Санкт-Петербургский государственный университет

**РОМЕНКО Владислав Алексеевич**

**Выпускная квалификационная работа**

**Правопреемство в налоговых правоотношениях**

Уровень образования:

Направление 40.04.01 Юриспруденция

Основная образовательная программа ВМ.5528.2017 «Налоговое право»

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Кустова Маргарита Валерьевна

Рецензент: ведущий советник, Управление конституционных основ публичного права, Конституционный Суд Российской Федерации, Козленко Михаил Сергеевич

Санкт-Петербург

2019 год

**Оглавление**

[Введение 3](#_Toc8652445)

[Глава 1. Общая характеристика правопреемства в налоговых правоотношениях 7](#_Toc8652446)

[§ 1. Влияние особенностей содержания и субъектного состава налоговых правоотношений на параметры правопреемства в налоговом праве 7](#_Toc8652447)

[Глава 2. Правопреемство в налоговых правоотношениях при реорганизации юридических лиц 40](#_Toc8652448)

[§ 1. Гражданско-правовые и налогово-правовые отличия правопреемства в случае смерти физического лица и правопреемства при реорганизации юридического лица 40](#_Toc8652449)

[§ 2. Отличия правопреемства в налоговом праве от правопреемства в гражданском праве при реорганизации юридических лиц 45](#_Toc8652450)

[Глава 3. Правопреемство в налоговых правоотношениях в случае смерти физического лица 56](#_Toc8652451)

[§ 1. Тенденции в правовом регулировании правопреемства в случае смерти физического лица 56](#_Toc8652452)

[§ 2. Проблемы возврата наследнику налога, излишне уплаченного наследодателем 61](#_Toc8652453)

[Заключение 74](#_Toc8652454)

[Библиография 77](#_Toc8652455)

«Публичное право, и прежде всего налоговое, уже достаточно кодифицировано для того, чтобы исчерпывающим образом регулировать свой предмет. Пора перейти к его развитию на собственной, внутренней основе, с соблюдением адекватных ему принципов правового регулирования». [[1]](#footnote-1)

# **Введение**

Законодательство о налогах и сборах представляет собой сложно структурированную систему регулирования, которая устанавливает, помимо прочего, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. В рамках налогового закона установлено производное по отношению к гражданскому законодательству регулирование правопреемства, которое возникает при реорганизации юридических лиц, а также в случае смерти физического лица. Данное регулирование направлено на надлежащее исполнение обязанности по уплате налога, которое проявляется в том, что к правопреемникам переходит обязанность по уплате налога (в отношении юридических лиц при реорганизации), а также что обязанность по уплате задолженности по ряду налогов возлагается на наследников - правопреемников физического лица.

В рамках данной работы будут проанализированы правовые проблемы, которые возникают при применении положений о правопреемстве, установленных в законодательстве о налогах и сборах, а также будут предложены пути их разрешения. Для разрешения правовых проблем будет проанализирована правовая доктрина и судебная практика по вопросам применения как налогового законодательства в части правопреемства, так и гражданского законодательства. Обращение к положениям, касающимся правопреемства в гражданском праве, обусловлено тем, что изначально институт правопреемства появился и развивался в рамках гражданского права ввиду необходимости урегулирования отношений между равными субъектами. Учитывая производность налоговых отношений, в работе с опорой на гражданско-правовую доктрину, выделяется как понятие правопреемства в налоговых правоотношениях, так и определение наследственного налогового правопреемства. Отдельное выделение наследственного налогового правопреемства обусловлено тем, что в налогово-правовой доктрине и судебной практике выделяется правовая проблема отсутствия регулирования вопросов возврата излишне уплаченного налога наследниками налогоплательщика. Отсутствие данного регулирования приводит к нарушению прав наследников (правопреемников) наследодателя (правопредшественника) при возврате излишне уплаченного налога. В судебной практике и доктрине данный правовой пробел восполняется путем обращения к положениям гражданского законодательства, которое, однако, не позволяет гарантировать права наследников на возврат налога, излишне уплаченного наследодателями.

В данной работе предпринимается попытка с опорой на положения законодательства о налогах и сборах, доктрину, а также судебную практику разрешить возникающий в регулировании пробел. В частности, для разрешения данной проблемы представилось необходимым произвести доктринальное толкование правопреемства в налоговых правоотношениях, систематическое толкование положений законодательства о налогах и сборах с целью выявления возможности разрешения правовой проблемы средствами налогового закона (применение аналогии закона в налоговом праве), а также историческое толкование положений налогового законодательства в части регулирования правопреемства.

В рамках анализа правопреемства юридических лиц в налоговых правоотношениях при реорганизации, поднимаются такие проблемы как разграничение реорганизации со смежным правовым институтом учреждения юридического лица, а также вопросы, связанные с правовыми последствиями порока реорганизации, который проявляется в совершении реорганизации исключительно для целей уклонения от обязанности по уплате налога. Также анализируется проблема применения специальных налоговых режимов при реорганизации юридического лица. Данные проблемы наиболее остро возникают в доктрине и судебной практике.

Цель работы:

Общей целью данной работы является определение правопреемства в налоговых правоотношениях, а также выделение типов и видов правопреемства в налоговых правоотношениях. Специальной целью данной работы является выявление правовых проблем, которые возникают в правоприменительной практике в условиях действующего регулирования правопреемства юридических лиц при реорганизации, а также физических лиц в случае смерти.

Задача работы:

Предложить пути разрешения выявленных правовых проблем, которые возникают при правоприменении положений о правопреемстве в налоговых правоотношениях.

Научная новизна работы:

Научная новизна данной работы заключается в том, что в доктрине отсутствует глубокое и системное исследование правопреемства в налоговых правоотношениях. Помимо этого, в судебной практике на сегодняшний день (последнее зафиксированное решение датировано 25 марта 2019 года) до сих пор поднимается проблема отсутствия наследственного налогового правопреемства в законодательстве о налогах и сборах.

Теоретическая и практическая значимость работы:

Теоретическая значимость данной работы проявляется в том, что на основании большого количества доктринальных источников по вопросам правопреемства в гражданском праве, а также по вопросам налогового правоотношения делается общий вывод о том, что собой представляет правопреемство в налоговых правоотношениях. Практическая значимость работы проявляется в том, что на основе проведенного исследования предпринимается попытка разрешения действующих правовых проблем, возникающих при применении положений законодательства о налогах и сборах, регулирующих правопреемство в налоговых правоотношениях.

Методология:

Исследование в рамках данной работы производится путем анализа доктрины, а также правоприменительной практики. По результатам анализа делаются выводы, которые представляют собой обобщение уже действующих позиций, а также предложение новых правовых позиций, которые выявляются в результате системного, исторического, телеологического, а также доктринального толкования положений, регулирующих правопреемство в налоговых правоотношениях.

# **Глава 1. Общая характеристика правопреемства в налоговых правоотношениях**

## **§ 1. Влияние особенностей содержания и субъектного состава налоговых правоотношений на параметры правопреемства в налоговом праве**

Под правопреемством понимается изменение правоотношения, которое происходит путем изменения: (1) содержания правоотношения, (2) субъекта правоотношения или (3) изменения и содержания, и субъекта правоотношения одновременно[[2]](#footnote-2). Для определения правопреемства в налоговых правоотношениях необходимо в первую очередь определить, что понимается под налоговыми правоотношениями, а также установить особенности содержания и субъектного состава налоговых правоотношений. Это позволит установить, как в налоговых правоотношениях может происходить изменение содержания, субъекта правоотношения либо и содержания, и субъекта правоотношения.

Однако, первоначально, следует разобраться, что в общей теории права понимается под правоотношением, содержанием правоотношения и субъектами правоотношения. В общем смысле, под правоотношениями понимаются общественные отношения, урегулированные нормами права, участники которых связаны друг с другом субъективными юридическими правами и обязанностями.[[3]](#footnote-3) В то же время, интересным представляется определение правоотношения с точки зрения коммуникативной теории права, которая под правоотношениями понимает коммуникативные социальные отношения, субъекты которых соотносят свое поведение с принадлежащими им общезначимым (общепризнанными) коррелятивными (взаимообусловленными) правами и обязанностями.[[4]](#footnote-4) С этих позиций представляется, что лица, которые подпадают под регулирование налоговых норм права, осознают себя субъектами налоговых правоотношений. Следовательно, если лицо вступает в правоотношение, предметом которого является налог, то такой субъект будет рассматриваться как субъект налогового правоотношения ввиду того, что его поведение соотносится с правами и обязанностями, вытекающими из обязанности по уплате налога.

В. С. Нерсесянц определяет правовое отношение как требуемую реализуемой нормой права форму взаимоотношений субъектов права в процессе приобретения и использования ими конкретно-определенного субъективного права либо создания или исполнения конкретно-определенной юридической обязанности.[[5]](#footnote-5) При этом под содержанием правоотношения В. С. Нерсесянц понимает конкретизированную форму выражения абстрактного юридического содержания реализуемой нормы объективного права,[[6]](#footnote-6) а под субъектами правоотношения – субъектов права, обладающих предусмотренными реализуемой нормой права правоспособностью, дееспособностью и деликтоспособностью. Руководствуясь данной позицией, представляется, что абстрактным юридическим содержанием нормы налогового права будет являться обязанность по уплате налога и коррелирующие данной обязанности права. Субъектами налогового правоотношения будут являться лица, которые в силу воздействия содержания правоотношения на права и обязанности лица, будут обладать налоговой правоспособностью, дееспособностью и деликтоспособностью.

В современной доктрине налогового права также выдвигаются разные определения налогового правоотношения. Так, Тютин Д. В. определяет налоговое правоотношение как охраняемое государством общественное отношение, урегулированное налоговым правом и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников.[[7]](#footnote-7) Раскрывая данное определение Кобзарь-Фролова М.Н. указывает, что налоговое правоотношение это разновидность финансовых правоотношений, которые обладают следующими признаками: возникают по поводу изъятия части собственности в доход государства; атрибутивное присутствие в них властного участника, наделенного компетенцией, которая имеет определенную специфику - обеспечить своевременное и полное поступление в доход государства налогов и сборов; это отношения неравных субъектов, волеизъявление в налоговых правоотношениях исходит от государства; регламентируются нормами налогового права; нарушитель несет ответственность перед государством; и др.[[8]](#footnote-8)

Ю. А. Крохина определяет налоговые правоотношения как урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов, налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства, участники которых наделены субъективными правами и несут юридические обязанности, связанные с налогообложением.[[9]](#footnote-9) Объектом налоговых правоотношений является все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь.[[10]](#footnote-10) Руководствуясь определением объекта налоговых правоотношений, следует обратить внимание на то, что правовая связь между субъектами налоговых правоотношений формируется в результате возникновения обязанности по уплате налога и коррелирующих данной обязанности правам.

Таким образом, характеристика налогового правоотношения в доктрине имеет исключительно этатистский характер. С одной стороны, это обусловлено тем, что в налоговых правоотношениях взаимодействуют неравные субъекты (налогоплательщик и государство), ввиду чего для защиты частных и публичных интересов необходим примат налогового законодательства. В то же время, с другой стороны, налоговые правоотношения по своему содержанию не лишены возможности усмотрения сторон, которая может проявляться в пределах допускаемой налоговым правом диспозитивности. На тот факт, что налоговое законодательство не исключает действие принципа диспозитивности в налоговых правоотношениях, указывает Конституционный Суд РФ.[[11]](#footnote-11)

Также следует обратить внимание на концепцию налогового обязательственного права, выдвинутую Д. В. Винницким, который понимает под налоговым обязательством урегулированную нормами налогового права правовую связь, в силу которой публично-территориальное образование (налоговый кредитор) правомочно требовать от субъекта частного права (налогового должника) денежного предоставления, а субъект частного права обязан осуществить это предоставление[[12]](#footnote-12). Из данного определения налогового обязательства отдельно следует выделить денежное предоставление, то есть часть имущества налогового должника, которая подлежит отчуждению от налогового должника в пользу налогового кредитора. Именно денежные средства представляют собой объект налогового обязательства. Представляется, что в отношении данного денежного предоставления, как части имущества налогового должника, должно применяться регулирование, свойственное для права собственности.

Это проистекает из того, что налог — это индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности денежных средств (п. 1 ст. 8 НК РФ). Другими словами, имущество должника с момента возникновения обязанности по уплате налога должно быть передано налоговому кредитору, то есть должно произойти исполнение налогового обязательства. В момент возникновения обязанности по уплате налога часть имущества налогового должника трансформируется в имущество налогового кредитора, однако на момент такой трансформации титул в отношении данного имущества находится у налогового должника. Исполнением налогового обязательства будет являться передача титула на имущество от налогового должника к налоговому кредитору.

Немаловажным является определение признаков налогового правоотношения, так как, руководствуясь ими, можно более четко очерчивать границы налоговых правоотношений и отграничивать налоговые правоотношения от других правоотношений (например, от гражданских правоотношений). И. И. Кучеров выделяет следующие признаки налогового правоотношения:[[13]](#footnote-13) 1) возникает в особой сфере финансовой деятельности государства, 2) является публичным правоотношением; 3) имеет властно-имущественный характер; 4) существует только в правовой форме; 5) отражает объективно существующие экономические отношения, что обуславливает единство экономического содержания и правовой формы налогового отношения. В свою очередь, Д. В. Винницкий в качестве признаков налогового правоотношения называет:[[14]](#footnote-14) 1) относительный характер (участники строго определены); 2) активное правоотношение (налоговому кредитору предоставлено правомочие требовать активных действий со стороны налогового должника, его активного поведения, а не бездействия); 3) публичное правоотношение (правомочие налогового кредитора основано на положении публично-территориального образования, воплощающего собой публичную власть и выражающего общие (публичные) интересы; 4) имущественное правоотношение (притязание налогового кредитора направлено на получение определенного материального блага, а обязанность налогового должника – его предоставление).

М. В. Кустова также относит налоговые правоотношения к организационно-имущественным, поскольку они являются правовой формой выражения организуемого государством в односторонне-властном порядке перераспределения в свою пользу или в пользу муниципальных образований части внутреннего валового продукта[[15]](#footnote-15). Схожим образом налоговое правоотношение характеризует Д. В. Винницкий, указывая, что налоговые правоотношения можно определить как организационно-имущественные отношения, возникающие в сфере распределения бремени публичных расходов[[16]](#footnote-16). При этом имущественную часть налогового правоотношения Д. В. Винницкий раскрывает следующим образом: это законное ограничение права собственности субъектов частного права (физических лиц, организаций), а также это отношения собственности в сфере распределения бремени публичных расходов (перераспределение материальных благ)[[17]](#footnote-17).

В то же время, А. А. Иванов придерживается иной концепции, указывая, что налоговые правоотношения не являются имущественными, а «относятся к обычным неимущественным отношениям власти и подчинения, таким же как и административные отношения».[[18]](#footnote-18) Представляется, что позиция А. А. Иванова не до конца корректна с точки зрения доктрины налогового права, которая рассматривает налоговые правоотношения как имущественные ввиду взимания принадлежащего на праве собственности части имущества налогоплательщика в форме налога. В то же время, на личный неимущественный характер налогового права указывает М.Н. Кобзарь-Фролова: «налоговое право это совокупность финансово-правовых норм, регулирующих отношения имущественного и личного неимущественного характера»[[19]](#footnote-19). И.А. Цинделиани также указывает, что налоговые правоотношения подразделяются в зависимости от объекта на имущественные и неимущественные, где в имущественных объектом выступает налог, а в неимущественных деятельность государства и налоговых органов[[20]](#footnote-20). Таким образом, следует не согласиться с тем, что налоговые правоотношения относятся к «обычным неимущественным отношениям власти и подчинения», так как опосредуют как имущественные, так и неимущественные отношения между государством и налогоплательщиком.

Из признаков, перечисленных выше, можно обратить внимание, что налоговое правоотношение характеризуется тем, что это **имущественное правоотношение.**

В гражданском праве, под имущественными правоотношениями понимаются правоотношения, возникающие по поводу имущества – материальных и иных благ, которые имеют форму товара и носят эквивалентно-возмездный характер, т.е. могут быть подвергнуты стоимостной оценке.[[21]](#footnote-21) Помимо имущественных правоотношений выделяются неимущественные правоотношения, которые возникают по поводу нематериальных благ. Такие правоотношения имеют неимущественную, невещественную природу и тесно связаны с личностной оценкой участника правоотношения.[[22]](#footnote-22)

Субъектами налоговых правоотношений являются налогоплательщик, с одной стороны, и публичный субъект (государство, и (или) муниципальные образования), - с другой стороны. Это следует и из определения налога, под которым понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц (налогоплательщиков) в форме отчуждения, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (публичный субъект) (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Так, налогоплательщиками признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложена обязанность уплачивать налоги (ст. 19 НК РФ). В свою очередь, под публичным субъектом следует понимать государство и (или) муниципальные образования. Публичный субъект как субъект правоотношения реализует свои полномочия посредством налоговых органов, которые представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов (п. 1 ст. 30 НК РФ). Д.В. Тютин отмечает, что в основной массе налоговых правоотношений налогоплательщику противостоят налоговые органы. При этом он приводит мнение А. И. Худякова, который указывает, что налогоплательщик, взаимодействуя с налоговым органом государства, юридически имеет дело с самим государством. Данный орган представляет собой государство, имеющее право на получение суммы налога.[[23]](#footnote-23)

Для сравнения можно также обратиться к Фискальному Кодексу ФРГ, где в примечании 2 к ст. 37 дается определение налогового правоотношения (*Steuerschuldverhält№is)*: это правовое отношение между лицом, обязанным уплатить налог и субъектом, которому это лицо обязано уплатить налог (государство).[[24]](#footnote-24)

Руководствуясь концепцией налогового обязательства, Д. В. Винницкий в качестве субъектов налогового обязательства выделяет налогового должника и налогового кредитора. Налоговый должник – это лицо, обязанное в силу определенных экономических оснований и прямого указания налогового закона произвести денежное предоставление в известном размере в пользу налогового кредитора (налоговых кредиторов). На стороне налогового кредитора всегда правомочие требовать от должника предоставления денежных средств в известном объеме, на стороне должника – обязанность их предоставить кредитору. Правомочия налогового кредитора могут принадлежать Российской Федерации, субъектам РФ, муниципальным образованиям. Право требования налогового кредитора основано на его положении как публичного института, наделенного правом присвоения сумм, поступающих в качестве налогов. Д. В. Винницкий также отмечает, что налоговый кредитор не тождественен органу, наделенному правомочиями по взиманию налогов. Последний реализует от имени налогового кредитора те или иные правомочия на взимание денежного предоставления в рамках налогового обязательства. Однако он не наделен правом на присвоение исполненного по налоговому обязательству - исполнение всегда адресовано налоговому кредитору. Таким образом, необходимо различать личность налогового кредитора и органы публичной власти, наделенные правом реализации тех или иных полномочий от его имени[[25]](#footnote-25).

Таким образом, субъектами налогового правоотношения являются организации и физические лица, с одной стороны, а также государство в лице налоговых органов, с другой стороны. Изменение налогового правоотношения в части субъекта правоотношения допускается только на стороне налогоплательщика, так как публичный субъект остается неизменным ввиду того, что налог уплачивается всегда в пользу публичного субъекта с целью финансового обеспечения его деятельности. В отсутствие публичного субъекта налоговое правоотношение будет отсутствовать.

Далее рассмотрим содержание налогового правоотношения. Элементарное представление о содержании правоотношения состоит в совокупности прав и обязанностей его сторон.[[26]](#footnote-26) Так, содержание налогового правоотношения заключается в обязанности налогоплательщика уплачивать налог (ст. 19 НК РФ). Эта обязанность проистекает из конституционного положения о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ). Представляется, что эта обязанность является содержанием налогового правоотношения, так как иные юридические обязанности, такие как встать на учет в налоговых органах (пп. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ), вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения (пп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ) и иные обязанности проистекают из обязанности по уплате налога.

Это проявляется в том, что в отсутствие обязанности по уплате налога для государства отсутствует фискальный интерес в принуждении налогоплательщика исполнять обязанности, которые опосредуют обязанность по уплате налога, если отсутствует сам налог. Иное понимание приводило бы к излишней административной нагрузке как на налогоплательщика в части осуществления организационных обязанностей, непосредственно не связанных с уплатой налога, так и на государство в части контроля за действиями лиц, которые не являются налогоплательщиками.

Таким образом, помимо обязанности по уплате налога у налогоплательщика есть и прочие обязанности, предусмотренные Налогового кодекса РФ, однако они сопряжены с его основной обязанностью по уплате налога[[27]](#footnote-27). Д. В. Винницкий, дополняет содержание налогового правоотношения правомочием налогового кредитора требовать денежного предоставления[[28]](#footnote-28). Данное дополнение дает возможность рассматривать содержание налогового правоотношение не только как обязанность налогоплательщика, но и как право публичного субъекта требовать исполнение обязанности налогового правоотношения. Это уточнение раскрывает корреспондирующее обязанности право. Продолжая данную мысль, следует отметить, что правам, которыми обладает налогоплательщик, должна корреспондировать обязанность публичного субъекта. Таким образом, в случае, если в законодательстве о налогах и сборах будет отсутствовать корреспондирующая праву налогоплательщика обязанность, то следует констатировать нарушение права налогоплательщика ввиду отсутствия механизма реализации содержания налогового правоотношения.

И. И. Кучеров выделяет юридическое содержание налогового правоотношения, которое заключается в возможности взыскания определенных денежных средств уполномоченными государством налоговыми органами (право) и необходимости их внесения налогоплательщиками (обязанность), а также фактическое содержание, под которым понимаются конкретные действия налогоплательщика и государства (в том числе в лице своих органов) по реализации своих прав и обязанностей при осуществлении предписаний норм налогового права.[[29]](#footnote-29) Данное разграничение содержания налогового правоотношения также подтверждает, что основной юридической обязанностью в рамках налогового правоотношения является обязанность по уплате налога.

Юридическое содержание предопределяет возможность взыскания налога на основе норм права, определяющих полномочия государства по взысканию налога, а также обязанность налогоплательщика по уплате налога. Фактическое содержание налогового правоотношения проявляется в момент реализации норм налогового права в конкретной ситуации: уплата налога в бюджет, принятие решения по результатам выездной налоговой проверки и т.д. Данное разграничение также позволяет отделить норму права, которая предписывает осуществлять определенные действия или воздержаться от совершения определенных действий и действие нормы права, которое выражается в применении нормы права. Для целей данной работы далее будет анализироваться в большей степени юридическое содержание налогового правоотношения, выражающееся в нормах права, устанавливающих субъективные права и юридические обязанности налогоплательщика, фактическое же содержание будет упоминаться только в случае обращения к судебной практике.

Обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных в Налоговом кодексе РФ обстоятельств, предусматривающих его уплату. При этом возникновение обстоятельств, влекущих уплату суммы налога, служит юридическим фактом, на основании которого субъект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений.[[30]](#footnote-30) В судебной практике разъясняется, что возникновение обязанности по уплате налога определяется наличием объекта налогообложения и налоговой базы и, следовательно, моментом возникновения обязанности по уплате налога является день окончания налогового периода, а не день предоставления налоговой декларации или день наступления срока уплаты налога.[[31]](#footnote-31) Определение момента возникновения обязанности по уплате налога является необходимым для уточнения содержания налогового правоотношения, которое в рамках правопреемства будет транслироваться от правопредшественника к правопреемнику.

Итак, от правопредшественника будет переходить либо сама обязанность по уплате налога, либо только объект налогообложения, но еще без возникшей обязанности по уплате налога. Прекращается обязанность по уплате налогов в результате следующих юридических фактов: уплатой налога, смерть физического лица, ликвидация организации – налогоплательщика, возникновение иных обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс РФ связывает прекращение обязанности по уплате налога.

Так как налоговое правоотношение существует с момента возникновения обязанности по уплате налога до прекращения обязанности по уплате налога, изменение субъекта правоотношения или содержания правоотношения в данном временном промежутке будет рассматриваться как изменение налогового правоотношения.

**§ 2. Наследственное налоговое правопреемство**

В общеправовом смысле под правопреемством следует понимать свойство правоотношений, представляющее собой не связанное с личностью субъекта правоотношения и не запрещенное законодательством изменение субъектного состава правоотношения, при котором в порядке производного приобретения субъективных прав и (или) юридических обязанностей происходит их переход от одного лица (правопредшественника) к другому лицу (правопреемнику) в отношении одного и того же объекта правоотношения.[[32]](#footnote-32) Руководствуясь данным определением правопреемства, можно сделать вывод, что в случае, если правопреемство в налоговых правоотношениях не запрещено законодательством о налогах и сборах, то оно допускается.

Так как доктрина правопреемства формируется в большинстве своем в рамках гражданского права, следует обратиться к научным выводам, которые сформированы в отношении правопреемства в гражданских правоотношения, чтобы проанализировать возможности переложения их на правопреемство в налоговых правоотношениях. Наиболее полным для целей понимания правопреемства является определение правопреемства гражданских правоотношениях, данное А. П. Сергеевым. Так, констатируя, что субъектный состав участников гражданского правоотношения может меняться в результате различных событий и действий, в частности, в случаях смерти физических лиц, ликвидации и реорганизации юридических лиц, указывает, что переход прав и обязанностей от одного лица (правопредшественника) к другому лицу (правопреемнику), которое заменяет его в правоотношении, называется правопреемством.[[33]](#footnote-33) При этом А. П. Сергеев также указывает, что по общему правилу гражданское право допускает правопреемство в отношении имущественных прав и обязанностей и не разрешает его в отношении личных неимущественных прав и обязанностей.[[34]](#footnote-34)

Этот вывод является значимым для правопреемства в налоговых правоотношениях, так как, руководствуясь сферой действия правопреемства в гражданском праве, можно легализовать допустимость правопреемства в налоговых правоотношениях. Так, если налоговые правоотношения не отвечают признакам, которые выделяются в гражданском праве в отношении правоотношений, где не допускается правопреемство, то это можно обозначить как первый шаг к гармонизации подходов в отношении правопреемства в гражданских правоотношениях и налоговых правоотношениях.

Как было рассмотрено в §1 настоящей главы, налоговое правоотношение характеризуется тем, что оно является имущественным правоотношением, ввиду чего, с точки зрения доктрины гражданского права, по общему правилу допускается правопреемство обязанности по уплате налогов. Таким образом, объединяя понимание общеправового смысла правопреемства, а также правопреемства в гражданских правоотношениях, можно сделать вывод, что правопреемство в налоговых правоотношениях допускается ввиду того что налоговое правоотношение характеризуется как имущественное правоотношение и если такое правопреемство не запрещено законодательством о налогах и сборах.

Д. В. Носов выделяет две теории, которые сформировались в доктрине в рамках понимания правопреемства: теория транзитивности (переходности) и дискретности (непереходности) субъективных прав (юридических обязанностей) в правоотношении в процессе производного приобретения прав[[35]](#footnote-35).

В то же время, в доктрине, помимо общеправового понимания правопреемства выделяются также определенные его виды исходя из того, что само правопреемство является производным способом приобретения права.

Правопреемство характеризуется тем, что в результате приобретения субъективных прав и обязанностей существует связь между приобретенным правом или обязанностью и первоначальным правоотношением. Такое правопреемство обозначается как транслятивное, т. е. переносящее права и обязанности. При этом, в случае перехода прав и обязанностей от правопредшественника к правопреемнику, в рамках которых правопредшественник не теряет прав и обязанностей, а правопреемник приобретает права и обязанности правопредшественника, обозначается как конститутивное правоприобретение. Б. Б. Черепахин считает, что конститутивное правоприобретение не является правопреемством, так как отсутствует переход прав и обязанностей, а происходит возникновение права у правопреемника на основании субъективных прав и обязанностей правопредшественника[[36]](#footnote-36). В то же время Е. А. Крашенинников придерживается позиции о том, что конститутивное правоприобретение является правопреемством, и понимает под конститутивным правопреемством ситуации, когда возникшее у приобретателя право (дочернее право) создается на основании права правопредшественника (материнского права)[[37]](#footnote-37).

Таким образом, в рамках данной части необходимо определиться с тем, к какому виду правоприобретения относится правопреемство в налоговых правоотношениях: к транслятивному правопреемству, конститутивному правопреемству или к иному виду правопреемства.

Для более детального понимания правопреемства следует рассмотреть гражданско-правовое регулирование данного института. Так, в соответствии с п.1 ст.129 ГК РФ объекты гражданских прав могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не ограничены в обороте. Следует обратить внимание, что универсальное правопреемство является порядком перехода объекта гражданского права от одного лица к другому, такое универсальное правопреемство имеет место при реорганизации юридического лица или наследовании. Итак, универсальное правопреемство — это вид правопреемства, который является способом перехода прав и обязанностей.

В целях определения признаков универсального правопреемства рассмотрим регламентацию универсального правопреемства в наследстве. Наследство, будучи гражданско-правовым институтом, регламентировано в гражданском законодательстве. В то же время, в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное регулирование обязанности по уплате налогов в отношении наследуемого имущества. Таким образом, наследственное налоговое правопреемство берет свои корни из гражданско-правового регулирования, и без этого анализа представляется невозможным дать исчерпывающий анализ наследственного налогового правопреемства. Помимо этого, анализ гражданско-правового регулирования наследства также необходим по причине того, что предметом наследства является имущество и имущественные права, а как было отмечено в §1 настоящей главы, налог представляет собой часть имущества налогоплательщика, подлежащего уплате в бюджет в форме денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности. Таким образом, предмет налогового правоотношения и предмет наследства идентичны, что позволяет также руководствоваться положениями гражданского законодательства для определения доктринальной базы наследственного правопреемства, и как результат данного анализа, позволяет определять особенности наследственного налогового правопреемства.

Итак, при наследовании имущество умершего переходит к другим лицам в порядке универсального правопреемства, то есть в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент (п.1 ст. 1110 ГК РФ). Так как Гражданский кодекс РФ использует оборот «то есть» после указания на переход имущества в порядке универсального правопреемства, то можно сделать вывод, что «переход имущества к другим лицам в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент» является определением универсального правопреемства. В продолжение данной мысли следует привести позицию Конституционного Суда РФ, который, анализируя положения п.1 ст.1110 ГК РФ, указал, что переход имущества к другим лицам в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент является производным, то есть основанном на правопреемстве, способом приобретения прав и обязанностей.

Таким образом, из анализа норм п.1 ст. 129 ГК РФ и п.1 ст. 1110 ГК РФ, а также руководствуясь позицией Конституционного суда РФ, можно сделать вывод о том, что универсальное правопреемство в наследстве — это производный способ приобретения прав и обязанностей, при котором имущество переходит от одного лица другому лицу в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент.

Концепция наследственного правопреемства была описана в Дигестах Юстиниана. Юлиан в 6-й книге «Дигест» комментировал, что «наследование есть не что иное, как преемственность во всей совокупности прав, которыми обладал умерший»[[38]](#footnote-38) (Iulianus libro tertio sexton digestorum Hereditas nihil aliud est, quam succesio in universum ius quod defunctus habaerit).[[39]](#footnote-39) Итак, изначально представление о преемстве складывалось как полный переход прав умершего к наследнику (правопреемнику).

Концепция получила развитие в работах Фридриха Карл фон Савиньи, который указывает на два подхода ко всему наследственному праву: вид приобретения всех отдельно относящихся к имуществу прав – как adquisitio per universitatem[[40]](#footnote-40); предмет наследственного права является своеобразным, самостоятельно существующим правом – universitas[[41]](#footnote-41). Оба эти подхода объединяются во мнении, согласно которому наследники образуют с умершим одно лицо, то есть продолжают или представляют его.[[42]](#footnote-42)

Он также указывал на то, что не все отношения наследуются. Так, предметом наследственного права рассматривалось исключительно имущество (собственность и обязательства наследуются), а семейные отношения к предмету наследственного права не относятся (брак, отцовская власть и родство не наследуются).[[43]](#footnote-43) Так, ограничение правопреемства обуславливалось в первую очередь личными неимущественными правами. Также интересным является вывод о том, что в рамках имущественного права есть две части: одновременное и преемственное имущественное право. В первой содержатся условия, при которых каждый индивид в любой данный момент времени может обосновать имущество в свою пользу (вещное права и обязательственное право); во второй, такая перемена отношения оказывается неизбежно последовавшей вследствие предопределенного предела жизни для каждого индивида.[[44]](#footnote-44)

Руководствуясь подходом, что преемственное имущественное право неизбежно возникает у наследника, а также что налоговое правоотношение относится к имущественному отношению (денежные средства, имущество налогоплательщика), можно сделать вывод о том, что налоговое наследственное правопреемство как раз относится к преемственному имущественному праву. Следовательно, налоговое правоотношение не может исключать правопреемства при смерти с точки зрения с исконных позиций доктрины наследственного права.

Дореволюционные отечественные исследователи также поддерживали концепцию наследственного правопреемства в римском праве, однако они дополняли и уточняли данный подход. Так, Г. Ф. Шершеневич определяет, что наследование представляет общее преемство, то есть одновременный переход всего комплекса, а не только суммы юридических отношений.[[45]](#footnote-45) Совокупность юридических отношений, в которые поставило себя лицо, со смертью его не прекращаются, но переходят на новое лицо, однако те отношения, которые обуславливались личными качествами, с исчезновением личности должны прекратиться сами собой. Под такими отношениями Г. Ф. Шершеневич понимал семейные, личные, а также некоторые имущественные, если права и обязанности, из них вытекающие находились в тесной зависимости от личности, были неразрывно связаны с известным лицом.[[46]](#footnote-46) Обобщая его позицию, можно заметить, что если существует возможность отграничить личность от его имущества, то в таких правоотношениях допускается правопреемство. Сущность наследования же заключается в том, что лицо заменяет прежнее и занимает в его юридических отношениях активное или пассивное положение, смотря по тому, какое место занимал умерший[[47]](#footnote-47). Таким образом, правопреемник занимает место правопреедшественника в обязательстве как на стороне кредитора, так и на стороне должника. Руководствуясь доктриной обязательственного налогового права, правопреемник занимает место налогового должника в налоговом обязательстве. Представляется, что этот вывод также должен распространяться на ситуацию, когда налоговый должник становится налоговым кредитором в ситуации возникновения права на возврат излишне уплаченного или излишне взысканного налога.

К. П. Победоносцев, в свою очередь, определяет наследование как переход имущества со всеми правами и обязанностями от одного лица к другому по случаю смерти. Под имуществом он понимает совокупность всех прав и обязанностей, принадлежащих лицу относительно всех предметов, которые входят в круг юридической личности, юридической власти. В то же время К.П. Победоносцев также указывает на то, что есть права и обязанности, которые «столь тесно связаны с личностью, что исчезают с нею совершенно». Итак, К.П. Победоносцев определяет наследство как приобретение имущества наследником, и в этом смысле наследование это один из законных способов приобретения; с другой стороны, наследство указывает на продолжение гражданской личности умершего в лице его наследника.[[48]](#footnote-48)

Из данного понимания правопреемства, можно выделить следующие ключевые аспекты, которые будут иметь значение для понимания наследственного налогового правопреемства. При правопреемстве происходит переход прав и обязанностей правопредшественника, кроме прав и обязанностей, которые прекращаются вместе с личностью при смерти; правопреемник является продолжением гражданской личности правопредшественника. Далее следует отметить, что в отношении обязанности по уплате налога правопреемник является продолжением налогоплательщика – правопредшественника.

В. И. Серебровский понимал под наследством или наследственным имуществом некое единство, в состав которого входят принадлежавшие умершему гражданину права (актив) и его долги (пассив). Под наследственным преемством В. И. Серебровский понимает переход имущественных прав от наследодателя к его наследникам; при этом наследник делается преемником совокупности принадлежащих умершему гражданину имущественных прав, которые переходят к наследнику, не изменяя своего содержания, а сам переход осуществляется одновременно и сразу.[[49]](#footnote-49) Также автор указывает, что в состав наследственного имущества не включаются принадлежавшие умершему личные имущественные права – права на блага, неотделимые от личности (например, право на имя (фамилию), обязательства, которые не могли перейти в порядке правопреемства при жизни наследодателя).[[50]](#footnote-50) В. И. Серебровский, по сравнению с другими исследователями отмечает, что переход имущества при правопреемстве осуществляется одновременно и сразу. Под этим можно понимать, что имущество, которое переходит к правопреемнику, должно переходить без юридического разделения прав и обязанностей в отношении данного имущества. Другими словами, имущество, переходящее в рамках правопреемства, должно быть неразделимо с правами и обязанностями, которые связаны с налоговым правоотношением.

Б. Б. Черепахин определяет наследственное правопреемство, исходя из универсального правопреемства, как всю совокупность прав и обязанностей правопредшественника, переходящую к его правопреемнику (правопреемникам). Таким образом, при наследовании к наследникам переходит имущество наследодателя как единое целое, включая его имущественные права и обязанности, а также связанные с входящими в это имущество имущественными правами права личные (неимущественные). В то же время, он указывает на ограничение, в силу которого наследственным правопреемникам не переходят такие имущественные права и обязанности, которые тесно связаны с личностью гражданина. К ним Б.Б.Черепахин относит права требования, которые предназначены для обеспечения средств существования именно данному лицу – наследодателю (например, право на получение алиментов, на возмещение за увечье или профзаболевание и т.д.), а также обязанности, которые тесно связаны с личностью наследодателя как обязанного лица, в том числе с его знаниями и навыками, его квалификацией, иными личными качествами и обусловленным этими качествами доверием к умершему (например, по договору поручения, по авторским договорам и т.п.).[[51]](#footnote-51)

Итак, руководствуясь позициями Фридриха Карл фон Савиньи, Г. Ф. Шершеневича, К. П. Победоносцева, В. И. Серебровского, а также Б. Б. Черепахина, можно сделать общий вывод о том, что наследование — это переход прав и обязанностей в результате универсального правопреемства. В рамках универсального правопреемства наследник встает на место наследодателя, заменяет его во всех правах и обязанностях (активах и пассивах), которые принадлежали наследодателю в момент открытия наследства, кроме прав и обязанностей (активов и пассивов), которые неразрывно связаны с личностью наследодателя. При этом такой переход прав и обязанностей осуществляется одномоментно, едино и в отношении всего принадлежащего наследодателю имущества, а также имущественных прав.

Можно обратить внимание на то, что права и обязанности, неразрывно связанные с личностью, не могут включаться в наследственную массу. Так как обязанность по уплате налога не относится в законодательстве к обязательствам, неразрывно связанным с личностью, необходимо рассмотреть, можно ли признать правомерным отнесение обязанности по уплате налога к обязательствам, неразрывно связанным с личностью. В связи с этим для целей настоящего исследования представляется важным определиться с тем, присутствуют ли основания для отнесения обязанности по уплате налога к обязательствам, неразрывно связанным с личностью.

В соответствии с устойчивой позицией судов, обязанность по уплате налога является обязанностью, неразрывно связанной с личностью,[[52]](#footnote-52) в связи с чем правопреемство по уплате налогов не предусмотрено, за исключением, налога на имущество физических лиц, земельного налога и транспортного налога.[[53]](#footnote-53) В особом мнении к Определению Конституционного Суда РФ от 02.11.2006 № 444-О Г. А. Гаджиев также указывает на то, что обязанность по уплате налога имеет личный характер.[[54]](#footnote-54)

Вместе с тем представляется, что, несмотря на акцент в обоих случаях на личный характер обязательства, следует разграничивать гражданско-правовое понятие «обязательство, связанное с личностью» (понимание связи отдельных обязательств с личностью субъекта) и предусмотренное налоговым законом требование самостоятельного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 45 НК РФ). Такое исполнение означает, что налогоплательщик обязан от своего имени и за счет своих собственных средств уплатить сумму налога в бюджет,[[55]](#footnote-55) в то время как обязательство, связанное с личностью, ориентировано именно на личность и ее действия, а не на его средства.

Другими словами, для классических обязательств, неразрывно связанных с личностью (алиментные обязательства, компенсация морального вреда, компенсация вреда, причиненного имуществу), не устанавливается требование об исполнении обязательства самостоятельно, за счет собственных средств. Так, например, просроченное денежное обязательство может быть исполнено третьим лицом и в том случае, когда его возникновение связано с личностью должника, например, уплата долга по алиментам.[[56]](#footnote-56) То есть допускается несамостоятельное исполнение обязательств, тесно связанных с личностью. Представляется, что такое толкование не соответствует целям налогового законодательства, а также положениям п. 1 ст. 45 НК РФ, так как обязанность по уплате налога допускается уплата иным лицом (п. 1 ст. 45 НК РФ), то есть обязанность по уплате налога не является обязательством, неразрывно связанным именно с личностью. Вместе с тем, вряд ли это позволяет проводить прямые параллели между гражданским и налоговым законодательством. В этом контексте представляется, что положения п.1 ст.45 НК РФ, как допускающие уплату налога иным лицом, сами по себе еще не указывают на то, что налоговое обязательство признается законодателем обязательством, неразрывно связанным с личностью. Это положение говорит о том, что обязанность по уплате налога не является личной, так как личность субъекта, уплачивающего налог, не имеет значения для целей исполнения обязанности по уплате налога.

Однако, как будет отмечено далее[[57]](#footnote-57), практика исходит из того, что поскольку обязанность по уплате налога является неразрывно связанной с личностью, то возврат излишне уплаченного налога в форме неполученного имущественного налогового вычета не допускается. Представляется, что выводы судов[[58]](#footnote-58) основаны на неверном толковании налогового закона, так как правовая природа обязательств, неразрывно связанных с личностью, не позволяет отнести к таковым обязанность по уплате налогов.

В классическом понимании к обязательствам, неразрывно связанным с личностью, относят компенсацию морального вреда, право на алименты, право на возмещение вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина (ст. 1112 ГК РФ), а также права и обязанности, переход которых в порядке наследования не допускается законодательством. Так, Гражданский кодекс РФ устанавливает, какие обязательства неразрывно связаны с личностью гражданина, в результате чего не наследуются. В том числе речь идет о следующих тесно связанных с личностью, а потому не наследуемых обязательствах: права одаряемого не переходят к его наследникам (правопреемникам) (п. 1 ст. 581 ГК РФ); право на получение ренты прекращается в случае смерти (п. 2 ст. 596 ГК РФ); права арендатора не переходят к наследникам, если заключение договора аренды было обусловлено личными качествами арендатора (п. 2 ст. 617 ГК РФ); договор безвозмездного пользования прекращается в случае смерти гражданина – ссудополучателя (ст. 701 ГК РФ); договор поручения прекращается в случае смерти доверителя или поверенного (п. 1 ст. 977 ГК РФ); договор комиссии прекращается вследствие смерти комиссионера (ст. 1002 ГК РФ); агентский договор прекращается вследствие смерти агента (ст. 1010 ГК РФ); договор доверительного управления имуществом прекращается вследствие смерти гражданина, являющегося доверительным управляющим (п. 1 ст. 1024 ГК РФ); права и обязанности правообладателя по договору коммерческой концессии переходят к наследнику при условии, что он зарегистрирован в течение 6 месяцев со дня открытия наследства в качестве индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 1038 ГК РФ); действие доверенности прекращается вследствие смерти гражданина, выдавшего доверенность (пп. 5 п. 1 ст. 188 ГК РФ) и вследствие смерти гражданина, которому выдана доверенность (пп. 6 п. 1 ст. 188 ГК РФ).

В указанных выше случаях обязательство прекращается, так как должник должен исполнить его лично. Причем перечисленные выше обязательства можно разделить на две группы: те, в которых должник или кредитор самостоятельно выполняют определенные действия, притом что имущество в данных обязательствах не имеет значения (агентский договор, договор доверительного управления имуществом, договор поручения, договор комиссии, доверенность), а также обязательства, в которых личность должника или кредитора связана с получением или передачей определенного имущества (дарение, рента, безвозмездное пользование, аренда, договор коммерческой концессии, обязанность по уплате налога, обязательства по договору социального найма жилого помещения).

В свою очередь, обязательства, в которых должник или кредитор самостоятельно выполняют определенные действия, притом что имущество в данных обязательствах не имеет значения, можно разделить на регулярные обязательства, связанные с личностью (агентский договор, договор доверительного управления имуществом, договор поручения, договор комиссии, доверенность), и охранительные обязательства, связанные с личностью (компенсация морального вреда, возмещение вреда, причиненного жизни или здоровью гражданина, алиментные обязательства). Данное обобщение необходимо для того, чтобы выделить те отношения, которые могут быть наиболее сопоставимыми с обязанностью по уплате налога с целью выявления того, что обязанность по уплате налога не является обязательством тесно связанным с личностью. Так, компенсация морального вреда является ярким примером обязательства, тесно связанного с личностью, которое может быть использовано для данных целей.

На практике компенсация морального вреда, присужденная лицу и не полученная им в связи со смертью, входит в состав наследственного имущества и может быть получена наследниками (п. 2 Обзор судебной практики Верховного Суда РФ “Некоторые вопросы судебной практики Верховного Суда Российской Федерации по гражданским делам”). В свою очередь, комментируя п. 5 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.01.2010 № 1, В. В. Байбак и А. Г. Карапетов указывают на то, что ст. 1112 ГК РФ затрагивает только суммы, начисление которых не произошло к моменту смерти наследодателя.[[59]](#footnote-59) Они также отмечают на то, что до конца неясно, происходит ли разрыв личной связи только в случае, когда речь идет об уже начисленном и просроченном долге, подтвержденном судебным актом.[[60]](#footnote-60)

Помимо этого, существует правовая позиция Конституционного Суда РФ, в соответствии с которой положения ст. 1112 ГК РФ не препятствуют наследникам умершего получить те суммы компенсаций, которые реально подлежали выплате наследодателю на день открытия наследства, в том числе требовать их взыскания в судебном порядке.[[61]](#footnote-61) И хотя право требовать компенсации морального вреда связано с личностью лица, которому причинен вред, а потому не может переходить по наследству (п. 1 ст. 150, ст. 1112 ГК РФ), присужденная, но не полученная лицом вследствие смерти, такая компенсация входит в состав наследства и может быть получена наследниками.[[62]](#footnote-62)

Тем самым Конституционный Суд РФ допускает получение наследниками причитающихся наследодателю сумм в случае, если тот не успел их получить в связи со смертью. При этом указание на необходимость получения судебного решения для включения компенсации морального вреда в наследственное имущество обусловлено, на наш взгляд, тем, что, в соответствии с п. 1 ст. 150 ГК РФ компенсация морального вреда допускается только по судебному решению. Тем самым наличие судебного решения не является конститутивным элементом для получения исполнения по высокоперсонифицированному[[63]](#footnote-63) обязательству наследником (правопреемником).

Причинами, по которым компенсацию морального вреда относят к обязательствам, неразрывно связанным с личностью, и которые не могут переходить по наследству, называют следующие: 1) право на взыскание морального вреда направлено на предоставление потерпевшему возможности приобрести некие материальные блага, которые помогут облегчить перенесенные нравственные страдания; 2) не оправдано с этической точки зрения предоставление наследникам права на получение компенсации за моральный вред, который претерпел наследодатель; 3) правопорядок относится с осторожностью к праву на компенсацию морального вреда. [[64]](#footnote-64)

Следует обратить внимание на то, что указанные выше причины действительно позволяют сделать вывод о связи компенсации морального вреда с личностью. В то же время, обязанность по уплате налога ввиду причин, обосновывающих необходимость самостоятельной уплаты налога, не обнаруживает предпосылок для ее отнесения к обязанностям, неразрывно связанным с личностью. Так требование о самостоятельности уплаты налога обосновывается следующим: в отсутствие самостоятельности невозможно четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога; вмешательство третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком препятствует результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога; создается выгодная ситуация для уклонения недобросовестными налогоплательщиками от законной обязанности уплачивать налоги путем не отражения на своем банковском счете поступающих доходов. [[65]](#footnote-65) Тем самым можно заметить, что связи с личностью в данном обосновании Конституционным Судом РФ требования самостоятельности уплаты налогов не обнаруживается. Обеспечивается именно связь между обязанностью по уплате налога и имуществом, за счет которого должен уплачиваться налог, а также между налоговым органом и его административными ресурсами, которые необходимы для осуществления налогового контроля. Таким образом, личность не имеет при исполнении обязанности по уплате налога того определяющего значения, которое она имеет при компенсации морального вреда.

Следовательно, представляется, что судебная практика ошибочно признает обязанность по уплате налога обязательством неразрывно связанным с личностью при разрешении вопроса о допустимости наследственного налогового правопреемства.

Итак, наследственное налоговое правопреемство относится к транслятивному правопреемству, так как происходит полный переход прав и обязанностей от правопредшественника к правопреемнику. Наследник в рамках налоговых правоотношений встает на место наследодателя, заменяет его во всех субъективных правах и налоговых обязанностях (активах и пассивах), которые принадлежали наследодателю в момент открытия наследства, кроме прав и обязанностей (активов и пассивов), которые неразрывно связаны с личностью наследодателя. При этом такой переход прав и обязанностей осуществляется одномоментно, едино и в отношении всех принадлежащих наследодателю субъективных прав в налоговых правоотношениях и налоговых обязанностей, принадлежащих наследодателю.

При этом можно сделать вывод, что требование самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога по телеологическому содержанию не может восприниматься как указывающее на неразрывную связь такой обязанности с личностью. Следовательно, ограничение правопреемства, которое выражается в признании недопустимости правопреемства обязательств, неразрывно связанных с личностью, не должно быть распространено на обязанность по уплате налога.

# **Глава 2. Правопреемство в налоговых правоотношениях при реорганизации юридических лиц**

## **§ 1. Гражданско-правовые и налогово-правовые отличия правопреемства в случае смерти физического лица и правопреемства при реорганизации юридического лица**

Прежде чем прийти к анализу налогового правопреемства при реорганизации юридических лиц и его взаимосвязи с налоговым правопреемством в случае смерти физического лица, следует проанализировать различия между организацией и физическим лицом, с целью определения возможности или невозможности применения аналогии в регулировании.

Итак, юридическое лицо (организация) характеризуется внутренним организационным единством (взаимосвязь структурных подразделений организации между собой и подчинение их руководящему органу) и внешней автономией (мера самостоятельности организации в отношениях с другими лицами). Кроме того, выделяют экономическое единство (имущество юридического лица принадлежит именно ему) и обособленность имущества. Помимо этого, организацию характеризует руководящее (каждое юридическое лицо имеет один руководящий орган) и функциональное единство (каждое структурное подразделение и каждый орган выполняют специфическую функцию).[[66]](#footnote-66)

Наиболее интересным в признаках юридического лица в контексте анализируемой проблемы является обособленность имущества. Это связано с тем, что Конституционный Суд РФ связывает различия в регулировании отношений с организациями и физическими лицами, в том числе в части взыскания недоимки, с тем, что организация, в отличие от физического лица имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом.[[67]](#footnote-67) Проанализируем, что вкладывается в понимание обособленности имущества юридического лица. По мнению Е. А. Суханова, юридическое лицо как субъект гражданского права, по сути, представляет собой не что иное, как особый способ организации хозяйственной деятельности, заключающийся в обособлении, персонификации имущества, т.е. в наделении законом обособленного учредителями имущества качествами персоны (субъекта), признании его особым, самостоятельным товаровладельцем.[[68]](#footnote-68)

Данный вывод является крайне интересным, так как, представляется, что в нем проводится аналогия между личностью гражданина и юридической личностью, где юридическое лицо — это обособленное имущество, которое используется для участия гражданском обороте. Помимо этого, существует также концепция, признающая юридическое лиц юридической фикцией – объединением лиц, искусственно наделенным правосубъектностью с целью ограничения его участников (вкладами в общее имущество), то есть некой привилегией, полученной ими от государства.[[69]](#footnote-69) О. А. Макарова также указывает, что обособление имущества юридического лица от его участников преследует цель ограничить ответственность учредителей (участников) от ответственности создаваемого юридического лица.[[70]](#footnote-70) Аналогично в п. 2 ст. 56 ГК РФ установлено, что учредитель (участник) юридического лица или собственник его имущества не отвечает по обязательствам юридического лица, а юридическое лицо не отвечает по обязательствам учредителя (участника) или собственника, за исключением случаев, предусмотренных ГК РФ или другими законами.

Теория фикции юридического лица и обособленность имущества юридического лица создают интересное проявление при привлечении налогоплательщика-организации к налоговой ответственности. Так, Конституционный Суд РФ допускает взыскание недоимки с учредителей, руководителей, работников организации – налогоплательщика и иных лиц в случае неуплаты организацией налогов, в некоторых исключительных случаях.[[71]](#footnote-71) Другими словами, Конституционный Суд РФ придерживается теории фикции юридического лица и рассматривает действия юридического лица как действия соответствующих физических лиц, которые осуществляют непосредственное управление юридическим лицом. Это допускается, в частности, в случаях, когда юридическое лицо служит «прикрытием» для действий контролирующего его лица, в случае, когда такое физическое лицо причинило вред бюджету в результате совершения налогового преступления.[[72]](#footnote-72)

Позиция Конституционного Суда РФ является крайне полезной для уяснения смысла регулирования деятельности юридического лица, что необходимо для выделения конструктивных различий между юридическим лицом и физическим лицом. Так, поскольку, Конституционный Суд РФ указал на то, что юридическое лицо существует посредством действий физических лиц, из этого можно сделать вывод, что хотя имущество юридического лица и обособлено, тем не менее, его управление осуществляется физическими лицами. Физические лица, в свою очередь, самостоятельно владеют имуществом на праве собственности или ином вещном праве. Другими словами, имущество физического лица от этого лица не обособлено.

Руководствуясь определением налога, под которым, в том числе, понимается отчуждение денежных средств, принадлежащих лицу на праве собственности или ином вещном праве, физические лица уплачивают налог из собственного имущества. В то же время юридические лица (организации) уплачивают налог из имущества, которое, будучи обособленным, прямо принадлежит юридическим лицам, но опосредованно принадлежит физическим лицам, осуществляющим управление юридическим лицом.

Тот факт, что юридические лица уплачивают налог из собственного, обособленного от физических лиц имущества (что направлено на обеспечение имущественной защиты физических лиц), а физические лица уплачивают налог из собственного имущества, в контексте анализа проблемы правопреемства и его регулирования приводит к выводу о неравенстве организаций и физических лиц как субъектов налогового права (п. 1 ст. 3 НК РФ), когда мы сталкивается с вопросами возврата излишне уплаченного налога налогоплательщиком – правопредшественником.

Другими словами, применение теории фикции приводит к различиям в содержании налогового правоотношения с участием физических лиц и юридических лиц. Это обусловлено тем, что в отношении юридических лиц предусмотрено, что излишне уплаченная юридическим лицом или излишне взысканная до его реорганизации сумма налога подлежит зачету или возврату (п. 10 ст. 50 НК РФ). В то время, как в отношении физических лиц, налоговое правопреемство предусматривает только переход обязанности по уплате задолженности правопредшественника (пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ). Другими словами, в Налоговом кодексе РФ установлено различное регулирование отношений, которые по своим характеристикам не могут предусматривать различного регулирования.

Так как проанализированное выше регулирование приводит к нарушению принципа равенства ввиду различного регулирования аналогичных налоговых правоотношений с участием юридических и физических лиц, представляется, что необходимо выстроить регулирование таким образом, чтобы данное регулирование к такому нарушению равенства не приводило. Нарушение прав налогоплательщиков - физических лиц можно исключить путем применения аналогии налогового закона.[[73]](#footnote-73)

## **§ 2. Отличия правопреемства в налоговом праве от правопреемства в гражданском праве при реорганизации юридических лиц**

Рассмотрим более детально приобретение правопреемником обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов, пеней, штрафов) правопредшественника. Одной из особенностей регулирования правопреемства юридических лиц при реорганизации является то, что исполнение обязанностей по уплате налогов возлагается на правопреемника (правопреемников) юридического лица независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей (п.2 ст. 50 НК РФ). Аналогичного регулирования в отношении физических лиц не устанавливается.

Данное уточнение защищает публичные интересы, так как в передаточном акте может быть не отражена недоимка по уплате налога ввиду того, что при реорганизации обязанность по уплате налога не возникла, то есть не сформирована налоговая база на момент реорганизации юридического лица. Передаточный акт должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица, в отношении всех его кредиторов и должников (п.1 ст.59 ГК РФ). Факт наличия недоимки и налоговых санкций, который не отражен в передаточном акте, но подтвержденный вступившим в законную силу решением налогового органа не является основанием для признания отсутствия обязанности по уплате недоимки правопреемником[[74]](#footnote-74).

Следует отметить, что специальное регулирование правопреемства при реорганизации юридического лица положениями Налогового кодекса РФ обуславливается переходом в процессе реорганизации обособленного имущества организации - правопредшественника, которым она должна отвечать по своим обязательствам, к организации-правопреемнику, что позволяет эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате законно установленного, но вовремя не уплаченного налога[[75]](#footnote-75).

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу, а также при слиянии нескольких юридических лиц определение правопреемника в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ и Гражданского кодекса РФ не различается. Так, при слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо (п. 4 ст. 50 НК РФ, п.1 ст.58 ГК РФ). При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица признается присоединившее его юридическое лицо (п.5 ст.50 НК РФ, п.2 ст. 58 НК РФ). При присоединении вся совокупность прав и обязанностей реорганизованного юридического лица переходит к его правопреемнику в соответствии с передаточным актом. Переходят также и те права и обязанности, которые не признаются или оспариваются сторонами, и те, которые на момент реорганизации не выявлены, то есть независимо от их указания в передаточном акте[[76]](#footnote-76).

В то же время, при реорганизации в форме разделения юридических лиц, выделении юридических лиц и при преобразовании юридического лица регулирование Налогового кодекса РФ и Гражданского кодекса РФ в плане подходов к решению вопросов правопреемства различно.

При разделении юридического лица права и обязанности юридического лица переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с передаточным актом (п.4 ст.58 НК РФ). В то же время п.6 ст.50 НК РФ предусматривает, что при разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица по уплате налогов в порядке, предусмотренном ГК РФ, то есть в соответствии с передаточным актом (п.4 ст.58 НК РФ).

Однако, п.7 ст.58 НК РФ устанавливает исключение из п.6 ст.50 НК РФ, указывая, что если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником, и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица. Так, если налогоплательщик, после принятия решения о привлечении его к ответственности, произведет реорганизацию в форме разделения, то на правопреемников будет возложена обязанность уплатить недоимку и штраф в порядке солидарной ответственности, по причине того, что в передаточном акте не отражены правопреемники по уплате недоимки и штрафа[[77]](#footnote-77).

В результате реорганизации юридического лица в форме выделения в соответствии с п.8 ст.50 НК РФ правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов (пеней, штрафов) не возникает. В то же время п.4 ст. 58 ГК РФ устанавливает, что при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного лица в соответствии с передаточным актом. Из этого следует, что при реорганизации в форме выделения отсутствует правопреемство в налоговых правоотношениях, в то время как в гражданском праве универсальное правопреемство имеет место. Очевидно, что данное регулирование в НК РФ обусловлено предотвращением злоупотреблений правом на реорганизацию юридического лица, в результате которой, юридическое лицо, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности, могло бы произвести реорганизацию в форме выделения, создав новое юридическое лицо и оставив обязанность по уплате налога на компании, из которой такое юридическое лицо выделилось. Судебная практика по-другому оценивает смысл различного регулирования реорганизации юридического лица в форме выделения. Правило п.8 ст.50 НК РФ признается специальным по отношению к общему (п.4 ст.58 НК РФ), поскольку при данной форме реорганизации не происходит ликвидации прежнего юридического лица - налогоплательщика. Однако оно касается лишь обязанности уплатить налог[[78]](#footnote-78).

В п.8 ст.50 НК РФ также установлено, что если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов), и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов (пеней, штрафов), то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица. Габов А. В. рассматривает данное положение п.8 ст.50 НК РФ как один из случаев законодательного установления порока реорганизации[[79]](#footnote-79). Однако, несмотря на подобный порок, реорганизация создает правовые последствия только для налоговых целей, оставляя без внимания правовые последствия отношений между правопреемником и правопредшественником при реорганизации в форме выделения. Судебная практика руководствуется в данном случае тем, что, если налогоплательщик принял решение о реорганизации в форме выделения и передал вновь созданному лицу имущество, за счет которого должна была быть исполнена обязанность по уплате налога, то такая реорганизация рассматривается как направленная на неисполнение обязанности по уплате налога[[80]](#footnote-80).

Исходя из вышесказанного, регулирование налоговых последствий реорганизации юридического лица в форме выделения и разделения в Налоговом кодексе РФ направлено на защиту публичных интересов от злоупотреблений, в то время как Гражданский кодекс РФ стремится защитить кредиторов реорганизуемого юридического лица (ст.60 ГК РФ). Аналогичной позиции придерживается Конституционный Суд РФ, который, анализируя регулирование п.1 ст.50 НК РФ, указывает, что правовое регулирование установлено с учетом возникающего в процессе реорганизации перехода обособленного имущества организации-правопредшественника, которым она должна отвечать по своим обязательствам, к организации-правопреемнику, что позволяет эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате законно установленного, но вовремя не уплаченного налога[[81]](#footnote-81).

Говоря о процессе перехода имущества при реорганизации, необходимо сначала разграничить переход имущества в рамках реорганизации, от перехода имущества в рамках передачи имущества юридическому лицу при его учреждении.

Корпоративное законодательство предусматривает, что юридическое лицо может быть учредителем хозяйственного общества (п. 1 ст. 10 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 15.04.2019) “Об акционерных обществах”[[82]](#footnote-82) (далее – ФЗ об АО)), п. 1 ст. 7 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 23.04.2018) “Об обществах с ограниченной ответственностью”[[83]](#footnote-83) (далее – ФЗ об ООО)). При создании хозяйственного общества, юридическое лицо-учредитель осуществляет вклад в уставный капитал имущества, которое в последующем принадлежит хозяйственному обществу на праве собственности (п. 1 ст. 66 ГК РФ). Таким образом, в результате учреждения хозяйственного общества (дочерняя компания) юридическим лицом-учредителем (материнская компания) возникает ситуация, когда материнская компания передает право собственности на принадлежавшее ей имущество дочерней компании. Материнская компания вправе помимо имущества передать дочерней компании также иные права путем передачи прав требования на основании сделки (п. 1 ст. 382 ГК РФ), перевести долг (п. 1 ст. 391 ГК РФ), осуществить передоверие дочерней компании (п. 1 ст. 187 ГК РФ), а также передать иные права и обязанности.

В свою очередь при реорганизации в форме выделения или разделения к вновь созданному юридическому лицу или вновь созданным юридическим лицам также переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом (п. 3, 4 ст. 58 ГК РФ). Таким образом, можно обратить внимание на то, что и в рамках учреждения хозяйственного общества юридическим лицом, и в рамках реорганизации в форме выделения или разделения осуществляются одинаковые юридические факты: передача прав и обязанностей либо от правопреемника к правопредшественнику либо от материнской компании дочерней компании.

Передача имущества материнской компанией дочерней компании не приводит к возникновению налоговых последствий:

- в части НДС передача имущества в рамках вклада в уставный капитал хозяйственного общества не признается реализацией товаров (пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ);

- при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный капитал организации (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ), а также в виде имущества полученного организацией безвозмездно от материнской компании (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ); при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взноса в уставный капитал (пп. 3 ст. 270 НК РФ).

В то же время, такая передача имущества приводит к тому, что в случае передачи всего имущества материнской компании в пользу дочерней компании, у материнской компании в случае возникновения обязанности по уплате налога может отсутствовать имущество, необходимое для уплаты налога. Другими словами, передача имущества может свидетельствовать об уклонении от уплаты налога путем перевода активов на вновь созданную организацию.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что и при реорганизации в форме разделения и выделения происходит передача прав и обязанностей от правопредшественника к правопреемнику (правопреемникам), и при передаче имущества от материнской компании дочерней происходит передача имущества. Но, ни в одном, ни в другом случае это не приводит к возникновению дополнительных налоговых обязательств. Вместе с тем различие состоит в том, что при реорганизации новые права и обязанности не возникают, равно как не изменяются и не прекращаются существующие права и обязанности, - при реорганизации происходит переход прав и обязанностей в порядке универсального правопреемства от правопредшественника к правопреемнику. Аналогичный вывод делается также в судебной практике[[84]](#footnote-84).

Таким образом, в отношении данной проблемы представляется важным признать, что в целях исключения ситуаций учреждения налогоплательщиком юридических лиц для целей выведения своих активов из-под налогообложения, в случае выявления этих целей, такое учреждение должно рассматриваться при определении налоговых последствий в качестве реорганизации.

В отличие от реорганизации в форме выделения и разделения, применительно к реорганизации в форме преобразования в Гражданском кодексе РФ установлено, что права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией (п.5 ст.58 ГК РФ). В то время как п.9 ст.50 НК РФ предусматривает, что при преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

По мнению Т. А. Нуждина, преобразование не ведет к ликвидации организации, так как при преобразовании, в отличие от ликвидации, юридическое лицо не прекращает своего существования[[85]](#footnote-85). Оно трансформируется в иную организационно-правовую форму, и при этом, как указывает Е. А. Суханов, экономическая сущность юридического лица остается неизменной. Юридическое лицо продолжает свое существование, но в иной организационно-правовой форме[[86]](#footnote-86). Аналогичной позиции придерживаются и в налогово-правовой доктрине. Так, С. А. Дергачев приходит к выводу, что, поскольку изменения прав и обязанностей при реорганизации в форме преобразования не происходит, то не имеется оснований для возложения на правопреемников реорганизованного юридического лица обязанности по направлению новых уведомлений о применении специальных режимов[[87]](#footnote-87).

Однако Минфин РФ по данному вопросу занимает противоположную позицию, которая заключается в том, что при преобразовании возникает новое юридическое лицо, так как реорганизация в форме преобразования считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а преобразованное юридическое лицо - прекратившим свою деятельность.[[88]](#footnote-88) Вместе с тем судебная практика не соглашается с Минфином РФ, поддерживая позицию, выраженную в доктрине, но, констатируя факт возникновения нового юридического лица, тем не менее, указывает, что в результате универсального правопреемства к нему должны перейти права и обязанности правопредшественника, поскольку Налоговый кодекс РФ не предусматривает прекращения прав и обязанностей налогоплательщика. [[89]](#footnote-89)

Помимо этого, последняя практика Верховного Суда РФ по вопросу применения специальных налоговых режимов также исходит из того, что при реорганизации в форме преобразования ввиду того, что не происходит изменения прав и обязанностей юридического лица, повторно заявлять о применении специального налогового режима не нужно[[90]](#footnote-90).

В отношении реорганизации юридического лица в форме преобразования ключевым является то, что в действительности нового юридического лица не возникает, так как внесение записей о прекращении существования юридического лица и о преобразованном юридическом лице является формальным актом. При этом перехода прав и обязанностей от одного лица к другому лицу, а также перехода имущества как признаков универсального правопреемства в данном случае не происходит.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что реорганизация в форме выделения и разделения влечет различные подходы относительно перехода прав и обязанностей к правопреемнику в налоговом и гражданском праве. Данные различия обусловлены необходимостью защиты публичного субъекта от злоупотребления правом на реорганизацию, в результате которой налогоплательщик не будет иметь возможности исполнить обязанность по уплате налога ввиду отсутствия необходимого имущества.

При этом подходы относительно перехода прав и обязанностей к правопреемнику в части реорганизации в форме присоединения и слияния в гражданском и налоговом праве не различаются. Говоря о реорганизации юридического лица в форме преобразования, следует отметить, что ввиду отсутствия в данном типе реорганизации перехода прав и обязанностей отсутствует универсальное правопреемство в налоговых правоотношениях, так как не происходит изменения прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица.

Подходы относительно перехода прав и обязанностей к правопреемнику в случае реорганизации юридического лица в гражданском и налоговом праве могут различаться. Это обусловлено тем, что в рамках гражданских правоотношений целью правопреемства является защита прав равных субъектов. В свою очередь, в рамках налоговых правоотношений, целью правопреемства является защита прав публичного субъекта, у которого наличествует фискальный интерес, а также защиты прав частных субъектов, имущество которых изымается в пользу публичного субъекта в рамках налогообложения.

# **Глава 3. Правопреемство в налоговых правоотношениях в случае смерти физического лица**

## **§ 1. Тенденции в правовом регулировании правопреемства в случае смерти физического лица**

В рамках анализа проблематики правопреемства значительный интерес представляет проект первой части Налогового кодекса РФ. 2 февраля 1996 года Правительство РФ внесло общую часть Налогового кодекса РФ на рассмотрение в Государственную Думу РФ. 19 июня 1997 года он был принят в первом чтении Постановлением ГД № 1575-II ГД (далее – первый проект НК РФ).

В первом проекте общей части Налогового кодекса РФ отсутствовала статья о прекращении обязанности по уплате налога, аналогичная той, которая предусмотрена в действующей редакции пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ. Однако, в ст. 115 первого проекта содержалось следующее регулирование вопроса, который на данный момент отражен в пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ и п. 1 ст. 51 НК РФ: «Налоговое обязательство умершего физического лица исполняется его правопреемником, принявшим наследуемое имущество умершего, в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве не позднее одного года со дня принятия наследства. При этом преемства по исполнению правопреемником (правопреемниками) обязанности по уплате причитающихся с умершего физического лица пеней и (или) штрафов, не возникает».[[91]](#footnote-91)

Как видно, данная формулировка в отношении налогового обязательства наследника аналогична действующей редакции пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ в том, что задолженность погашается наследниками (в проекте – правопреемниками), в пределах стоимости наследственного имущества (в проекте – аналогично). Тем не менее, в проекте следует обратить внимание на следующее:

* «налоговое обязательство», а не «налоговая обязанность» исполняется правопреемником (наследником); в проекте под «налоговым обязательством» признается обязанность налогоплательщика своевременно уплатить определенный налог при наличии обстоятельств, предусмотренных НК РФ или иным актом налогового законодательства (ст. 111 первого проекта НК РФ); исполнением налогового обязательства признается уплата причитающихся сумм налога (п. 1 ст. 112 первого проекта НК РФ); исполнение налогового обязательства является одной из основных обязанностей налогоплательщика и осуществляется независимо от других обязательств (п. 2 ст. 112 первого проекта НК РФ)

Таким образом, в силу положений проекта речь шла о переходе к наследнику налогового обязательства, которое по своему характеру шире, чем обязанность по уплате налога. В проекте прямо указывалось на правопреемство в отношении налоговых обязательств, а вопросы, связанные с переходом прав и обязанностей наследнику в рамках наследования были урегулированы (в частности, было урегулировано, что не происходит преемства по исполнению правопреемником обязанности по уплате причитающихся с умершего физического лица пеней и (или) штрафов).

Сущность наследования можно обозначить следующим образом: «наследник заменяет наследодателя и занимает в его юридических отношениях активное или пассивное положение, смотря по тому, какое место занимал умерший»[[92]](#footnote-92). Поэтому представляется, что сущность наследования в рамках действующего регулирования искажается, так как устанавливает только обязанности, в отсутствие наследования прав, предоставляемых налогоплательщику.

Под налоговым обязательством понимается урегулированная нормами налогового права правовая связь, в силу которой публично-правовое образование (налоговый кредитор) правомочно требовать от субъекта частного права (налогового должника) денежного предоставления, а субъект частного права обязан осуществить данное предоставление.[[93]](#footnote-93) Вместе с тем, используемое в первом проекте Налогового кодекса РФ понятие «налоговое обязательство» в действующей его редакции было заменено на понятие «обязанность по уплате налога». Это в частности можно подтвердить тем, что положения актуальной редакции ст. 50 об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица в первом проекте была изложена аналогично изложению в действующей редакции. В частности, «обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками)» (п. 1 ст. 50 НК РФ в действующей редакции) была изложена в п. 1 ст. 114 НК РФ аналогично: «Налоговое обязательство реорганизованного предприятия (организации) исполняется его правопреемником (правопреемниками)».

Таким образом, можно обратить внимание на то, что и в отношении физических лиц, и в отношении юридических лиц предполагалось аналогичное регулирование, так как предполагалось, что универсальное правопреемство, закладываемое в реорганизацию и смерть как в юридические факты перехода прав и обязанностей путем универсального правопреемства, должны иметь аналогичное и системное регулирование в законодательстве о налогах и сборах.

Первый проект Налогового кодекса РФ был возвращен к первому чтению 19 ноября 1997 года и уже 16 апреля 1998 года новый проект был принят Постановлением № 2401-II ГД[[94]](#footnote-94) (далее - Второй проект НК РФ). Однако, положения первого проекта, о которых говорилось выше, не претерпели изменений, хотя и изменилась нумерация данных статей.

Представляется, что отсутствие в Налоговом кодексе РФ норм, которые регулируют вопросы наследственного правопреемства, обусловлено также следующим.

Общая часть НК РФ была принята в 1998 году, то есть в то время, когда еще действовал ГК РСФСР 1964 года. В ГК РСФСР в разделе VII. Наследственное право отсутствовали положения, устанавливающие правопреемство аналогично третьей части ГК РФ, которая была принята в 2001 году, то есть отсутствовало указание на то, что при наследовании имущество умершего переходит к другим лицам в порядке универсального правопреемства. В то же время, первая часть Гражданского кодекса РФ к моменту принятия Налогового кодекса РФ уже была принята, поэтому положения, касающиеся правопреемства при реорганизации юридических лиц уже были урегулированы нормами гражданского права и принятие во внимание в Налоговом кодексе РФ, с учетом особенностей налоговых правоотношений можно проследить. Данные нормы имеют сопряженное нормативное содержание в этих актах.

Представляется, что нормы о наследственном правопреемстве были исключены из проекта Налогового кодекса РФ, поскольку они, по сути, были преждевременными и не соответствовали бы положениям Гражданского кодекса РФ. В результате этого их необходимо было исключить или отложить их принятие до принятия третьей части Гражданского кодекса РФ, однако после ее принятия необходимые положения о правопреемстве не были включены в законодательство о налогах и сборах.

Таким образом, при наличии действующей третьей части Гражданского кодекса РФ, в которой установлено определение универсального правопреемства, а также более детально урегулированы положения, касающиеся правопреемства, следует констатировать необходимость внесения изменений в Налоговый кодекс РФ. Тем самым будет обеспечена согласованность пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ с положениями гражданского законодательства в части регулирования универсального правопреемства.

Руководствуясь идеей, которая была заложена в первый проект Налогового кодекса РФ, можно предположить, что его разработчиками изначально предполагалось, что обязанность по уплате налога умершего физического лица исполняется его правопреемником, принявшим наследуемое имущество умершего, в пределах стоимости наследуемого имущества. При этом обязанность по уплате штрафов и пени не переходит в порядке правопреемства. Вместе с тем полное исключение данного положения само по себе не свидетельствует об отказе законодателя от самой идеи налогового правопреемства в отношении физических лиц, а могло быть обусловлено на том этапе отсутствием регламентации наследственного правопреемства в Гражданском кодексе РФ.

## **§ 2. Проблемы возврата наследнику налога, излишне уплаченного наследодателем**

Итак, в судебной практике[[95]](#footnote-95) и доктрине[[96]](#footnote-96) поднимается проблема того, что Налоговый Кодекс РФ не регулирует вопросов наследственного правопреемства физических лиц в части возврата правопреемнику излишне уплаченного (взысканного) правопредшественником (с правопредшественника) налога. В судебной практике данный вывод имеет место в делах, связанных с оценкой допустимости возврата излишне уплаченного НДФЛ в результате неполучения наследодателем при жизни имущественного налогового вычета по НДФЛ. Помимо этого, аналогичная проблема возникает также в ситуации отказа налоговых органов от возврата излишне уплаченного транспортного налога[[97]](#footnote-97), а также налога на имущество физических лиц[[98]](#footnote-98).

Интересно, что если в отношении НДФЛ в Налоговом кодексе РФ отсутствуют указания на переход задолженности к наследникам, то в отношении транспортного налога и налога на имущество физических лиц в НК РФ содержится прямое указание на такой переход задолженности. Таким образом, можно констатировать проблему того, что положения Налогового кодекса РФ не допускают возможности возврата излишне уплаченного налога наследниками не только в отношении подоходного налога, но и в отношении поимущественных налогов, несмотря на переход к ним обязанности по погашению недоимки правопредшественника по таким налогам.

Пробел в регулировании законодательства о налогах и сборах, на который обращается внимание в судебной практике и доктрине, разрешается на практике не в пользу налогоплательщика. Данный пробел усматривается в том, что в отношении ряда имущественных налогов прямо закреплено, что обязанность по их уплате прекращается смертью физического лица и задолженность переходит к его наследникам. В то же время остаются не урегулированными вопросы о судьбе переплат по соответствующим налогам, которые имели место при жизни наследодателя, поэтому на практике соответствующие проблемы решаются на основе обращения к нормам гражданского законодательства.

Суды, как правило, предлагают в обоснование своих выводов следующие аргументы:

- в состав наследства входят принадлежавшие наследодателю на день открытия наследства вещи, иное имущество, в том числе имущественные права и обязанности (ст. 1112 ГК РФ);

- в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным правоотношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством;

- согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ и ст. 1112 ГК РФ в состав наследства входит только имущество, в том числе и права, принадлежавшие наследодателю на гражданско-правовых основаниях, следовательно, право на получение налогового вычета не наследуется.

- налоговое законодательство не содержит ограничений для получения налогового вычета наследниками после смерти налогоплательщика, если при жизни наследодатель воспользовался своим правом на получение имущественного налогового вычета.

Судебная практика выработала критерий, основанный на п. 7 ст. 220 НК РФ, который предусматривает, что имущественные налоговые вычеты НДФЛ предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Тем самым налогоплательщик вправе получить имущественный налоговый вычет только в случае, если он соблюдает заявительный порядок его получения (далее – формальное основание получения имущественного вычета НДФЛ, формальное основание). Данное регулирование направлено на то, чтобы налоговый орган, принимающий решение о предоставлении вычета по НДФЛ, мог идентифицировать лицо (наследника), которому будет предоставлен вычет, а также проверить соблюдение им необходимых условий для получения вычета.

Норма, устанавливающая формальное основание получения имущественного вычета по НДФЛ, по мнению Конституционного Суда РФ, регулирует «общие вопросы процедурного характера»[[99]](#footnote-99), однако на практике является краеугольным камнем при решении вопроса о предоставлении права на имущественный налоговый вычет, если право на имущественный налоговый вычет сформировалось. При этом Конституционный Суд РФ также отмечает, что право на получение имущественного налогового вычета связывается не только с фактом несения расходов, но и с приобретением объекта, в отношении которого предоставляется имущественный налоговый вычет, что необходимо для документального подтверждения права на получение имущественного налогового вычета.[[100]](#footnote-100)

Таким образом, необходимо разграничивать основание возникновение права на получение имущественного налогового вычета по НДФЛ (материальное основание) и основание для реализации этого права, связываемое с подачей налоговой декларации (формальное основание). Суды, руководствуясь формальным основанием для получения имущественного вычета по НДФЛ, оценивают право наследника на получение соответствующего вычета в зависимости от того, заявлял наследодатель о предоставлении ему имущественного налогового вычета или нет. Если наследодатель соответствующее право на вычет не заявлял, наследникам отказывают в праве на получение излишне уплаченного наследодателем налога в составе наследственной массы. В то время как материальное основание остается вне анализа или оказывается несущественным при разрешении вопроса о праве на возврат излишне уплаченного налога. Неполученный наследодателем имущественный налоговый вычет признается излишне уплаченным налогом, а реализация им права на получение налогового вычета становится основанием для возникновения права на возврат уплаченного налога.[[101]](#footnote-101)

Представляется, что выявленный пробел в налоговом регулировании должен быть устранен, а право наследников на возврат излишне уплаченного наследодателем налога должно получить законодательное закрепление.

Вопросы правопреемства в отношении переплаты налога урегулированы в отношении правопреемников при реорганизации юридических лиц (ст. 50 НК РФ). Однако, возможно ли принимать во внимание положения, регулирующие правопреемство при реорганизации юридических лиц при правопреемстве в рамках наследования? Представляется, что в данной ситуации имеются основания для того, чтобы прибегнуть к аналогии закона.

Под аналогией закона понимается разрешение конкретной ситуации путем применения нормы закона, регулирующей сходные отношения. Возможность применения аналогии закона предусмотрена рядом нормативных актов (п. 1 ст. 6, ч. 2 ст. 421 ГК РФ, ст. 5 СК РФ, ч. 1 ст. 7 ЖК РФ, ч. 3 ст. 11 ГПК РФ, ч. 5 ст. 3 АПК РФ, ч. 4 ст. 2 КАС РФ). Из анализа указанных норм следует, что для применения аналогии закона должны одновременно соблюдаться следующие условия:

* отношения прямо не урегулированы законодательством или соглашением сторон и отсутствует применимый к ним обычай (если обычай является источником права для этого вида отношений);
* имеется законодательство, регулирующее сходные отношения;
* применение аналогии закона не противоречит существу отношений.

Итак, пробел в праве подтверждается сложившейся судебной практикой, которая указывает, что Налоговый кодекс РФ не регулирует вопросы наследственного правопреемства физических лиц в отношении излишне уплаченного (взысканного) налога. При этом в Налоговом кодексе РФ содержится регулирование сходных отношений: в рамках наследства и в рамках реорганизации имеет место универсальное правопреемство. Также применение аналогии закона не противоречит существу отношений, так как в данной ситуации мы анализируем правопреемство при наследовании в отношении права на возврат налога, а положения ст. 50 НК РФ регулируют аналогичные положения.

Помимо этого, для разрешения вопроса о допустимости применения аналогии закона в законодательстве о налогах и сборах можно также непосредственно к процессуальному законодательству, в рамках которого будет рассматриваться спор между налогоплательщиком физическим лицом и налоговым органом. Так, ГПК РФ устанавливает, что в случае отсутствия норм права, регулирующих спорное отношение, суд применяет нормы права, регулирующие сходные отношения (аналогия закона) (ч. 3 ст. 11 ГПК). Следовательно, при разрешении спора об отказе в возврате излишне уплаченного налога можно применить соответствующие положения ГПК РФ.

Судебная практика в отношении возможности применения аналогии закона в налоговых правоотношениях неоднозначна. С одной стороны, Высший Арбитражный Суд РФ указал, что налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии[[102]](#footnote-102), с другой судебная практика, в том числе и практика самого Высшего Арбитражного Суда РФ допускает возможность применения аналогии закона в рамках законодательства о налогах и сборах[[103]](#footnote-103).

Верховный Суд РФ, в свою очередь, также допускает возможность применения аналогии закона при регулировании вопросов, возникающих в связи с применением законодательства о налогах и сборах[[104]](#footnote-104).

Наиболее интересным является то, что Верховный Суд РФ допускает применение аналогии закона в ситуации отсутствия в Налоговом кодексе РФ правил исчисления срока взыскания задолженности в случае отмены судебного приказа за счет денежных средств с организаций и ИП, опираясь в данном случае на положения о взыскании данных сумм с физических лиц. Таким образом, можно сделать вывод, что Верховный Суд РФ не исключает применение к организациям по аналогии тех правил, которые действуют в отношении физических лиц. Представляется, что это не исключает возможности применения отдельных положений, регламентирующих правила правопреемства при реорганизации юридических лиц по аналогии к переходу прав и обязанностей налогоплательщика при смерти, когда это не противоречит сущности соответствующих отношений.

В практике рассмотрения споров о допустимости возврата наследникам сумм излишне уплаченных (взысканных) наследодателем (с наследодателя) налогов суды не допускают применения положений, регулирующих возврат налога правопреемниками юридических лиц (п. 10 ст. 50 НК РФ).[[105]](#footnote-105) При этом, суды, констатируя пробел в регулировании наследственного правопреемства в Налоговом кодексе РФ, указывая на невозможность перехода к наследнику права на возврат налога и ссылаясь на норму п. 10 ст. 50 НК РФ как на норму, которая регулирует сходные отношения, тем не менее, ее не применяют.

Руководствуясь положениями процессуального законодательства, а также судебной практикой, которая допускает применение аналогии закона в рамках налоговых правоотношений, представляется возможным сделать вывод о том, что ввиду констатации пробела в регулировании наследственного налогового правопреемства в части права наследника на возврат излишне уплаченного наследодателем налога, следует признать допустимым применение аналогии закона с целью восполнения пробела в регулировании.

П. 1 ст. 50 НК РФ устанавливает общую конструкцию правопреемства применительно к реорганизации юридических лиц: обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном ст. 50 НК РФ. Эта конструкция соответствует общепринятому пониманию универсального правопреемства: обязанность по уплате налога исполняется его правопреемником. Положения ст. 50 НК РФ устанавливают детальное регулирование перехода прав и обязанностей правопредшественника к правопреемнику. Так, на правопреемника возлагается обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица, а также штрафов и пеней вне зависимости от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей (п. 2 ст. 50 НК РФ). При этом правопреемник при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате налогов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 50 НК РФ). Помимо этого, излишне уплаченная юридическим лицом или излишне взысканная сумма подлежит зачету при наличии недоимки или возврату в случае, когда недоимка отсутствует (п. 10 ст. 50 НК РФ).

Представляется, что данное регулирование, основанное на концепции универсального правопреемства, в полной мере отвечает интересам налогоплательщика и государства, обеспечивает баланс частных и публичных интересов. Это проявляется в том, что, с одной стороны, обязанность по уплате налога исполняется правопреемником, чем удовлетворяется публичный интерес, а правопреемник при исполнении обязанности по уплате налога пользуется всеми правами правопредшественника, в том числе вправе возвратить излишне уплаченный налог.

Судебная практика, как уже отмечалось, исходит из того, что право на возврат НДФЛ возникает у наследника только в том случае, если наследодатель при жизни реализовал право на получение имущественного вычета НДФЛ путем подачи декларации (п. 7 ст. 220 НК РФ) или соответствующего заявления работодателю (п. 8 ст. 220 НК РФ).

Обращаясь к сущности универсального (наследственного) правопреемства, историческому толкованию налогового правопреемства в отношении физических лиц, а также положениям, которые регулируют схожие правоотношения, вряд ли можно согласиться с судебной практикой, которая блокирует право наследника (правопреемника) на возврат НДФЛ, если наследодателем право на получение имущественного налогового вычета по НДФЛ не было реализовано.

Следует также обратить внимание, что законодательство о налогах и сборах допускает переход задолженности по уплате налога только в отношении налогов, предметом которых является имущество (земельный налог, транспортный налог, налог на имущество физических лиц) (пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ). Однако, в отношении НДФЛ аналогичного регулирования не предусмотрено.

Понятие «задолженность» необходимо трактовать во взаимосвязи с другими нормами Налогового кодекса РФ. Так, НК РФ устанавливает понятие «недоимка» для обозначения задолженности по уплате налога, под которой понимается сумма налога, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (ст. 11 НК РФ). В свою очередь, понятие «задолженность» используется в Налоговом кодексе РФ в отношении задолженности по пеням и штрафам (см., например, пп. 14 п. 1 ст. 31, п. 4 ст. 49 НК РФ, п. 10 ст. 50 НК РФ, ст. 59 НК РФ и др.). Формулировка «задолженность по налогу» используется только в п. 4 ст. 69 НК РФ, где раскрывается содержание требования об уплате налога. Представляется, что для целей определения содержания понятия «задолженность по налогу» пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ и п. 4 ст. 69 НК РФ необходимо толковать во взаимосвязи.

Таким образом, задолженность по уплате налога, о которой говорится в п. 4 ст. 69 НК РФ, указывается в налоговой декларации или налоговом уведомлении и исчисляется исходя из сумм налога, указанных в налоговой декларации или налоговом уведомлении[[106]](#footnote-106). Налоговое уведомление — это способ администрирования налогов. Это подтверждается, в том числе и позицией Конституционного Суда РФ, который указывает, что налоговое уведомление — это механизм реализации налогоплательщиками налоговой обязанности и контроля за ее исполнением[[107]](#footnote-107).

В плане правовой природы требования об уплате налога имеет место ряд позиций высших судебных органов. В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ[[108]](#footnote-108) разъяснено, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера. Взыскание налога - длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст. ст. 46 и 47 НК РФ.

Конституционный Суд РФ[[109]](#footnote-109) указал, что требование налогового органа об уплате налога является мерой государственного принуждения, которая, в свою очередь, также обеспечена мерами государственного принуждения (обращение взыскания на денежные средства и иное имущество налогоплательщика, приостановление операций по его счетам в банке). В других Определениях Конституционным Судом РФ[[110]](#footnote-110) разъяснено, что в правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов включены, прежде всего, предусмотренные Налоговым кодексом РФ средства административного (налогового) характера: направление налогоплательщику требования об уплате налога (ст. 69) и обращение взыскания на денежные средства на счетах в банках и иное имущество налогоплательщика (ст. ст. 46 и 47).

Итак, земельный налог, транспортный налог и налог на имущество физических лиц являются налогами, в отношении которых уплата налога осуществляется на основании налогового уведомления (п. 4 ст. 397 НК РФ, п. 3 ст. 363 НК РФ, п. 2 ст. 409 НК РФ), а также налогами, в отношении которых предусмотрен переход задолженности наследникам в случае смерти (пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ).

Совпадение налогов, уплачиваемых на основании налогового уведомления и налогов, по которым задолженность переходит к наследникам налогоплательщика не случайно. Представляется, что такое регулирование установлено исключительно по той причине, что налоговые органы могут осуществлять администрирование соответствующих налогов как в отношении самих налогоплательщиков, так и в отношении их наследников, так как соответствующие объекты налогообложения подлежат государственной регистрации. Представляется, что отсутствие возможности налогового администрирования в отношении излишне уплаченного правопредшественником налога в ситуации наследственного налогового правопреемства не может рассматриваться как основание для отказа в получении возврата налога правопреемнику.

Также, представляется, что положения пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ должны толковаться с учетом того, что в отношении сферы прав частных субъектов налогового права (физических лиц, организаций), к которым, в том числе относится возврат излишне уплаченного (взысканного) налога, подлежит применению общедозволительный тип правового регулирования («дозволено все, что не запрещено»)[[111]](#footnote-111). Д. В. Винницкий также указывает, что данный тип правового регулирования в отношении прав частных субъектов налогового права должен быть ограничен следующим:

- во-первых, характер прав частных субъектов, в законодательстве о налогах и сборах непосредственно не закрепленных, но определенных согласно применяемому типу правового регулирования, не может противоречить общим налогово-правовым принципам;

- во-вторых, осуществление указанных прав не должно препятствовать надлежащему исполнению частными субъектами своих налоговых обязанностей;

- в-третьих, осуществление названных прав не должно влечь необходимость осуществления активных действий со стороны соответствующего властного участника правоотношения, не вытекающих из содержания его компетенции.

Соглашаясь с общедозволительным типом правового регулирования, следует сделать вывод, что положения пп. 3 п. 3 ст. 44 НК РФ должны толковаться следующим образом. Не только задолженность (пассив) по уплате имущественных налогов, но и право на возврат излишне уплаченного налога переходит к наследникам, так как запрета на переход данного права не предусмотрено.

# **Заключение**

В рамках данной работы, при разрешении правовых проблем, возникающих в рамках правопреемства в налоговых правоотношениях, были сделаны следующие выводы.

Принимая во внимание имущественный характер налоговых правоотношений, можно прийти к выводу о допустимости по общему правилу правопреемства в таких отношениях в рамках классической доктрины правопреемства. При этом, поскольку самостоятельность уплаты налога не свидетельствует о том, что обязанность по уплате налога является обязательством неразрывно связанным с личностью, можно сделать вывод, что ограничение правопреемства в налоговых правоотношениях по данному критерию недопустимо.

В отношении проблем правопреемства при реорганизации юридических лиц представляется важным признать, что в целях исключения ситуаций учреждения налогоплательщиком юридических лиц для целей выведения своих активов из-под налогообложения, в случае выявления этих целей, такое учреждение должно рассматриваться при определении налоговых последствий в качестве реорганизации.

Также, следует согласиться с подходом доктрины и судебной практики к разрешению проблемы в части признания перехода прав и обязанностей при реорганизации юридического лица в форме преобразования в ситуации применения специальных налоговых режимов. Поскольку в рамках соответствующего преобразования изменения прав и обязанностей юридического лица не происходит, то реорганизация в форме преобразования не должна приводить к утрате возможности применения специального налогового режима.

Что касается наследственного налогового правопреемства, следует признать, что оно относится к транслятивному правопреемству, поскольку предполагает полный переход прав и обязанностей от правопредшественника к правопреемнику. Наследник в рамках налоговых правоотношений встает на место наследодателя, заменяет его во всех налоговых правах и обязанностях по уплате налога (активах и пассивах), которые принадлежали наследодателю в момент открытия наследства, кроме прав и обязанностей (активов и пассивов), которые неразрывно связаны с личностью наследодателя, если только запрет относительно замены не вытекает из положений налогового закона.

При этом требование самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога по телеологическому содержанию не может восприниматься как указывающее на неразрывную связь такой обязанности с личностью. Следовательно, ограничение правопреемства, которое выражается в признании недопустимости правопреемства обязательств, неразрывно связанных с личностью, не должно быть распространено на обязанность по уплате налога.

Представляется, что остро возникшая на практике проблема оценки допустимости возврата наследнику излишне уплаченного наследодателем налога требует дифференцированного разрешения в зависимости от вида налога (подоходного или поимущественного налога).

В отношении поимущественных налогов, исходя из общедозволительного типа правового регулирования в части прав налогоплательщиков, пп.3 п.3 ст.44 НК РФ может быть истолкован как допускающий возврат излишне уплаченного наследодателем налога наследникам, поскольку отсутствует запрет на переход к ним такого права в условиях возложения обязанности по погашению налоговой задолженности наследодателя.

В отношении подоходного налога проблема не может быть разрешена аналогично поимущественным налогам вследствие исключения налоговым законом перехода обязанности по уплате задолженности по НДФЛ к наследникам. Следует отметить, что при реорганизации юридического лица налоговый закон предусматривают возможность перехода обязанности по уплате налога вместе с правами, которые корреспондируют данной обязанности. Таким образом, представляется, что в отсутствие перехода обязанности по уплате подоходного налога наследнику в случае смерти наследодателя, переход корреспондирующего данной обязанности права на возврат излишне уплаченного налога также не должен допускаться. В свою очередь, переход обязанности по погашению налоговой задолженности наследодателя к наследникам, предопределяет переход к ним также субъективного права на возврат излишне уплаченного наследодателем налога.

Отсутствие должной регламентации наследственного правопреемства в налоговом праве предопределяет обращение судов при разрешении соответствующих споров к положениям гражданского законодательства без учета специфики налоговых правоотношений, что не обеспечивает права частных субъектов. Восполнение пробела в регулировании путем толкования положений законодательства о налогах и сборах, а также путем применения аналогии налогового закона, позволяет прийти к выводу о наличии правовых оснований для возврата наследнику излишне уплаченного наследодателем поимущественного налога.

# **Библиография**

**Законодательство**

1. “Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)” от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СПС “КонсультантПлюс”
2. “Семейный кодекс Российской Федерации” от 29.12.1995 № 223-ФЗ // СПС “КонсультантПлюс”
3. “Жилищный кодекс Российской Федерации” от 29.12.2004 № 188-ФЗ // СПС “КонсультантПлюс”
4. “Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации” от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СПС “КонсультантПлюс”
5. “Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации” от 24.07.2002 № 95-ФЗ // СПС “КонсультантПлюс”
6. “Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации” от 08.03.2015 № 21-ФЗ // СПС “КонсультантПлюс”
7. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 15.04.2019) “Об акционерных обществах” // СПС “КонсультантПлюс”
8. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 23.04.2018) “Об обществах с ограниченной ответственностью” // СПС “КонсультантПлюс”

**Литература**

1. Правопреемство в российском праве: монография / Д. В. Носов; Перм. Гос. Нац. Исслед. Ун-т. – Пермь, 2013.
2. Цечоев В.К., Швандерова А.Р. Теория государства и права: учебник. М.: Прометей, 2017. 330 с. // СПС “КонсультантПлюс”
3. Поляков А. В., Тимошина Е. В. Общая теория права. Учебник. 2-е изд. – СПб.: Издательство С.-Петерб. гос. ун-та, 2015. – С. 372.
4. Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства. Учебник для юридических вузов и факультетов.-М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА М), 2000, С. 552
5. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2019. 592 с. // СПС “КонсультантПлюс”
6. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС “КонсультантПлюс”
7. Винницкий, Д. В. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2014. — 360 с.
8. Налоговое право. Общая часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / И. И. Кучеров [и др.] ; под ред. И. И. Кучерова. — Москва : Издательство Юрайт, 2014. — 760 с.
9. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. Ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001.
10. Винницкий Д. В., Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 321 с.
11. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. М. (автор главы Кобзарь-Фролова М.Н.): Проспект, 2019. 592 с. // СПС “КонсультантПлюс”
12. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. 528 с. // СПС “КонсультантПлюс”
13. Иванчак А.И. Гражданское право Российской Федерации: Общая часть (2-е изд., перераб. и доп.). - М.: “Статут”, 2018. - 271 с. // СПС «Гарант»
14. Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. - СПб.: Юридический центр-Пресс, 2010. - 472 с.
15. Шершеневич Г. Ф., Курс гражданского права.-Тула: Автограф, 2001.-720 с.: ил.-(Юридическое наследие), 616 с.
16. Финансовое право России: учебник / Ю. А. Крохина. – 4-е изд., перераб. И доп. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2014. – 720 с.
17. Гражданское право : учеб.: в 3 т. Т. 1 / Е. Н. Абрамова, Н. Н. Аверченко, Ю. В. Баугушева [и др.]; под ред. А. П. Сергеева. – М.: РГ-Пресс, 2010. - 1008 с.
18. Дигесты Юстиниана / Пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Полутом 2. М.: Статут, 2005. - 677 с.
19. Савиньи Ф. К. фон. Система современного римского права. Т. I / пер. с нем. Г. Жигулина; Под ред. О. Кутателадзе, В. Зубаря. – М.: Статут, 2011. 510 с.
20. Победоносцев К. П. Курс гражданского права: В трех томах. Том 2 / Под редакцией В. А. Томсинова. – М.: Издательство «Зерцало», 2003. – 656 с.
21. Серебровский В. И. Избранные труды по наследственному и страховому праву. Изд. 2-е, испр. М.: «Статут», 2003. – 558 с.
22. Черепахин Б. Б., Труды по гражданскому праву. М.: «Статут», 2001. – 479. (Классика российской цивилистики). С. 479.
23. Гражданское право: Учебник. В 2 т. / Под ред. Б.М. Гонгало. Т. 1. 2-е изд. перераб. и доп.– М.: Статут, 2017. – 511 с. // СПС “КонсультантПлюс”
24. Российское гражданское право: учебник: в 2 т. / В.С. Ем, И.А. Зенин, Н.В. Козлова и др.; отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2011. Т. 1. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. 958 с. (автор главы Е.А. Суханов) // СПС «КонсультантПлюс»
25. Суханов Е.А. Сравнительное корпоративное право. М.: Статут, 2014. 456 с. // СПС «КонсультантПлюс»
26. Право и экономическое развитие: проблемы государственного регулирования экономики: монография / В.К. Андреев, Л.В. Андреева, К.М. Арсланов и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. М.: Юстицинформ, 2017. 432 с.
27. Габов А.В. Теория и практика реорганизации (правовой аспект). М.: Статут, 2014. 880 с. // СПС “КонсультантПлюс”
28. Нуждин Т.А. Комбинированная реорганизация коммерческих организаций: монография. М.: Юстицинформ, 2018. 262 с. // СПС “КонсультантПлюс”

**Статьи**

1. Понятие “имущественные отношения” и проблемы налогового права /А. А. Иванов. //Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации . -2009. - № 1. - С. 78
2. Борисов А.М. К вопросу о содержании правоотношения // Административное и муниципальное право. 2014. № 11. С. 1125 - 1132. // СПС “КонсультантПлюс”
3. Крашенинников Е.А. Заметки о конститутивном правопреемстве // Вещные права: система, содержание, приобретение: Сб. науч. тр. в честь проф. Б.Л. Хаскельберга / Под ред. Д.О. Тузова. М.: Статут, 2008. С. 83 - 87. // СПС “КонсультантПлюс”
4. Байбак В.В., Ильин А.В., Карапетов А.Г., Павлов А.А., Сарбаш С.В. Комментарий к Постановлению Пленума ВС РФ от 21.12.2017 № 54 “О некоторых вопросах применения положений главы 24 Гражданского кодекса Российской Федерации о перемене лиц в обязательстве на основании сделки” // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2018. № 2. С. 36 - 92; № 3. С. 80 - 137. // СПС “КонсультантПлюс”
5. Статья: Ограничения перехода прав кредитора другим лицам (Новоселова Л.А.) // СПС “КонсультантПлюс”
6. Ягельницкий А.А. К вопросу о неразрывной связи права с личностью: преемство в праве требовать компенсации морального вреда и вреда, причиненного жизни или здоровью // Вестник гражданского права. 2013. № 2. С. 60 - 91. // СПС “КонсультантПлюс”
7. Власова А.С., Лошкарева М.Е., Удалова Н.М. Юридическое лицо и его ответственность: от фикции к реальному субъекту правоотношений // Закон. 2018. № 4. С. 120 - 134. // СПС “КонсультантПлюс”
8. Суханов Е.А. О преобразовании юридического лица. Комментарий к Определению судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.07.2016 № 310-КГ16-1802 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2016. № 10; // СПС “КонсультантПлюс”
9. Дергачев С.А. Правопреемство специальных прав налогоплательщика при реорганизации в форме преобразования // Налоги. 2016. № 6. С. 11 - 14. // СПС “КонсультантПлюс”

**Практика Конституционного Суда РФ**

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П “По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Торговый дом “Камснаб” // СПС “КонсультантПлюс”
2. Определение Конституционного Суда РФ от 02.11.2006 № 444-О “По жалобе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки Астаховой Ирины Александровны положением подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
3. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 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” // СПС “КонсультантПлюс”
4. Определение Конституционного Суда РФ от 02.07.2009 № 756-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мешалкиной Любови Сергеевны на нарушение ее конституционных прав частями второй и третьей статьи 1112 Гражданского кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
5. Определение Конституционного Суда РФ от 18.10.2012 № 1947-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кулешовой Марии Пантелеевны на нарушение ее конституционных прав положениями части 2 статьи 6 Федерального закона “О компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок”, статей 151 и 208 Гражданского кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
6. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 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” // СПС “КонсультантПлюс”
7. 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”
8. Определение Конституционного Суда РФ от 29.01.2015 № 200-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Ульяновскнефть” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
9. Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 735-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Краснощекова Евгения Геннадьевича на нарушение его конституционных прав пунктом 4 статьи 52 и пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации, а также приказом Федеральной налоговой службы “Об утверждении формы налогового уведомления” // СПС “КонсультантПлюс”
10. Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О “По жалобе федерального государственного унитарного предприятия “123 Авиационный ремонтный завод” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
11. Определение Конституционного Суда РФ от 05.03.2009 № 470-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лашина Владимира Алексеевича на нарушение его конституционных прав статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации”, Определение Конституционного Суда РФ от 17.12.2009 № 1644-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Мейтеса Евгения Мироновича на нарушение его конституционных прав статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
12. Определение Конституционного Суда РФ от 28.06.2018 № 1638-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Маслова Максима Александровича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 88 и пунктом 7 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”
13. Определение Конституционного Суда РФ от 25.09.2014 № 2014-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Балашовой Светланы Сергеевны на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс”

**Судебная практика ВС РФ**

1. “Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства” (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016) (ред. от 26.12.2018) // СПС «КонсультантПлюс»
2. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17.11.2015 № 50 “О применении судами законодательства при рассмотрении некоторых вопросов, возникающих в ходе исполнительного производства” // СПС “КонсультантПлюс”
3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22.11.2016 № 54 “О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации обязательствах и их об исполнении” // СПС “КонсультантПлюс”
4. “Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства” (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018) // СПС “КонсультантПлюс”
5. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.04.2018 № 309-КГ17-21454 по делу № А47-164/2017 // СПС “КонсультантПлюс”
6. Определение Верховного Суда РФ от 15.06.2018 № 304-ЭС18-7038 по делу № А27-7912/2016 // СПС “КонсультантПлюс”
7. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.01.2019 № 306-КГ18-17376 по делу № А12-7582/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
8. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 22.01.2019 № 305-КГ18-17885 по делу № А40-250765/2017 // СПС “КонсультантПлюс”
9. Определение Верховного Суда РФ от 17.12.2018 № 306-КГ18-17376 по делу № А12-7582/2018 // СПС “КонсультантПлюс”

**Судебная практика ВАС РФ**

1. Определение ВАС РФ от 19 декабря 2007 г. № 16978/07 // СПС “КонсультантПлюс”
2. Определение ВАС РФ от 10.12.2012 № ВАС-15656/12 по делу № А19-14792/2011 // СПС “КонсультантПлюс”
3. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 по делу № А03-13136/03-3 // СПС “КонсультантПлюс”
4. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 № 41 // СПС “КонсультантПлюс”
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 13986/12 по делу № А56-47243/2011 // СПС “КонсультантПлюс”

**Судебная практика арбитражных судов**

1. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 октября 2007 г. по делу № А46-20865/2006 // СПС “КонсультантПлюс”
2. Постановление ФАС Поволжского округа от 14 июня 2007 г. по делу № А65-1156/06, Определение ВАС РФ от 3 апреля 2008 г. № 17795/07 // СПС “КонсультантПлюс”
3. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 сентября 2007 г. по делу № А42-1133/2007 // СПС “КонсультантПлюс”
4. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 апреля 2007 г. по делу № А56-46035/2006 // СПС “КонсультантПлюс”
5. Постановление ФАС Московского округа от 25.03.2014 № Ф05-733/2014 по делу № А40-123800/12 // СПС “КонсультантПлюс”
6. Постановление ФАС Московского округа от 27.12.2013 № Ф05-14855/2013 по делу № А40-13154/13-91-47 // СПС “КонсультантПлюс”
7. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.05.2012 № 18АП-3276/2012 по делу № А76-21134/2011 // СПС “КонсультантПлюс”
8. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 13.07.2015 № 05АП-5260/2015 по делу № А51-1087/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
9. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.06.2015 № Ф05-6788/2015 по делу № А40-75034/13 // СПС “КонсультантПлюс”
10. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.03.2011 по делу № А27-7891/2010 // СПС “КонсультантПлюс”
11. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.07.2012 по делу № А42-4813/2011 // СПС “КонсультантПлюс”
12. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.07.2012 по делу № А19-14792/2011 // СПС “КонсультантПлюс”
13. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.02.2019 № Ф09-5753/18 по делу № А60-32750/2016 // СПС “КонсультантПлюс”
14. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 29.08.2018 № Ф09-4681/18 по делу № А71-12562/2015 // СПС “КонсультантПлюс”

**Практика судов общей юрисдикции**

1. Апелляционное определение Челябинского областного суда от 12.03.2015 по делу № 11-2606/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
2. Решение Бугульминского городского суда Республики Татарстан от 25.03.2019 по делу № 2-399/2019~М-177/2019 // СПС “КонсультантПлюс”
3. Решение Геленджикского городского суда Краснодарского края от 19.03.2019 по делу № 2-781/2019~М-620/2019 // СПС “КонсультантПлюс”
4. Решение Вышневолоцкого городского суда Тверской области от 12.03.2019 по делу № 2-199/2019~М-42/2019 // СПС “КонсультантПлюс”
5. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 08.11.2018 по делу № 33-19820/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
6. Решение Октябрьского районного суда города Омска от 10.01.2019 по делу № 2-166/2019(2-3742/2018;)~М-3877/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
7. Решение Ленинского районного суда города Нижнего Тагила от 25.12.2018 по делу № 2-2376/2018~М-2402/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
8. Решение Кировского районного суда города Уфы от 12.12.2018 по делу № 2-8367/2018~М-7988/18 // СПС “КонсультантПлюс”
9. Решение Кировского районного суда города Уфы от 12.12.2018 по делу № 2-8367/2018~М-7988/18 // СПС “КонсультантПлюс”
10. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 08.11.2018 по делу № 33-19820/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
11. Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 13.09.2018 по делу № 33-13631/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
12. Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 20.09.2018 по делу № 33-13945/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
13. Апелляционное определение Ульяновского областного суда от 09.04.2013 по делу № 33-1255/2013 // СПС “КонсультантПлюс”
14. Решение Ленинского районного суда города Владивостока от 26.10.2015 по делу № 2-6282/2015~М-5770/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
15. Решение Альметьевского городского суда Республики Татарстан от 26.09.2016 по делу № 2А-4882/2016~М-5134/2016 // СПС “КонсультантПлюс”
16. Апелляционное определение Ульяновского областного суда от 09.04.2013 по делу № 33-1255/2013 // СПС “КонсультантПлюс”
17. Решение Воткинского районного суда Удмуртской Республики от 15.06.2015 по делу № 2-993/2015~М-814/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
18. Решение Невского районного суда города Санкт-Петербурга от 16.01.2018 по делу № 2-1221/2018(2-7878/2017;)~М-8531/2017 // СПС “КонсультантПлюс”
19. Решение Вологодского районного суда Вологодской области от 30.05.2013 № 2-938.2013, Решение Советского районного суда города Омска от 06.10.2016 по делу № 2-4558/2016~М-4267/2016 // СПС “КонсультантПлюс”
20. Решение Верхнеуфалейского городского суда Челябинской области от 02.05.2017 по делу № 2А-144/2017~М-117/2017 // СПС “КонсультантПлюс”
21. Решение Чкаловского районного суда города Екатеринбурга от 21.08.2018 по делу № 2-3807/2018~М-2879/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
22. Решение Ленинского районного суда города Челябинска от 21.11.2014 по делу № 2-4777/2014~М-3974/2014 // СПС “КонсультантПлюс”
23. Апелляционное определение Курганского областного суда от 21.06.2012 по делу № 33-1276/2012 // СПС “КонсультантПлюс”
24. Решение Промышленного районного суда города Курска от 08.04.2016 по делу № 2-925/2016~М-763/2016 // СПС “КонсультантПлюс”
25. Апелляционное определение Тверского областного суда от 14.10.2015 по делу № 33-3684/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
26. Решение Якутского городского суда Республики Саха (Якутия) от 14.03.2019 по делу № 2А-2806/2019~М-1434/2019 // СПС “КонсультантПлюс”
27. Решение Ленинского районного суда города Нижнего Тагила от 25.12.2018 по делу № 2-2376/2018~М-2402/2018 // СПС “КонсультантПлюс”
28. Решение Альметьевского городского суда Республики Татарстан от 26.09.2016 по делу № 2А-4882/2016~М-5134/2016 // СПС “КонсультантПлюс”
29. Апелляционное определение Верховного суда Удмуртской Республики от 24.08.2015 по делу № 33-3097/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
30. Решение Воткинского районного суда Удмуртской Республики от 15.06.2015 по делу № 2-993/2015~М-814/2015 // СПС “КонсультантПлюс”
31. Апелляционное определение Пермского краевого суда от 08.10.2012 по делу № 33-8987 // СПС “КонсультантПлюс”

**Проекты законодательства**

1. Проект Налогового кодекса Российской Федерации № 98910809-2- I часть, принят в первом чтении Постановлением Государственной думы № 1575-II ГД // СПС “Гарант”
2. Проект Налогового кодекса Российской Федерации № 98910809-2- I часть, принят в первом чтении Постановлением Государственной думы № 2401-II ГД // СПС “Гарант”

**Разъяснения Минфина РФ**

1. Письмо Минфина РФ от 13 февраля 2015 г. № 03-11-06/2/6553 // СПС “КонсультантПлюс”
2. Письмо Минфина РФ от 24 февраля 2014 г. № 03-11-06/2/7608 // СПС “КонсультантПлюс”
3. Письмо Минфина РФ от 7 февраля 2012 г. № 03-11-06/2/22 // СПС “КонсультантПлюс”

**Электронные ресурсы:**

1. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by Article 17 of the Act of 17 July 2017 (Federal Law Gazette I p. 2541) [Электронный ресурс]: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\_ao/englisch\_ao.html#p0376

1. Понятие “имущественные отношения” и проблемы налогового права /А. А. Иванов. //Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. -2009. - № 1. - С. 78 [↑](#footnote-ref-1)
2. Правопреемство в российском праве: монография / Д. В. Носов; Перм. Гос. Нац. Исслед. Ун-т. – Пермь, 2013. – С.29 [↑](#footnote-ref-2)
3. Цечоев В.К., Швандерова А.Р. Теория государства и права: учебник. М.: Прометей, 2017. 330 с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Поляков А. В., Тимошина Е. В. Общая теория права. Учебник. 2-е изд. – СПб.: Издательство С.-Петерб. гос. ун-та, 2015. – С. 372 [↑](#footnote-ref-4)
5. Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства. Учебник для юридических вузов и факультетов.-М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА М), 2000, С. 503 [↑](#footnote-ref-5)
6. Там же, С. 507 [↑](#footnote-ref-6)
7. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС “КонсультантПлюс”. 2017. [↑](#footnote-ref-7)
8. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2019. 592 с. [↑](#footnote-ref-8)
9. Финансовое право России: учебник / Ю. А. Крохина. – 4-е изд., перераб. И доп. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2014. – С. 418 [↑](#footnote-ref-9)
10. Там же, С. 419 [↑](#footnote-ref-10)
11. П. 4 Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П “По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Торговый дом “Камснаб” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2014. – С. 137. [↑](#footnote-ref-12)
13. Налоговое право. Общая часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014.- С. 167 [↑](#footnote-ref-13)
14. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2014. – С. 140-141 [↑](#footnote-ref-14)
15. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. Ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. - С.30-31 (автор Введения М. В. Кустова) [↑](#footnote-ref-15)
16. Винницкий Д. В., Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – С. 137. [↑](#footnote-ref-16)
17. Там же, С. 135. [↑](#footnote-ref-17)
18. Понятие “имущественные отношения” и проблемы налогового права /А. А. Иванов. //Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации . -2009. - № 1. - С. 78 [↑](#footnote-ref-18)
19. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. М. (автор главы Кобзарь-Фролова М.Н.): Проспект, 2019. 592 с. // СПС “КонсультантПлюс”. [↑](#footnote-ref-19)
20. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. 528 с. // СПС “КонсультантПлюс”. [↑](#footnote-ref-20)
21. Иванчак А.И. Гражданское право Российской Федерации: Общая часть (2-е изд., перераб. и доп.). - М.: “Статут”, 2018. - 271 с. // СПС «Гарант» [↑](#footnote-ref-21)
22. Там же. [↑](#footnote-ref-22)
23. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС “КонсультантПлюс”. 2017; Худяков А.И. Избранные труды по финансовому праву. СПб., 2010. С. 456. [↑](#footnote-ref-23)
24. Нем.: Steuerschuldverhältnis, i.e., the legal relationship between the person owing the tax and the entity to which it accrues (state); Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by Article 17 of the Act of 17 July 2017 (Federal Law Gazette I p. 2541) [Электронный ресурс]: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0376> [↑](#footnote-ref-24)
25. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. :Издательство Юрайт, 2014. – С. 137-139 [↑](#footnote-ref-25)
26. Борисов А. М. К вопросу о содержании правоотношения // Административное и муниципальное право. 2014. № 11. С. 1125 - 1132. // СПС “КонсультантПлюс”. [↑](#footnote-ref-26)
27. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-27)
28. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата / Д. В. Винницкий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – С. 137. [↑](#footnote-ref-28)
29. Налоговое право. Общая часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014.- С. 185 [↑](#footnote-ref-29)
30. Финансовое право России: учебник / Ю. А. Крохина. – 4-е изд., перераб. И доп. – М. : Норма : ИНФРА-М, 2014. – С. 421 [↑](#footnote-ref-30)
31. П. 5 “Обзор судебной практики по вопросам, связанным с участием уполномоченных органов в делах о банкротстве и применяемых в этих делах процедурах банкротства” (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016) (ред. от 26.12.2018) // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-31)
32. Правопреемство в российском праве: монография / Д. В. Носов; Перм. Гос. Нац. Исслед. Ун-т. – Пермь, 2013. – С.49 [↑](#footnote-ref-32)
33. Гражданское право : учеб.: в 3 т. Т. 1 / Е. Н. Абрамова, Н. Н. Аверченко, Ю. В. Баугушева [и др.]; под ред. А. П. Сергеева. – М.: РГ-Пресс, 2010.-С. 120 [↑](#footnote-ref-33)
34. Там же, С. 120. [↑](#footnote-ref-34)
35. Правопреемство в российском праве: монография / Д. В. Носов; Перм. Гос. Нац. Исслед. Ун-т. – Пермь, 2013. – С.36 [↑](#footnote-ref-35)
36. Черепахин Б. Б., Труды по гражданскому праву. М.: «Статут», 2001. – 479. (Классика российской цивилистики). С. 399-400. [↑](#footnote-ref-36)
37. Крашенинников Е.А. Заметки о конститутивном правопреемстве // Вещные права: система, содержание, приобретение: Сб. науч. тр. в честь проф. Б.Л. Хаскельберга / Под ред. Д.О. Тузова. М.: Статут, 2008. С. 83 - 87. // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-37)
38. Дигесты Юстиниана / Пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Полутом 2. М.: Статут, 2005. С. 535. [↑](#footnote-ref-38)
39. Там же, 534. [↑](#footnote-ref-39)
40. Выражение, использованное римскими юристами классического периода, с точки зрения правопреемства в связи со смертью: оно было предназначено для подтверждения того, что преемник занял юридическую позицию покойного путем приобретения всего комплекса его юридических прав и обязанностей (<https://www.simone.it/newdiz/newdiz.php?action=view&id=190&dizionario=3>) [↑](#footnote-ref-40)
41. Савиньи Ф. К. фон. Система современного римского права. Т. I / пер. с нем. Г. Жигулина; Под ред. О. Кутателадзе, В. Зубаря. – М.: Статут, 2011. С. 485 [↑](#footnote-ref-41)
42. Там же. [↑](#footnote-ref-42)
43. Там же. [↑](#footnote-ref-43)
44. Там же, с. 486. [↑](#footnote-ref-44)
45. Шершеневич Г. Ф., Курс гражданского права.-Тула: Автограф, 2001.-720 с.: ил.-(Юридическое наследие), С. 616 [↑](#footnote-ref-45)
46. Там же. [↑](#footnote-ref-46)
47. Там же. [↑](#footnote-ref-47)
48. Победоносцев К. П. Курс гражданского права: В трех томах. Том 2 / Под редакцией В. А. Томсинова. – М.: Издательство «Зерцало», 2003. – 656 с. – (Серия «Русское юридическое наследие»). С. 238-239 [↑](#footnote-ref-48)
49. Серебровский В. И. Избранные труды по наследственному и страховому праву. Изд. 2-е, испр. М.: «Статут», 2003. – 558 с. (Классика российской цивилистики.). С. 68. [↑](#footnote-ref-49)
50. Там же, С. 64. [↑](#footnote-ref-50)
51. Черепахин Б. Б., Труды по гражданскому праву. М.: «Статут», 2001. – 479. (Классика российской цивилистики). С. 399-400. [↑](#footnote-ref-51)
52. п. 28 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17.11.2015 № 50 “О применении судами законодательства при рассмотрении некоторых вопросов, возникающих в ходе исполнительного производства” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-52)
53. См. § 2 Главы 3 [↑](#footnote-ref-53)
54. Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Г. А. Гаджиева по определению Конституционного Суда РФ от 02.11.2006 № 444-О “По жалобе Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации на нарушение конституционных прав гражданки Астаховой Ирины Александровны положением подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-54)
55. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 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” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-55)
56. П. 20 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 22.11.2016 № 54 “О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации обязательствах и их об исполнении” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-56)
57. См. § 2 Главы 3 [↑](#footnote-ref-57)
58. См. напр., Апелляционное определение Челябинского областного суда от 12.03.2015 по делу № 11-2606/2015 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-58)
59. Байбак В.В., Ильин А.В., Карапетов А.Г., Павлов А.А., Сарбаш С.В. Комментарий к Постановлению Пленума ВС РФ от 21.12.2017 № 54 “О некоторых вопросах применения положений главы 24 Гражданского кодекса Российской Федерации о перемене лиц в обязательстве на основании сделки” // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2018. № 2. С. 36 - 92; № 3. С. 80 - 137. // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-59)
60. Там же [↑](#footnote-ref-60)
61. Определение Конституционного Суда РФ от 02.07.2009 № 756-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мешалкиной Любови Сергеевны на нарушение ее конституционных прав частями второй и третьей статьи 1112 Гражданского кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-61)
62. Определение Конституционного Суда РФ от 18.10.2012 № 1947-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кулешовой Марии Пантелеевны на нарушение ее конституционных прав положениями части 2 статьи 6 Федерального закона “О компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок”, статей 151 и 208 Гражданского кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-62)
63. В высокоперсонифицированных требованиях характер связи кредитора и должника столь тесен, что личный характер отношений “перевешивает”, приводя к исключению права в отношении должника из имущественного оборота (см. напр., Статья: Ограничения перехода прав кредитора другим лицам (Новоселова Л.А.) // СПС «КонсультантПлюс»). [↑](#footnote-ref-63)
64. Ягельницкий А.А. К вопросу о неразрывной связи права с личностью: преемство в праве требовать компенсации морального вреда и вреда, причиненного жизни или здоровью // Вестник гражданского права. 2013. № 2. С. 60 - 91. // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-64)
65. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 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” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-65)
66. Гражданское право: Учебник. В 2 т. / Под ред. Б.М. Гонгало. Т. 1. 2-е изд. перераб. и доп.– М.: Статут, 2017. – 511 с. С.118 [↑](#footnote-ref-66)
67. П. 4 Постановления 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” [↑](#footnote-ref-67)
68. Российское гражданское право: учебник: в 2 т. / В.С. Ем, И.А. Зенин, Н.В. Козлова и др.; отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., стереотип. М.: Статут, 2011. Т. 1. Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права. 958 с. (автор главы Е.А. Суханов) // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-68)
69. Суханов Е.А. Сравнительное корпоративное право. М.: Статут, 2014. 456 с. // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-69)
70. Право и экономическое развитие: проблемы государственного регулирования экономики: монография / В.К. Андреев, Л.В. Андреева, К.М. Арсланов и др.; отв. ред. В.А. Вайпан, М.А. Егорова. М.: Юстицинформ, 2017. 432 с. (автор пар. 3 Юридические лица с участием государства О.А. Макарова) [↑](#footnote-ref-70)
71. П. 3 Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 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 с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева” [↑](#footnote-ref-71)
72. Власова А.С., Лошкарева М.Е., Удалова Н.М. Юридическое лицо и его ответственность: от фикции к реальному субъекту правоотношений // Закон. 2018. № 4. С. 120 - 134. // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-72)
73. См. § 2 Главы 3 [↑](#footnote-ref-73)
74. Определение Верховного Суда РФ от 15.06.2018 № 304-ЭС18-7038 по делу № А27-7912/2016 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-74)
75. Определение Конституционного Суда РФ от 29.01.2015 № 200-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Ульяновскнефть” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-75)
76. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 13.07.2015 № 05АП-5260/2015 по делу № А51-1087/2015 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-76)
77. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 10.06.2015 № Ф05-6788/2015 по делу № А40-75034/13, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.03.2011 по делу № А27-7891/2010 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-77)
78. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.07.2012 по делу № А42-4813/2011 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-78)
79. Габов А.В. Теория и практика реорганизации (правовой аспект). М.: Статут, 2014. 880 с. // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-79)
80. Определение ВАС РФ от 10.12.2012 № ВАС-15656/12 по делу № А19-14792/2011, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.07.2012 по делу № А19-14792/2011 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-80)
81. Определение Конституционного Суда РФ от 29.01.2015 № 200-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Ульяновскнефть” на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации” [↑](#footnote-ref-81)
82. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 15.04.2019) “Об акционерных обществах” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-82)
83. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 23.04.2018) “Об обществах с ограниченной ответственностью” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-83)
84. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 19.02.2019 № Ф09-5753/18 по делу № А60-32750/2016 (Определением Верховного Суда РФ от 12.04.2019 № 309-ЭС19-3938 отказано в передаче дела № А60-32750/2016 в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в порядке кассационного производства данного постановления), Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 29.08.2018 № Ф09-4681/18 по делу № А71-12562/2015 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-84)
85. Нуждин Т.А. Комбинированная реорганизация коммерческих организаций: монография. М.: Юстицинформ, 2018. 262 с. // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-85)
86. Суханов Е.А. О преобразовании юридического лица. Комментарий к Определению судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.07.2016 № 310-КГ16-1802 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2016. № 10 // СПС “КонсультантПлюс”. [↑](#footnote-ref-86)
87. Дергачев С.А. Правопреемство специальных прав налогоплательщика при реорганизации в форме преобразования // Налоги. 2016. № 6. С. 11 - 14. // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-87)
88. Письма Минфина РФ от 13 февраля 2015 г. № 03-11-06/2/6553, от 24 февраля 2014 г. № 03-11-06/2/7608, от 7 февраля 2012 г. № 03-11-06/2/22 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-88)
89. Определение ВАС РФ от 19 декабря 2007 г. № 16978/07; Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 октября 2007 г. по делу № А46-20865/2006; Постановление ФАС Поволжского округа от 14 июня 2007 г. по делу № А65-1156/06, Определение ВАС РФ от 3 апреля 2008 г. № 17795/07; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 сентября 2007 г. по делу № А42-1133/2007; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 апреля 2007 г. по делу № А56-46035/2006 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-89)
90. п. 2 “Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства” (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018), Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.04.2018 № 309-КГ17-21454 по делу № А47-164/2017 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-90)
91. Проект Налогового кодекса Российской Федерации № 98910809-2- I часть, принят в первом чтении Постановлением Государственной думы № 1575-II ГД // СПС «Гарант» [↑](#footnote-ref-91)
92. Шершеневич Г. Ф., Курс гражданского права.-Тула: Автограф, 2001.-720 с.: ил.-(Юридическое наследие), С. 616 [↑](#footnote-ref-92)
93. Винницкий Д.В. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2018, С. 137 [↑](#footnote-ref-93)
94. Проект Налогового кодекса Российской Федерации № 98910809-2- I часть, принят в первом чтении Постановлением Государственной думы № 2401-II ГД // СПС «Гарант» [↑](#footnote-ref-94)
95. Решение Бугульминского городского суда Республики Татарстан от 25.03.2019 по делу № 2-399/2019~М-177/2019, Решение Геленджикского городского суда Краснодарского края от 19.03.2019 по делу № 2-781/2019~М-620/2019, Решение Вышневолоцкого городского суда Тверской области от 12.03.2019 по делу № 2-199/2019~М-42/2019, Апелляционное определение Свердловского областного суда от 08.11.2018 по делу № 33-19820/2018, Решение Октябрьского районного суда города Омска от 10.01.2019 по делу № 2-166/2019(2-3742/2018;)~М-3877/2018, Решение Ленинского районного суда города Нижнего Тагила от 25.12.2018 по делу № 2-2376/2018~М-2402/2018, Решение Кировского районного суда города Уфы от 12.12.2018 по делу № 2-8367/2018~М-7988/18, Решение Кировского районного суда города Уфы от 12.12.2018 по делу № 2-8367/2018~М-7988/18, Апелляционное определение Свердловского областного суда от 08.11.2018 по делу № 33-19820/2018, Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 13.09.2018 по делу № 33-13631/2018, Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 20.09.2018 по делу № 33-13945/2018, Апелляционное определение Ульяновского областного суда от 09.04.2013 по делу № 33-1255/2013, Решение Ленинского районного суда города Владивостока от 26.10.2015 по делу № 2-6282/2015~М-5770/2015, Решение Альметьевского городского суда Республики Татарстан от 26.09.2016 по делу № 2А-4882/2016~М-5134/2016, Апелляционное определение Ульяновского областного суда от 09.04.2013 по делу № 33-1255/2013, Решение Воткинского районного суда Удмуртской Республики от 15.06.2015 по делу № 2-993/2015~М-814/2015, Решение Невского районного суда города Санкт-Петербурга от 16.01.2018 по делу № 2-1221/2018(2-7878/2017;)~М-8531/2017, Решение Вологодского районного суда Вологодской области от 30.05.2013 № 2-938.2013, Решение Советского районного суда города Омска от 06.10.2016 по делу № 2-4558/2016~М-4267/2016, Решение Верхнеуфалейского городского суда Челябинской области от 02.05.2017 по делу № 2А-144/2017~М-117/2017, Решение Чкаловского районного суда города Екатеринбурга от 21.08.2018 по делу № 2-3807/2018~М-2879/2018, Решение Ленинского районного суда города Челябинска от 21.11.2014 по делу № 2-4777/2014~М-3974/2014, Апелляционное определение Курганского областного суда от 21.06.2012 по делу № 33-1276/2012, Решение Промышленного районного суда города Курска от 08.04.2016 по делу № 2-925/2016~М-763/2016, Апелляционное определение Тверского областного суда от 14.10.2015 по делу № 33-3684/2015 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-95)
96. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-96)
97. См. напр., Решение Якутского городского суда Республики Саха (Якутия) от 14.03.2019 по делу № 2А-2806/2019~М-1434/2019 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-97)
98. См. напр., Апелляционное определение Пермского краевого суда от 08.10.2012 по делу № 33-8987 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-98)
99. Определение Конституционного Суда РФ от 28.06.2018 № 1638-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Маслова Максима Александровича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 88 и пунктом 7 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-99)
100. Определение Конституционного Суда РФ от 25.09.2014 № 2014-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Балашовой Светланы Сергеевны на нарушение ее конституционных прав положениями статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-100)
101. См. напр., Решение Ленинского районного суда города Нижнего Тагила от 25.12.2018 по делу № 2-2376/2018~М-2402/2018 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-101)
102. П. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 № 41 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-102)
103. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 13986/12 по делу № А56-47243/2011, Постановление ФАС Московского округа от 25.03.2014 № Ф05-733/2014 по делу № А40-123800/12, Постановление ФАС Московского округа от 27.12.2013 № Ф05-14855/2013 по делу № А40-13154/13-91-47, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.05.2012 № 18АП-3276/2012 по делу № А76-21134/2011 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-103)
104. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.01.2019 № 306-КГ18-17376 по делу № А12-7582/2018, Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 22.01.2019 № 305-КГ18-17885 по делу № А40-250765/2017, Определение Верховного Суда РФ от 17.12.2018 № 306-КГ18-17376 по делу № А12-7582/2018 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-104)
105. Решение Альметьевского городского суда Республики Татарстан от 26.09.2016 по делу № 2А-4882/2016~М-5134/2016, Апелляционное определение Верховного суда Удмуртской Республики от 24.08.2015 по делу № 33-3097/2015, Решение Воткинского районного суда Удмуртской Республики от 15.06.2015 по делу № 2-993/2015~М-814/2015, Апелляционное определение Пермского краевого суда от 08.10.2012 по делу № 33-8987 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-105)
106. См. напр., п. 50 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-106)
107. Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 735-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Краснощекова Евгения Геннадьевича на нарушение его конституционных прав пунктом 4 статьи 52 и пунктом 6 статьи 69 Налогового кодекса Российской Федерации, а также приказом Федеральной налоговой службы “Об утверждении формы налогового уведомления” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-107)
108. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.03.2005 № 13592/04 по делу № А03-13136/03-3 // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-108)
109. Определение Конституционного Суда РФ от 27.12.2005 № 503-О “По жалобе федерального государственного унитарного предприятия “123 Авиационный ремонтный завод” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 4 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-109)
110. Определение Конституционного Суда РФ от 05.03.2009 № 470-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лашина Владимира Алексеевича на нарушение его конституционных прав статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации”, Определение Конституционного Суда РФ от 17.12.2009 № 1644-О-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Мейтеса Евгения Мироновича на нарушение его конституционных прав статьей 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации” // СПС “КонсультантПлюс” [↑](#footnote-ref-110)
111. Винницкий Д. В., Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – С. 168-169. [↑](#footnote-ref-111)