

«Взаимозависимые лица»: солидарное и субсидиарное исполнение налоговой обязанности

Салехов Е. А.¹, Воронина Е. В.²

¹Салехов Елвин Ариф оглы / Salekhov Elvin Arif oglu – аспирант,
кафедра налогов и налогообложения;

²Воронина Евгения Васильевна / Voronina Evgeniya Vasilievna – кандидат экономических наук, доцент,
кафедра налогов и налогообложения,

Институт экономики и управления, Сургутский государственный университет, г. Сургут

Аннотация: в статье рассмотрены существующие отечественные подходы к определению понятия «взаимозависимые лица». Описаны признаки взаимозависимых лиц. Представлены результаты анализа судебной практики по рассматриваемому вопросу. Предложен механизм привлечения к солидарной и субсидиарной ответственности взаимозависимого лица.

Ключевые слова: взаимозависимые лица, солидарная и субсидиарная ответственность, судебная практика.

Любая организация, осуществляющая предпринимательскую деятельность, несет определенные риски. Поэтому наряду с основной целью (получение прибыли, наращивание капитала) стоит вопрос минимизации неблагоприятных последствий для бизнеса.

Широкое распространение, как способ минимизации налоговых рисков, в последние годы получило создание нескольких организаций одновременно с целью вывода имущества и денежных средств от одной организации в другую при наступлении определенных рисков. То есть с целью уклонения от уплаты налогов и сборов налогоплательщик создает вторую организацию, на которую начинает постепенно выводить все активы, а в последующем подает заявление о ликвидации первой организации или же уходит на долгое время в банкротство, не выплачивая задолженность по налогам.

Определение понятия «взаимозависимые лица» содержится в статье 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Согласно данной статье, взаимозависимыми для целей налогообложения признаются лица, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц.

Организации признаются взаимозависимыми в случае, если:

- одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;
- одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;
- единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица;
- более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица;
- полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям. Следует отметить, что Налоговым кодексом не определено, что может относиться к иным основаниям [6].

Основная цель налоговых органов в признании организаций взаимозависимыми – это возможность взыскать налоговую задолженность не с самого должника, а с зависимой организации.

Рассмотрим пример: проведена выездная налоговая проверка организации А (проверяемый период 2013 - 2014 годы). В ходе проверки были установлены взаимоотношения с фирмами-«однодневками», неотражение выручки и иные нарушения. По результатам проверки доначислены организации «А» налоги в размере Х. Во время проверки было установлено:

- учредитель организации «А» является также учредителем и руководителем в организации «В» (доля участия 100 %);
- один фактический адрес ведения деятельности организаций «А» и «В», контактные телефоны, информационные сайты;
- общий склад организации «А» и «В» (без распределения товаров);
- общий вид деятельности;
- представление электронной отчетности через одного и того же оператора, по одному и тому же IP-адресу;
- общий бухгалтер (трудоустроен в организации «В»).

Также в ходе проверки было установлено, что организация «А» в проверяемом периоде осуществила вывод имущества, денежных средств и персонала в организацию «В».

Таким образом, организации «А» и «В» в соответствии со статьей 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации являются взаимозависимыми.

По окончании проверки у налогового органа нет возможности взыскать с организации «А» сумму задолженности, ввиду отсутствия имущества и денежных средств у данной организации. В таком случае возможен следующий порядок взыскания: в судебном порядке признать организации «А» и «В» взаимозависимыми и взыскать сумму задолженности с организации «В». Данный порядок регламентируется подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (такая возможность у налоговых органов возникла с 30 июля 2013 года – Федеральный закон от 20.06.2013 № 134-ФЗ). Согласно данной норме может быть взыскана недоимка, возникшая по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев. Однако, статья 57 Конституции Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. В порядке реализации данного конституционного требования абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливается, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах [5, 7].

Необходимо отметить, что свою актуальность сохраняет Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 25.10.2011 № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6, согласно которому положение подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса не может быть распространено на выручку, поступившую на счета основного общества за реализуемые товары (работы, услуги) дочернего общества, если денежные средства поступили до момента возникновения обязанности дочернего общества по уплате налога [14].

С 01.09.2014 из Гражданского кодекса Российской Федерации исключены понятия «зависимое хозяйственное общество» и «преобладающее общество». При этом нормы о дочернем и основном хозяйственных обществах в нем сохранены. В настоящий момент они закреплены в статье 67.3 Гражданского кодекса Российской Федерации. Учитывая, что положения подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса, не приведены в соответствие с указанными изменениями в Гражданском кодексе Российской Федерации, налоговым органом при подготовке исковых заявлений о взыскании суммы задолженности налогоплательщика с его основных или зависимых обществ следует учитывать, что согласно части 4 статьи 3 Федерального закона № 99-ФЗ законодательные и иные нормативные правовые акты до их приведения в соответствие с изменившимися положениями Гражданского кодекса Российской Федерации применяются постольку, поскольку не противоречат последним [8].

Необходимо отметить, что законодательством Российской Федерации о налогах и сборах не установлены ограничения в виде возможности взыскания задолженности лишь с российских основных или зависимых обществ налогоплательщика. Таким образом, налоговые органы не лишены возможности обратиться в Арбитражный суд Российской Федерации с иском о взыскании задолженности налогоплательщика с его иностранного основного или зависимого общества, если подача такого заявления возможна в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации, международными договорами и с разделом V Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Свое практическое отражение новое положение статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации нашло в Постановлении АС МО от 31.10.2014 № Ф05-12000/14 по делу № А40-28598/13 [13].

Обращение взыскания возможно лишь на те переданные денежные средства или иное имущество зависимого или основного общества, которые были переданы основным или зависимым обществам после того момента, когда организация, за которой числится задолженность, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной проверки. Взыскание возможно только в пределах переданных денежных средств и иного имущества, поступивших основным или зависимым обществам от налогоплательщика – должника.

Для сбора доказательств в обеспечение процедуры взыскания задолженности налогоплательщика с его основных или зависимых обществ налоговые органы должны провести ряд следующих мероприятий:

- анализ регистрационных документов налогоплательщика и информационных ресурсов с целью выявления актуальной информации о наличии либо отсутствии дочерних и основных обществ;
- анализ информации, полученной в ходе проведения налоговой проверки, по результатам которой образовалась задолженность, а также иных мероприятий налогового контроля с целью установления организаций, которые могут быть признаны зависимыми с налогоплательщиком – должником в судебном порядке, а также выявления хозяйственных операций налогоплательщика-должника, суммы выручки за которые могли поступать на расчетные счета дочерних и основных обществ, а также зависимых с налогоплательщиком-должником;
- анализ выписок по расчетным счетам в банках налогоплательщика – должника, его дочерних и основных обществ, а также организаций, которые могут быть признаны зависимыми с

налогоплательщиком-должником в судебном порядке (включая период с момента, когда налогоплательщик узнал о проведении в отношении него налоговой проверки) с целью установления обстоятельств передачи денежных средств и (или) поступления выручки за реализуемые товары (работы, услуги) налогоплательщика – должника на счета его основных и (или) дочерних обществ;

- анализ регистров бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика, а также иных документов с целью установления фактов и обстоятельств уменьшения его активов;

- направление запросов в соответствующие государственные органы с целью установления собственников имущества, ранее принадлежавшего налогоплательщику – должнику (в случае если переход права собственности подлежит государственной регистрации);

- истребование необходимой информации и осуществление допросов должностных лиц налогоплательщика – должника, его основных и дочерних обществ, а также его контрагентов с целью установления обстоятельств перечисления выручки за реализуемые товары (работы, услуги) на счета зависимых и (или) основных обществ;

- анализ деятельности налогоплательщика – должника с целью установления обстоятельств, свидетельствующих о продолжении производственной или иной деятельности при отсутствии активов и денежных операций по счетам в банках;

- анализ деятельности основных контрагентов налогоплательщика – должника, с целью выявления обстоятельств заключения характерных договоров с иными лицами, которые могут быть признаны зависимыми с налогоплательщиком – должником.

Солидарная ответственность — понятие гражданского права и является разновидностью гражданско-правовой ответственности по обязательству, в котором имеется несколько должников.

В указанном выше примере, солидарная ответственность может возникнуть у организации «В», если инспекция заявит требование о взыскании задолженности с зависимого лица до исчерпания всех способов взыскания задолженности с должника. Налоговый орган имеет такую возможность, что подтверждается решением Арбитражного суда г. Москвы от 29 декабря 2014 г. по делу № А40-153792/14 [10].

Субсидиарная ответственность - право взыскания неполученного долга с другого обязанного лица, если первое лицо не может его внести.

Напомним, субсидиарная ответственность подразумевает обращение к другому лицу только после того, как основной должник не выполнил требование о погашении задолженности. К субсидиарной ответственности нередко привлекают контролирующих должника лиц в рамках дел о банкротстве. И такие дела должны рассматриваться арбитражными судами.

Следует отметить, что в данном случае трудно определить объект, субъект и объективную сторону правонарушения. Теоретически у взаимозависимого лица возникает ответственность без наличия вины.

В Постановлении КС РФ от 27.05.2003 № 9-П говорится: «...обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа». Таким образом, на практике нужно проводить детальный анализ передачи имущества от должника к взаимозависимому лицу, так как вполне возможно, что организация преследовала экономическую цель, а не цель уклонения от налогообложения [11].

Субсидиарная ответственность может возникнуть из-за факта взаимозависимости. Законодательство Российской Федерации движется в том направлении, чтобы признать группу взаимозависимых лиц как единое налогооблаженное лицо.

При этом необходимо отметить, что взыскание недоимки с взаимозависимого лица производится именно с той выручки или имущества, которые были переданы должником, при условии, что налоговая обязанность возникла ранее [3].

В соответствии с Постановлением КС РФ от 17.12.1996 N 20-П налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично - правовой обязанности [12].

В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества.

Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества.

Таким образом, факт взаимозависимости подтверждает, что зависимое лицо в момент получения выручки или имущества от должника знало о налоговой обязанности последнего, поэтому взыскание задолженности с взаимозависимого лица является ни ответственностью, ни субсидиарной обязанностью. При этом, на наш взгляд, взаимозависимое лицо имеет полное право знакомиться с материалами проверки должника, приводить свои доводы и возражения (основания налоговой и коммерческой тайны в данном случае отпадают).

Итак, для того чтобы взыскать задолженность с взаимозависимого лица необходимо:

1. Провести камеральную или выездную налоговую проверку.
2. Установить взаимозависимость лиц.
3. Установить факт передачи имущества, денежных средств от должника к взаимозависимому лицу.
4. Выявить нарушения налогового законодательства.
5. Вынести решение о привлечении к ответственности.
6. Выставить требование об оплате недоимки.
7. Взыскать недоимку за счет имущества и денежных средств должника.
8. Обратиться в суд о признании лиц взаимозависимыми.
9. Подать заявление в суд о взыскании недоимки с взаимозависимого лица.

Итак, налоговые органы при выполнении определенных мероприятий, соблюдении норм законодательства имеют право применять норму подпункта 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации и возлагать обязанность по уплате недоимки на взаимозависимое лицо за счет выручки, имущества, полученного данным лицом от должника в процессе или после возникновения у должника обязанности по уплате налогов.

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части 1, 2, 3 и 4: — Санкт-Петербург: Рид Групп, 2014 г. 560 с.
2. *Каменков М.В.* Основания для взыскания налоговой недоимки с зависимой организации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://xn----7sbba7auwnffhk.xn--p1ai/article/2364>.
3. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: принята всенародным голосованием 12.12.1993. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. *Медведева Т.М.* Критерии взаимозависимости компаний: на что следует обратить внимание. // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Налоговый кодекс Российской Федерации – часть первая от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (текст с изм. и доп. на 10 января 2016 г.). М. : Эксмо, 2016. 448 с.
6. 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 [Электронный ресурс]: Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 N 41-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации. [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 05.05.2014 № 99-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям. [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. О направлении для сведения и использования в работе копии решения Арбитражного суда г. Москвы от 29.12.2014 по делу № А40-153792/2014 и копии Арбитражного суда Краснодарского края от 25.12.2014 по делу № 32-24705/2014. [Электронный ресурс]: Письмо ФНС России от 19.01.2015 № СА-4-7/376@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишника, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова. [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. 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". [Электронный

- ресурс]: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Постановление арбитражного суда МО от 31.10.2014 № Ф05-12000/2014. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://e.nalogplan.ru/npd-doc.aspx?nrmid=98&npid=1250305>.
13. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 октября 2011 г. N 4872/11. [Электронный ресурс]: Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».