

Богданов Д.В.

## НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ ШТРАФОВ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА В ФОРМЕ ПРИСОЕДИНЕНИЯ

*Аннотация:* В настоящей статье рассмотрены нормативные и практические проблемы, возникающие при уплате штрафа в результате привлечения виновного в совершении налогового правонарушения юридического лица при его реорганизации в форме присоединения. Автор указывает на необходимость усовершенствования законодательства в данной сфере.

*Review:* This article includes analysis of normative and practical problems appearing in cases of payment of fines for tax violations of a legal entity, when such an entity is reorganized via acquisition. The author points out the need to improve legislation in this sphere.

*Ключевые слова:* Налоги и налогообложение, ответственность, штраф, пени, реорганизация, правопреемник, обязанность, правонарушение, бюджет, решение

*Keywords:* taxes and taxation, responsibility, fine, penalties, reorganization, legal successor, responsibility, offence, budget, decision.

Особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица установлены положениями ст. 50 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс).

Общественные отношения, возникающие в рассматриваемой сфере, регулируются нормами налогового и гражданского права.

Важно обратить внимание на условие в части уплаты правопреемником штрафов за нарушение законодательства о налогах и сборах реорганизованным юридическим лицом. Закон возлагает на правопреемника обязанность по уплате штрафа, в отличие от налога и пени, только если он наложен до завершения реорганизации юридического лица.

Следует отметить, что налоговые органы не всегда учитывают это условие, на что

всегда обращают внимание суды и признают недействительными соответствующие решения налоговых органов.

Согласно ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах, а обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика или плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора<sup>1</sup>. Исходя из буквального толкования

<sup>1</sup> «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ // «Российская газета». № 148-149. 06.08.1998

ст. 44 НК РФ следует, что в общей части НК РФ не содержится указания на единственное юридическое основание возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов.

Абзацем 2 п. 2 ст. 50 НК РФ установлено, что на правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него настоящей статьей обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом для налогоплательщиков.

При этом, положениями гражданского законодательства, установлена следующая особенность при реорганизации юридического лица, в форме присоединения: так, согласно п. 4 ст. 57 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица<sup>2</sup>.

Исходя из вышеизложенных положений НК РФ и ГК РФ, для возникновения обязанности правопреемника по уплате штрафных санкций необходимо наличие решения налогового органа о привлечении

реорганизуемого юридического лица к налоговой ответственности, вынесенное до внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о создании вновь возникших юридических лиц.

Отметим, что пунктом 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506, установлено, что ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств<sup>3</sup>.

При привлечении организации к налоговой ответственности в случае реорганизации необходимо учитывать следующее:

– само реорганизованное юридическое лицо должно быть привлечено к ответственности, предусмотренной НК РФ, в случае вынесения такого решения налоговым органом до завершения реорганизации данного юридического лица. Обязанность по уплате указанного штрафа в таком случае перейдет к правопреемнику вместе с обязанностью по уплате налоговых платежей;

– в случае вынесения налоговым органом решения о привлечении к ответственности, предусмотренной НК РФ, после завершения реорганизации юридического лица и если налоговое правонарушение совершено реорганизуемым юридическим лицом, привлечение к налоговой ответственности правопреемника и вынесение в отношении его решения неправомерно, так как отсутствует вина правопреемни-

<sup>2</sup> «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» № от 30.11.1994 № 51-ФЗ // «Собрание законодательства РФ». 05.12.1994. № 32. ст. 3301;

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 24.03.2011) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // «Собрание законодательства РФ». 04.10.2004. № 40. Ст. 3961

ка, а правонарушение совершено, по сути, иным юридическим лицом. Вынесение же решения в отношении реорганизованного юридического лица невозможно, поскольку реорганизация завершена и решение в отношении несуществующего юридического лица вынесено быть не может. Такой вывод подтверждает позиция ВАС РФ.

Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 17.02.2004 № 11489/03 признал неправомерным взыскание с реорганизуемого лица штрафа, наложенного после его реорганизации за налоговое правонарушение, совершенное присоединенным к нему юридическим лицом<sup>4</sup>.

По мнению автора, положения абз. 2 п. 2 ст. 50 НК РФ в действующей редакции препятствуют выполнению налоговыми органами возложенных на них задач в части осуществления деятельности по привлечению виновных в совершении налогового правонарушения лиц к налоговой ответственности.

Важно отметить, что в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» государственная регистрация изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, и (или) внесение в единый государственный реестр юридических лиц изменений, касающихся сведений о юридическом лице, но не связанных с изменениями, вносимыми в учредительные документы юридического лица, осуществляются в сроки, предусмотренные статьей 8 настоящего Федерального закона, согласно которой срок государственной регистрации составляет не более чем пять рабо-

чих дней со дня представления документов в регистрирующий орган<sup>5</sup>.

Организации, реализуя свои права, предусмотренные Конституцией Российской Федерации, свободны в выборе форм предпринимательской деятельности, в методе ведения бизнеса, в выборе контрагентов, в форме реорганизации и т.д. Кроме того, действующее законодательство не содержит запрета на проведение реорганизации в период проведения в отношении юридического лица налоговой проверки. На указанную особенность указывают и иные авторы.

Так, например, Пантюшов О.В. пишет, что решение о реорганизации юридического лица может быть принято и во время проведения налоговой проверки<sup>6</sup>.

Следовательно, в случае реорганизации в форме присоединения одного юридического лица (проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента) к другому юридическому лицу в ходе проведения налоговой проверки, с учетом положений п. 1 ст. 8, п. 3 ст. 18 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», налоговые органы фактически лишены возможности вынесения обоснованного и правомерного решения по результатам такой проверки в отношении проверяемого лица в соответствии с требованиями, установленными п. п. 1, 5, 6 ст. 100, п. п. 1, 9 ст. 101 НК РФ.

Действенный контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации о

<sup>4</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 17.02.2004 № 11489/03 по делу № А42-7762/02-С4 // СПС «КонсультантПлюс»;

<sup>5</sup> Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 01.07.2011) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // «Российская газета». № 153-154. 10.08.2001;

<sup>6</sup> Пантюшов О.В. Взыскание налога при реорганизации юридического лица // Право и экономика. 2010. № 2. С. 58;

налогах и сборах, наполняемостью бюджета, эффективное налоговое администрирование, а также надежная правовая охрана налоговой сферы во многом зависит от результативности деятельности налоговых органов. Руководитель Федеральной налоговой службы М.В. Мишустин отметил, что задачи, поставленные Президентом и Правительством, по созданию конкурентоспособной, инновационной экономики, переходу на более высокие социальные стандарты для граждан требуют концентрации значительных финансовых ресурсов государства. Для выполнения задач, поставленных Президентом Российской Федерации и Правительством, Федеральная налоговая служба должна постоянно повышать качество налогового администрирования<sup>7</sup>.

Нормативные предписания статьи 50 НК РФ в действующей редакции являются предпосылкой для использования налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) схемы ухода от привлечения к налоговой ответственности и не могут не сказаться на качестве и эффективности налогового администрирования в целом.

Указанный пробел в правовом регулировании этого порядка надлежит устранить в целях соблюдения публичных и частных интересов при реализации абз. 2 п. 2 ст. 50 НК РФ.

По нашему мнению, очевидна необходимость совершенствования законодательства РФ о налогах и сборах в целях определения четкого порядка исполнения обязанности по уплате штрафов при реорганизации юридического лица в форме присоединения с учетом положений главы 14 «Налоговый контроль» НК РФ.

<sup>7</sup> Повышение качества и эффективности налогового администрирования // «Российский налоговый курьер». 2010. № 13-14 // СПС «КонсультантПлюс»

## Библиография:

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2010) // «Российская газета». № 148-149. 06.08.1998. «Собрание законодательства РФ». № 31. 03.08.1998. ст. 3824;
2. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ // «Собрание законодательства РФ». 05.12.1994. № 32. ст. 3301;
3. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 01.07.2011) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // «Российская газета». № 153-154. 10.08.2001;
4. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 24.03.2011) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // «Собрание законодательства РФ». 04.10.2004. № 40. ст. 3961;
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.02.2004 № 11489/03 по делу № А42-7762/02-С4 // СПС «КонсультантПлюс»;
6. Повышение качества и эффективности налогового администрирования // «Российский налоговый курьер». 2010. № 13-14 // СПС «КонсультантПлюс»;
7. Пантюшов О.В. Взыскание налога при реорганизации юридического лица // Право и экономика. 2010. № 2

## References (transliteration):

1. Pantyushov O.V. Vzyskanie naloga pri reorganizacii yuridicheskogo lica // Pravo i ekonomika. 2010. № 2