого лица возможно лишь в судебном порядке, направление требования зависимым лицам НК РФ не предусмотрено, соответственно, применять те же, что и для налогоплательщиков сроки, не представляется возможным. В таком случае, какие правила должны применяться? Можно ли использовать общий срок исковой давности, определяемый в соответствии с ГК РФ[[61]](#footnote-61)? Если можно, то как определить момент, когда публичный субъект в лице уполномоченных органов узнал или должен был узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права?

Казалось бы, в отсутствие активности законодателя в данном направлении ответы на поставленные вопросы должна дать практика применения обсуждаемой нормы. С сожалением остается констатировать, что суды не способствовали решению проблемы. На практике налогоплательщики пытаются апеллировать к срокам, установленным в статье 47 НК РФ, но суды отказываются принимать данные ссылки, указывая, что положения статьи 47 НК РФ не применимы при определении сроков на взыскание недоимки с зависимых лиц[[62]](#footnote-62). При этом, какие сроки должны применяться, судами не сообщается. Получается, что налоговые органы имеют бессрочное право удовлетворения своих требований за счет имущества лиц, связанных с налогоплательщиками, что недопустимо, поскольку создает неопределенность, которой нет места в праве, в особенности в отношениях власти-подчинения, когда один субъект априори имеет преимущество перед другим.

В НК РФ установлены сроки для обращения налогового органа в суд за взысканием с налогоплательщика неуплаченной им добровольно и не взысканной с него в досудебном порядке причитающейся к уплате суммы налога[[63]](#footnote-63): шесть месяцев для обращения за взысканием за счет денежных средств налогоплательщика, два года – за счет иного имущества налогового должника.

Думается, что в отсутствие специального указания в пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, по аналогии должны быть использованы именно указанные выше сроки. Однако возникает вопрос о том, каким производит исчисление сроков взыскания, с какого момента вести отсчет.

Привязать начало течения срока взыскания к конечному моменту установленного в требовании об уплате налога срока, как уже отмечалось выше, не представляется возможным (требование об уплате налога не направляется лицам, не являющимся налогоплательщиками), кроме того, в момент истечения срока, указанного в требовании, по существу только начинает течь трехмесячный срок, в течение которого за налогоплательщиком должна числиться недоимка для того, чтобы у налогового органа появилась возможность задействовать инструмент взыскания недоимки с зависимого лица. Если бы срок на обращение в суд по пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ исчислялся с указанного момента, то этот срок бы начинал течь раньше, чем установленный рассматриваемой нормой трехмесячный срок, позволяющий с учетом досудебных возможностей взыскания налоговым органом недоимки предполагать по его истечению, что налогоплательщик не может отвечать по своим обязательствам, в том числе налоговым.

При решении вопроса о сроке важным является обеспечение соблюдения баланса частных и публичных интересов: с одной стороны, участники экономической деятельности не могут находиться неопределенно долго под угрозой взыскания с них недоимки их партнера, с другой стороны, налоговые органы должны иметь эффективные механизмы борьбы с недобросовестным поведением, влекущим потери бюджета.

Возможно имеет смысл начинать отсчет срока на обращение за взысканием с зависимого лица недоимки налогоплательщика с того момента, когда «возраст» числящейся за последним недоимки достигнет установленной в пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ величины в три месяца. Ранее данного срока у налогового органа в любом случае нет возможности обратиться в суд, а по его истечении налоговый орган имеет все возможности установления выбытия имущества налогоплательщика (если это не было установлено в ходе налоговой проверки).

**§4.** *«Иная зависимость» в подпункте 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ*

Как уже отмечалось в пар. 1 гл. I работы, положения пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ применяются также, когда установлено, что перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества производятся лицам, признанным судом *иным образом зависимыми* с налогоплательщиком, являющимся должником бюджета.

Данное правило предоставляет суду полномочие по признанию лиц взаимозависимыми и в отсутствие установленных в рассматриваемой норме критериев субъективной зависимости. Правда, в результате обращения только к тексту закона остается непонятным, каковы пределы усмотрения суда в данной ситуации.

В рассмотренном выше знаковом деле компании «Интерос» ВС РФ отметил, что имеющийся в рассматриваемом правиле термин «иная зависимость» в целях противодействия незаконному поведению недобросовестных лиц может использоваться и в отсутствие установленных в статье 105.1 НК РФ критериев, поскольку он имеет самостоятельное по отношению к данной норме значение. Особые обстоятельства распоряжения налогоплательщиком свои имуществом – тот фактор, который позволяет констатировать наличие зависимости между формально независимыми участниками экономической деятельности.

Стоит отметить, что данная позиция суда была встречена в литературе небезосновательной критикой. Так, С.Г. Пепеляевым выражена позиция, в соответствии с которой для описанного выше вывода ВС РФ нет правовых оснований[[64]](#footnote-64). Р. Ахметшин полагает, что указанных судами признаков недостаточно для констатации зависимости налогоплательщика и третьего лица, а проделанные участниками спора манипуляции свойственны обычной продаже бизнеса[[65]](#footnote-65). Исследователями отмечается, что занятая ВС РФ позиция затрудняет возможность для участников и руководителей налогоплательщика без негативных налоговых последствий организовать взамен прекращенного новый бизнес, а для кредиторов налогоплательщика – возможность адекватной оценки рисков вступления в отношения с налогоплательщиком[[66]](#footnote-66).

В рассматриваемом деле суд не определил, каким образом компания «Интерос» могла оказывать влияние на решения налогоплательщика, определять его экономическую деятельность, также не было выяснено, имел ли налогоплательщик возможность вторгаться в бизнес компании «Интерос». Судам для установления особого характера отношений оказалось достаточно наличия некоей совокупности фактических обстоятельств, которая, как уже неоднократно отмечалось, имеется практически при каждом отчуждении бизнеса. Каким еще образом, если не через передачу наработанных хозяйственных связей (перезаключение договоров), переход работников, которые по существу и определяют бизнес компании, сохранение тех же контактных данных и т.п., с минимальными убытками передать бизнес другому лицу?

Автор магистерской диссертации далек от однозначного утверждения о том, что в рассматриваемом споре поведение лиц являлось безупречным, тем не менее, это не означает допустимость утверждения о достаточности перечня указанных фактов для признания признаков зависимости налогоплательщика и третьего лица. Необходимо было установить, каким образом имеющиеся у налогоплательщика и его контрагента отношения могли повлиять на обстоятельства передачи бизнеса.

Тем не менее, позиция ВС РФ получила широкое распространение, подход суда активно используется налоговыми органами, ссылка на решение по делу компании «Интерос» стала обязательным атрибутом легитимации решения суда.

Имеющееся регулирование процедуры взыскания налоговой задолженности оставляет желать лучшего, а применение данных правил судами вызывает нарекания специалистов.

**Глава V. Правовая природа взыскания недоимки с зависимых лиц**

Вопрос о правовой природе взыскания недоимки с зависимых лиц является ключевым. От его решения зависит то, каким образом должен быть устроен данный процесс. Представляется, что определение правовой природы механизма, предусмотренного подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, позволит если не решить часть проблем, то, по меньшей мере, обозначить возможные пути разрешения возникающих трудностей.

В теории налогового права существует несколько версий в отношении юридической природы взыскания налога с третьих лиц. Среди наиболее распространенных следующие: ответственность, субсидиарная обязанность, обременение.

Последовательно рассмотрим каждую из версий.

**§1.** *Взыскание недоимки с зависимых лиц как ответственность*

Наиболее общим является определение юридической ответственности в качестве обязанности правонарушителя претерпеть негативные последствия содеянного[[67]](#footnote-67). Юридическая ответственность является следствием совершения правонарушения – общественно-опасного противоправного виновного деяния (действия или бездействия) деликтоспособного лица, влекущего за собой реакцию государства в виде мер правовой защиты или мер правовой ответственности[[68]](#footnote-68). Правонарушение может иметь место лишь при наличии состава – системы наиболее общих и существенных признаков отдельных разновидностей правонарушения[[69]](#footnote-69). Состав включает следующие элементы: субъект правонарушения, субъективная сторона, объект и объективная сторона.

Все перечисленные элементы состава правонарушения для констатации его наличия должны быть закреплены в позитивном праве[[70]](#footnote-70). Представляется, что данное условие не соблюдается применительно ко взысканию недоимки в порядке пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ.

Согласимся с М.В. Каменковым[[71]](#footnote-71), если рассматривать в качестве деяния нарушение обязанности по уплате налога, то субъектом данного правонарушения является налогоплательщик, а не зависимое лицо. Если же субъектом признавать зависимое лицо, то в этом еще меньше смысла, поскольку зависимое лицо не является налогообязанным лицом в данной ситуации, а значит оно в принципе не может совершить правонарушение. Вводить в отношении налогоплательщика и третьего лица фикцию единого субъекта не позволяет отсутствие в НК РФ формально-правовых оснований.

Адекватное описание объективной стороны в законе также не содержится. Какие действия должно совершить зависимое лицо, чтобы считаться правонарушителем? Принятие от налогоплательщика имущества? Это было бы некорректно, поскольку передача имущества может быть обусловлена множеством причин.

Не менее сложным является вопрос об определении вины зависимого лица. Из формулировок закона можно сделать единственный вывод: взыскание недоимки с зависимого лица происходит безотносительно его психического отношения к содеянному (опять же, содеянному чему?), только лишь на основании установления совокупности объективных фактов, что недопустимо, потому что означало бы объективное вменение, а Конституционный суд Российской Федерации неоднократно указывал на обязательность такого элемента как вина[[72]](#footnote-72).

Признание взыскания налога с зависимого лица мерой ответственности вряд ли можно считать допустимым. Для этого необходимо установление всех элементов состава правонарушения, что невозможно с учетом действующей редакции нормы. Утверждение о том, что данный институт является мерой ответственности противоречило бы общеправовому критерию определенности, ясности и недвусмысленности правовой нормы.

**§2.** *Взыскание недоимки с зависимых лиц как субсидиарная обязанность*

Можно ли рассматривать норму пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ как инструмент возложения на зависимое по отношению к налогоплательщику лицо субсидиарной обязанности, то есть ставить его в положение лица, обязанного произвести исполнение вместо налогоплательщика, за него?

На основании анализа рассматриваемой нормы можно сделать вывод, что взыскание недоимки с зависимого лица допускается лишь при условии недостаточности имущества налогоплательщика («основного должника»). Лишь после исчерпания всех средств удовлетворения требований кредитора возможно обращение к имущественной сфере «субсидиарного должника».

Однако, если исходить из того, что пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ содержит в себе субсидиарную обязанность зависимого лица, нужно обратить внимание на то, что в таком случае у зависимого лица возникает обязанность по уплате налога в отсутствие объекта налога, что нарушает принцип экономической обоснованности налогообложения[[73]](#footnote-73). Также важно отметить, что на «субсидиарного налогового должника» никакие предоставляемые налогоплательщику гарантии не распространяются (сроки проведения контрольных мероприятий, сроки взыскания, возможность досудебного обжалование и др.).

Идея о возникающей на основании закона субсидиарной обязанности видится не в полной мере обоснованной. Из налогового закона прямо не следует возникновение обязанности у зависимого лица заплатить долг налогоплательщика.

**§3.** *Взыскание недоимки как обременения, перешедшего к зависимому лицу вместе с переданным имуществом (поступившей выручкой)*

Как уже отмечалось выше (см. пар. 1 гл. 1 работы), есть основания полагать, что пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не является исключением из принципа самостоятельности уплаты налога. Более того, исследователи указывают на то, что данная норма является продолжением указанного принципа[[74]](#footnote-74).

Недоимка налогоплательщика может быть взыскана с зависимого лица только за счет переданного последнему имущества, то есть в пределах его стоимости. Представляется, что тот факт, что после передачи имущества третьему лицу оно смешивается с его собственным имуществом, не должен иметь значения в силу выраженной Конституционном судом Российской Федерации правовой позиции о том, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну[[75]](#footnote-75). На основании данной позиции можно предположить, что с момента возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате налога, его имущество как бы резервируется на сумму, подлежащую уплате в казну. Данная сумма (стоимость), обременяя имущество налогоплательщика, следует за ним к зависимому лицу, становящемуся приобретателем имущества с обременением. Факт взаимозависимости означает презумпцию знания получателя имущества налогоплательщика о возникновении у последнего налогового долга.

Соответственно, передача имущества (поступление выручки), обремененного налоговой обязанностью в состоянии принудительного исполнения, позволяет сохранить запущенный механизм взыскания.

При таком понимании взыскания недоимки с зависимого лица, как отмечает М.В. Каменков, получившее имущество (выручку) лицо не является субъектом ответственности (не требуется установление состава правонарушения), налоговой обязанности (исполняется обязанность налогоплательщика).

Данная точка зрения представляется более обоснованной, чем изложенные в первых двух параграфах настоящей главы. Безусловно, концепция обременения недоимкой переходящего зависимому лицу имущества требует более детальной доктринальной проработки. Однако, по мнению автора работы, уже в настоящее время есть основания рассматривать данную позицию в качестве обоснованной. В деле компании «Интерос», к которому мы уже неоднократно обращались, ВС РФ указал: «При наличии совокупности обстоятельств, предусмотренных пунктом 2 статьи 45 Налогового кодекса, *налоговая обязанность следует судьбе переданных налогоплательщиком в пользу зависимого с ним лица денежных средств и иного имущества*...», что дает основания полагать, что ВС РФ при толковании рассматриваемой нормы исходит именно из представленной в данном параграфе позиции.

**Заключение**

По итогам краткого исследования механизма взыскания налогового долга с третьих лиц представляется важным отметить следующее.

В рамках магистерской диссертации был проведен анализ положений пп. 2 п. 2 статьи 45 НК РФ в действующей редакции, представлены этапы законодательного развития рассматриваемой нормы права, сделан обзор развития практики ее применения арбитражными судами, обозначены основные трудности реализации исследуемого правила и намечены способы их преодоления, обозначены основные позиции в отношении правовой природы данной нормы, произведен обзор взыскания с физического лица ущерба публично-правового образования, причиненного совершением налогового преступления.

Представляется, что основные проблемы, с которыми сталкиваются правоприменители и налогоплательщики в процессе воплощения содержащегося в пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ правила в жизнь, были затронуты. Сформулированное в тексте налогового закона правило довольно часто ставит перед судами непростые задачи. Несовершенство воплощения воли законодателя в формулировках закона не освобождает суды от обязанности осуществления правосудия. Суды, пытаясь верно интерпретировать рассматриваемое правило, нередко выносят решения, содержащие спорные выводы. Вменять это в вину судам не всегда было бы в полной мере справедливо.

Наличие обозначенных в работе проблем неизбежно негативно сказывается на балансе частных и публичных интересов, причем в большинстве случаев носители частного интереса оказываются пострадавшей стороной, поскольку предпочтение отдается казне, которую представляют налоговые органы, обладающие значительным объемом полномочий. Публично-правовой субъект изначально на ступень выше, он обладает властью по отношению к тем, кто вступает с ним в отношения. Вызванные разного рода причинами несовершенство законодательства и изъяны его применения делают субъектов экономической деятельности еще большими аутсайдерами, чем они являются. Кредиторы банкротящегося налогоплательщика оказываются в худшем положении, чем налоговая инспекция со всем арсеналом средств, включая пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, залоговые кредиторы, которые были уверены в том, что их интерес практически в любом случае будет удовлетворен, лишаются своего преимущества, компании холдингов, приобретатели бизнеса вынуждены принимать в расчет возможность получения обремененных недоимкой активов. Все это серьезно затрудняет развитие экономики, и, в результате, повышение благосостояния общества.

Выявление природы взыскания налоговой задолженности с третьего лица, безусловно, заслуживает стать предметом рассмотрения отдельной объемной научной работы с целью проведения более глубокого и тщательного анализа. Дать совершенно определенные ответы в рамках магистерской диссертации затруднительно, было бы опрометчиво ставить такую задачу. Представляется возможным считать данное исследование приготовлением почвы для дальнейшего научного постижения затронутых вопросов.

**Использованные источники и литература**

*Нормативные акты:*

Гражданский кодекс РФ. Часть первая: федер. закон от 21 октября 1994 г. № 51-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 г. // СПС «КонсультантПлюс».

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям: федер. закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федер. закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ // «КонсультантПлюс».

О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: федер. закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

Об исполнительном производстве: федер. закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

О несостоятельности (банкротстве): федер. закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

*Судебная практика и акты ведомственных органов:*

Определение Верховного суда Российской Федерации от 14.09.2015 № 306-КГ15-10508 // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Верховного суда Российской Федерации от 2 ноября 2015 г. № 305-КГ15-13737// СПС «КонсультантПлюс».

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2016 г. № 310-КГ16-17453 // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Верховного суда Российской Федерации от 26 января 2017 г. № 303-КГ16-19317 // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Верховного суда Российской Федерации от 21 февраля 2017 г. № 308-КГ16-20781 // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Верховного Суда Российской Федерации от 27 февраля 2017 г. № 305-КГ16-21249 // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Конституционного суда Российской Федерации от 22 января 2004 г. № 41-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации. Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL: http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision32925.pdf (дата обращения: 01.03.2017).

Определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О // СПС «КонсультантПлюс».

Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2017 г. № 396-О // СПС «КонсультантПлюс».

Определение ФАС Уральского округа от 26 декабря 2016 г. № 309-КГ16-17171 // СПС «КонсультантПлюс».

Письмо ФНС от 19 декабря 2016 г. № СА-4-7/24347@ // СПС «КонсультантПлюс».

Постановления Двенадцатого Арбитражного апелляционного суда от 23.01.2015 по делу А12-14630/2014 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Седьмого Арбитражного Апелляционного суда от 20 апреля 2016 г. по делу № А67-5451/2015 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 октября 2016 г. по делу № А28-11028/2015 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Московского округа от 31.10.2014 № А40-28598/13 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Московского округа от 27 апреля 2016 г. по делу № А41-41949/2015 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Поволжского округа № Ф06-23410/2015 от 20.05.2015 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Поволжского округа от 4 июля 2016 г. № Ф06-10110/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 сентября 2015 г. по делу № А42-7582/2014 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4 декабря 2015 г. по делу № А05-425/2015 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление ФАС Уральского округа от 3 февраля 2016 г. № Ф09-11058/15 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Четырнадцатого Арбитражного Апелляционного суда от 31.03.2016 № А13-4283/2015 // СПС «КонсультантПлюс».

Постановление Шестого Арбитражного апелляционного суда от 4 мая 2016 г. № 06АП-1566/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

Решение Арбитражного Суда г. Москвы по делу А40-571/16-20-3 // СПС «КонсультантПлюс».

Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 27.08.2014 г. по делу А12-14630/2014 // СПС «КонсультантПлюс».

*Литература:*

Ахметшин Р. «Спрятать» активы от налоговиков становится сложнее / Р. Ахметшин // Практическая бухгалтерия. 2016. № 10. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Будылин С.Л., Иванец И.Л. Срывая покровы. Доктрина снятия корпоративной вуали в зарубежных странах и в России. // Вестник ВАС. 2013. №4

Головистикова А.Н., Дмитриев Ю.А. Проблемы теории государства и права. М. 2005. С. 599 - 600.

Манохова С.В. В каких случаях долг перед бюджетом организации А может быть взыскан с компании Б? / С.В. Манохова // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 11. // СПС «КонсультантПлюс».

Иконникова О.А. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве / О.А. Иконникова // Реформы и право. - 2009. № 4.

Каменков М.В. Основания для взыскания налоговой недоимки с зависимой организации / М.В. Каменков // СПС «КонсультантПлюс».

Килинкарова Е.В. К вопросу о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика с иных лиц / Е.В. Килинкарова // Петербургский юрист. - 2015. - № 9. - С. 169-176.

Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика Конституционного суда РФ / Д.А. Кустов // Налоговед. 2017. № 1.

Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник. М., 2001.

Овсянников С.В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика / С.В. Овсянников // Вестник экономического правосудия РФ. 2015. № 5.

Пепеляев С.Г. Мы за ценой не постоим... / С.Г. Пепеляев // Налоговед. - 2016. - № 10.

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

Пепеляев С.Г. Основы налогового права. Учебн.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 24.

Поляков А.В. Общая теория права. Курс лекций. СПб. 2001. С. 608.

Попондопуло В.Ф. Некоторые проблемы совершенствования законодательства о банкротстве / В.Ф. Попондопуло // Журнал предпринимательского и корпоративного права. 2016. № 1.

Разгильдеев А.В. Взыскание налогов с третьего лица как результат совершения налогоплательщиком мнимой сделки / А.В. Разгильдеев // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. - 2017. - № 1. - С. 14-20.

Суховская М.Г. Уплата налогов за плательщика и другие новинки (комментарий к Закону от 30.11.2016 № 401-ФЗ) / М.Г. Суховская // Главная книга. - 2017. - № 1. / СПС «КонсультантПлюс».

Тужилова-Орданская Е.М. Снятие корпоративной вуали: теория и практика. // Власть Закона. 2014. № 4.

Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. 2015. СПС «КонсультантПлюс».

Цепов Г.В. Концепция «иной зависимости» при передаче бизнеса должника: цивилистический взгляд / Г.В. Цепов // Закон. 2017. № 8.

1. Ст. 57 Конституции Российской Федерации от 12.12.1993 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 22 января 2004 г. № 41-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации. Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL: <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision32925.pdf> (дата обращения: 01.03.2018). [↑](#footnote-ref-3)
4. Иконникова О.А. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве. // Реформы и право. 2009. № 4. [↑](#footnote-ref-4)
5. Подробнее о возможности считать данную норму исключением см. в § 1 главы I настоящей работы. [↑](#footnote-ref-5)
6. Письмо ФНС от 19 декабря 2016 г. № СА-4-7/24347@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. Там же. [↑](#footnote-ref-7)
8. Пункт 2 статьи 3 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-8)
9. Разгильдеев А.В. Взыскание налогов с третьего лица как результат совершения налогоплательщиком мнимой сделки // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2017. № 1. С. 14-20; Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. 2015. СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-9)
10. Письмо ФНС от 19 декабря 2016 г. № СА-4-7/24347@; Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Килинкарова Е.В. К вопросу о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика с иных лиц // Петербургский юрист. 2015. № 9. С. 169-176. [↑](#footnote-ref-11)
12. Каменков М.В. Основания для взыскания налоговой недоимки с зависимой организации. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-12)
13. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Пункт 25 статьи 1 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-14)
15. Пункт 25 статьи 1 Федеральный закон от 09.07.1999 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Ст. 67.3 Гражданского кодекса РФ от 21 октября 1994 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Килинкарова Е.В. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-17)
18. Суховская М.Г. Уплата налогов за плательщика и другие новинки (комментарий к Закону от 30.11.2016 № 401-ФЗ) // Главная книга. 2017. № 1 / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)
19. Постановление Президиума ВАС РФ от 25 октября 2011 г. № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-19)
20. См. напр. Определение судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации от 27.01.2015 № 81-КГ14-19. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-20)
21. С.Л. Будылин. И.Л. Иванец. Срывая покровы. Доктрина снятия корпоративной вуали в зарубежных странах и в России. // Вестник ВАС. 2013. №4; Е.М. Тужилова-Орданская. Снятие корпоративной вуали: теория и практика. // Власть Закона. 2014. №4. [↑](#footnote-ref-21)
22. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2014 № А40-28598/13. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-22)
23. См. напр. Определение Верховного суда Российской Федерации от 14.09.2015 № 306-КГ15-10508, от 2 ноября 2015 г. № 305-КГ15-13737, от 27 февраля 2017 г. № 305-КГ16-21249, Постановление ФАС СЗО от 4 декабря 2015 г. по делу № А05-425/2015, Постановление Четырнадцатого Арбитражного Апелляционного суда от 31.03.2016 № А13-4283/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-23)
24. Определение Верховного суда Российской Федерации от 16 сентября 2016 г. № 305-КГ16-6003. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-24)
25. Так статья 75 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» допускает обращение взыскания на принадлежащие должнику имущественные права. [↑](#footnote-ref-25)
26. Разгильдеев А.В. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-26)
27. Решение Арбитражного Суда г. Москвы от 11.01.2016 по делу А40-571/16-20-3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-27)
28. Постановление Седьмого Арбитражного Апелляционного суда от 20 апреля 2016 г. по делу № А67-5451/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-28)
29. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 октября 2016 г. по делу № А28-11028/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-29)
30. Письмо ФНС от 19 декабря 2016 г. № СА-4-7/24347@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-30)
31. Определение Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2016 г. № 310-КГ16-17453. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-32)
33. Овсянников С.В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика // Вестник экономического правосудия РФ. 2015. № 5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-33)
34. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2017 г. № 396-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-34)
35. Пункт 3 статьи 2 Гражданского кодекса РФ от 21 октября 1994 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Пункт 1 статьи 1 Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Овсянников С.В. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-37)
38. Взыскание недоимок организаций с физических лиц – это ответственность. Вопрос – какая? // Блог В.М. Зарипова. URL: https://zakon.ru/blog/2017/12/9/vzyskanie\_nedoimok\_organizacij\_s\_fizicheskih\_lic\_\_eto\_otvetstvennost\_vopros\_\_kakaya (Дата обращения: 05.03.2018). [↑](#footnote-ref-38)
39. Овсянников С.В. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-39)
40. Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика Конституционного суда РФ // Налоговед. 2017. №1. [↑](#footnote-ref-40)
41. Пункт 1 статьи 1 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-41)
42. Попондопуло В.Ф. Некоторые проблемы совершенствования законодательства о банкротстве // Журнал предпринимательского и корпоративного права. 2016. № 1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-42)
43. Там же. [↑](#footnote-ref-43)
44. Пункт 4 статьи 134 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-44)
45. Гл. III.2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-45)
46. Гл. III.1 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-46)
47. Разгильдеев А.В. Указ. соч., Манохова С.В. В каких случаях долг перед бюджетом организации А может быть взыскан с компании Б? // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 11. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-47)
48. Постановление Конституционного суда Российской Федерации по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации № 21-П от 23.12.1997. Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL: http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision41926.pdf (дата обращения: 01.03.2018). [↑](#footnote-ref-48)
49. Постановление Шестого Арбитражного апелляционного суда от 4 мая 2016 г. № 06АП-1566/2016; Постановление ФАС Уральского округа от 3 февраля 2016 г. № Ф09-11058/15. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-49)
50. Постановление ФАС Поволжского округа от 4 июля 2016 г. № Ф06-10110/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-50)
51. Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 27.08.2014 г. по делу А12-14630/2014. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-51)
52. Постановления Двенадцатого Арбитражного апелляционного суда от 23.01.2015 по делу А12-14630/2014, Постановление ФАС Поволжского округа № Ф06-23410/2015 от 20.05.2015, Определение Верховного Суда Российской Федерации № 306-КГ15-10508 от 14.09.2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-52)
53. Определение ФАС Уральского округа от 26 декабря 2016 г. № 309-КГ16-17171. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-53)
54. Пункт 86 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-54)
55. Ст. 334 Гражданского кодекса РФ от 21 октября 1994 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. Пункт 1 статьи 138 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. Определение Верховного суда Российской Федерации от 26 января 2017 г. № 303-КГ16-19317. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-57)
58. Решение Арбитражного суда Приморского края от 30.03.2016 по делу № № А51-4996/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-58)
59. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 13.07.2016 по делу А51-4996/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-59)
60. Статьи 46, 47, 48 Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-60)
61. Статья 200 Гражданского кодекса РФ от 21 октября 1994 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-61)
62. Постановление ФАС СЗО от 21 сентября 2015 г. по делу № А42-7582/2014, Постановление ФАС МО от 27 апреля 2016 г. по делу № А41-41949/2015, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 3 октября 2016 г. по делу № А28-11028/2015, Определение Верховного суда Российской Федерации от 21 февраля 2017 г. № 308-КГ16-20781. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-62)
63. Пункт 3 статьи 46, пункт 1 статьи 47, пункт 2 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-63)
64. Пепеляев С.Г. Мы за ценой не постоим... // Налоговед. 2016. № 10. [↑](#footnote-ref-64)
65. Ахметшин Р. «Спрятать» активы от налоговиков становится сложнее // Практическая бухгалтерия. 2016. № 10. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-65)
66. Цепов Г.В. Концепция «иной зависимости» при передаче бизнеса должника: цивилистический взгляд // Закон. 2017. №8. [↑](#footnote-ref-66)
67. А.Н. Головистикова, Ю.А. Дмитриев. Проблемы теории государства и права. М. 2005. С. 599 - 600. [↑](#footnote-ref-67)
68. А.В. Поляков. Общая теория права. Курс лекций. СПб. 2001. С. 608. [↑](#footnote-ref-68)
69. Там же. [↑](#footnote-ref-69)
70. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.07.1999 № 11-П. Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL: http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30290.pdf (дата обращения: 29.03.2018). [↑](#footnote-ref-70)
71. Каменков М.В. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-71)
72. Постановление от 17.12.1996 № 20-П, Постановление от 27.05.2003 № 9-П. Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL: <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30272.pdf> (дата обращения: 29.03.2018), <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30419.pdf> (дата обращения: 29.03.2018). [↑](#footnote-ref-72)
73. См., напр.: Крохина Ю.А. Правовой принцип экономической обоснованности налога // Материалы к IV Российско-украинскому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ»: сб. ст. Налоги и финансовое право. 2012. [↑](#footnote-ref-73)
74. Каменков М.В. Указ. соч. [↑](#footnote-ref-74)
75. Постановление от 17.12.1996 № 20-П. Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL: <http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision30272.pdf> (дата обращения: 27.03.2018). [↑](#footnote-ref-75)