К вопросу об исполнении обязанности по уплате налоговых платежей при ликвидации организации

И. Н. Шабанова

*Новосибирский государственный университет
Новосибирск, Россия*

Аннотация

Рассматриваются вопросы исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Предметом исполнения налоговой обязанности являются исключительно деньги, исходя из самого понятия «налог» и того обстоятельства, что налог является одним из источников бюджета, который представляет собой форму образования и расходования денежных средств. Выделяются признаки денежной обязанности как вида публично-правовых обязанностей. Анализируются условия исполнения налоговой обязанности. Аргументируется проблема наличия налоговой задолженности при ликвидации организации, срок на принудительное взыскание которой налоговым органом истек. Данная проблема приводит к необходимости обращения в арбитражный суд для признания налоговой задолженности безнадежной ко взысканию и исключению соответствующей записи из лицевого счета налогоплательщика, что, в свою очередь, приводит к увеличению срока ликвидации и дополнительному финансовому обеспечению. Предлагается передать налоговому органу полномочия по списанию и исключению налоговой задолженности, срок на принудительное взыскание которой истек, в административном порядке.

Ключевые слова

налог, налогоплательщик, налоговый орган, исполнение налоговой обязанности, ликвидация, безнадежная к взысканию задолженность

Для цитирования

Шабанова И. Н. К вопросу об исполнении обязанности по уплате налоговых платежей при ликвидации организации // Юридическая наука и практика. 2019. Т. 15, № 3. С. 63–68. DOI 10.25205/2542-0410-2019-15-3-63-68

On the Issue of Execution of the Obligation to Pay Tax Payments in the Liquidation of the Organization

I. N. Shabanova

*Novosibirsk State University
Novosibirsk, Russian Federation*

Abstract

The article deals with the issues of execution of the obligation to pay taxes and fees. The subject of the tax obligation is only money, based on the concept of “tax” and the fact that the tax is one of the sources of the budget, which is a form of formation and expenditure of funds. The features of monetary obligation as a type of public-legal obligations are distinguished. The conditions of execution of the tax duty are analyzed. Discusses the problem of a tax debt in the liquidation of the organization, the time to enforce which the tax authority has expired. This problem leads to the need to apply to the arbitration court to recognize the tax debt as hopeless for collection and exclusion of the relevant record from the personal account of the taxpayer, which in turn leads to an increase in the period of liquidation and additional financial security. It is proposed to transfer to the tax authority the powers to write off and exclude tax debts, the period for compulsory collection of which has expired, in an administrative procedure.

Keywords

tax, taxpayer, tax authority, fulfillment of tax obligations, liquidation, uncollectible debt

For citation

Shabanova I. N. On the Issue of Execution of the Obligation to Pay Tax Payments in the Liquidation of the Organization. *Juridical Science and Practice*, 2019, vol. 15, no. 3, p. 63–68. (in Russ.) DOI 10.25205/2542-0410-2019-15-3-63-68

Деятельность государства по собиранию и расходованию денежных средств – одна из форм проявления государственного суверенитета и осуществления принадлежащих социалистическому государству функций властвования [1. С. 93]. Из общего суверенитета государства И. И. Кучеров выделяет экономический суверенитет, составной частью которого, в свою очередь, является суверенитет фискальный – суверенитет государства в области налогообложения, основывающийся на праве государства устанавливать, вводить и взимать налоги и сборы с физических и юридических лиц в пределах своей территории. Часть суверенитета государства реализуется посредством взимания налогов, как законного принудительного изъятия на его территории части собственности. Таким образом, исходя из изложенного, фискальный суверенитет с точки зрения его реализации имеет преимущественно внутреннюю направленность и непосредственно заключается в праве установления налогов и сборов в пределах территории соответствующего государства и взимания этих обязательных платежей со своих подданных-налоговых резидентов [2. С. 19].

Обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы провозгласила как одну из основных конституционных обязанностей граждан и организаций принятая всенародным голосованием 12.12.1993 Конституция Российской Федерации¹. Данная норма нашла отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации² (ч. 1 ст. 3 и п. 1 ч. 1 ст. 23 НК России): обязанность налогоплательщиков уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Предметом исполнения обязанности по уплате налога являются исключительно деньги. Это обусловлено определением налога, содержащимся в ст. 8 НК России, и тем обстоятельством, что налог – источник формирования бюджета, а бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления (ст. 6 от 31.07.1998 № 145-ФЗ³), в связи с чем нельзя считать надлежащим исполнением налоговой обязанности в «натуральной» форме.

Юридическая обязанность, имеющая денежный характер и исполнение которой предполагает передачу или перечисление денег в пользу определенного лица, многими учеными именована «денежной обязанностью». Денежная обязанность как вид публично-правовых обязанностей обладает следующими юридическими признаками:

- установление таких обязанностей в основе своей преследует удовлетворение фискальных интересов государства и иных публично-правовых образований на основе обретения ими соответствующих источников дохода;
- возложение этих обязанностей на физических лиц и организаций осуществляется в определенных формах – налогах, сборах и пошлинах;
- предмет исполнения таких обязанностей составляют целенаправленные активные действия обязанных лиц по своевременной и полной уплате (переводу, перечислению) денежных средств в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством;

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СЗ РФ, 04.08.2014, № 31, ст. 4398.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3823.

• результатом исполнения данных обязанностей является формирование публичных фондов денежных средств – бюджетов [3. С. 111].

Анализ ст. 45 НК России позволяет выделить следующие условия исполнения налоговой обязанности (включая уплату сборов, пеней, штрафов).

1. Самостоятельное исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности или уплата налога иным лицом за налогоплательщика.

По общему правилу налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Данная позиция изложена в абз. 5 п. 2 Определения от 22 января 2004 г. № 41-О⁴: «Таким образом, положения пунктов 1 и 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т. е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме – безналичной или наличной – происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем не отражения на своем банковском счете поступающих доходов».

30 ноября 2016г. принят Федеральный закон № 401-ФЗ⁵, который предоставил иным лицам производить уплату налога за налогоплательщика. Нововведение позволило юридическим лицам перечислять налоги со своего счета за другие организации; руководящему органу (директору и т. д.) погашать налоговые обязательства организации за счет своих средств. Важно, что лицо, которое платит налог за организацию, не вправе потребовать возврата из бюджета налога, уплаченного за налогоплательщика.

2. Исполнение налоговой обязанности в установленный законодательством о налогах и сборах срок (либо досрочно).

3. Исполнение обязанности по уплате налога в полном объеме.

4. Исполнение налоговой обязанности в валюте России, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

5. Исполнение налоговой обязанности в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд).

Только при соблюдении всех вышеперечисленных условий обязанность по уплате налога является надлежаще исполненной.

В соответствии с п. 4 ч. 3 ст. 44 НК России обязанность по уплате налога прекращается с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

Рассмотрим одну из проблемных ситуаций, связанных с ликвидацией организации, когда при получении справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процен-

⁴ 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 первого пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/doc/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-22012004-n-41-o-ob/> (дата обращения 08.08.2019).

⁵ Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ, 05.12.2016, № 49, ст. 6844.

там, налогоплательщик узнает о наличии задолженности, срок на принудительное взыскание которой налоговым органом истек.

В соответствии с Постановлением от 11.03.2008 № 13746/07⁶, срок на принудительное взыскание с налогоплательщика недоимки по налогу и начисленных на сумму неуплаченного налога пеней является пресекательным и составляет совокупность сроков, установленных статьями 46, 48, 70 НК России, отсчет которых начинается с даты уплаты налога, установленной налоговым законодательством, далее три месяца – на направление требования об уплате налога, десять дней – на добровольную уплату налога по требованию, два месяца (шестьдесят дней) – на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика в банках, шесть месяцев – на взыскание налога в судебном порядке.

Порядок признания безнадежной к взысканию недоимки, пени и штрафов и их списанию установлен приказом ФНС России от 02.04.2019 № ММВ-7-8/164@⁷, которым в качестве документа, являющегося основанием для списания недоимки в случаях, предусмотренных пп. 1 п. 1 ст. 59 НК России, является Выписка из Единого государственного реестра юридических лиц, содержащая сведения о ликвидации юридического лица. После получения Выписки налоговый орган в течение пяти рабочих дней оформляет справку о суммах недоимки и задолженности, в результате чего принимается в течении одного рабочего дня Решение о признании безнадежным к взысканию и списанию недоимки и задолженности.

Данный пункт Приказа ФНС к процедуре ликвидации представляется не применимым и противоречащим пп. 4 п. 3 ст. 44 НК России ввиду того, что обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается с ликвидацией организации-налогоплательщика только после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

В иных случаях предусмотрено представление копии вступившего в законную силу акта суда, содержащего в мотивировочной или резолютивной части положение, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе копия определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, заверенные гербовой печатью соответствующего суда.

Решение о признании задолженности безнадежной по данному основанию принимают налоговые органы по месту учета организации или предпринимателя (пп. 1 п. 2 ст. 59 НК России).

По смыслу положений статьи 44 НК России утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, то есть непринятие им в установленные сроки надлежащих мер ко взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета.

Из содержания изложенных правовых норм, а также положений статьи 33 НК России следует, что должностные лица налоговых органов не могут произвольно, исходя из собственного усмотрения, признавать долги по налогам нереальными к взысканию и списывать соответствующие суммы.

При этом инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными ко взысканию

⁶ Постановление Президиума ВАС России от 11.03.2008 № 13746/07 по делу № А72-8968/06-14/329 // Вестник ВАС РФ, 2008, № 6.

⁷ Приказ ФНС России от 02.04.2019 № ММВ-7-8/164@ «Об утверждении Порядка списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию, и Перечня документов, подтверждающих обстоятельства признания безнадежными к взысканию недоимки, задолженности по пеням, штрафам и процентам». Официальный интернет-портал правовой информации: www.pravo.gov.ru от 24.4.2019, ст. 0001201904240023.

и обязанности по их уплате прекращенной, согласно позиции Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 (пункт 9)⁸.

Изложенные выводы содержатся в решениях Арбитражного суда Новосибирской области: Решение от 17.11.2016 по делу № А45-21188/2016, Решение от 02.10.2018 по делу № А45-12640/2018 (признана безнадежной к взысканию задолженность ОАО «НПО «Сибсельмаш» в размере 406 812 р.), Решение от 07.11.2018 по делу № А45-17169/2018 (признана безнадежной к взысканию задолженность ООО «Хлебный дом Звенигород» в размере 5 601 565 р. 92 коп.). Судебные акты содержат обязательные для исполнения налоговым органом действия: соответствующие записи должны быть исключены налоговым органом из лицевого счета налогоплательщика немедленно после вступления такого судебного акта в силу.

Средний срок рассмотрения такой категории дел Арбитражными судами составляет шесть месяцев, в связи с чем срок для ликвидации значительно увеличивается, а соответственно и затраты на финансирование такой процедуры.

Нахождение организации в процессе ликвидации изменяет правила исполнения ею налоговой обязанности. Обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества (п. 1 ст. 49 НК России).

В соответствии с п. 3 ст. 49 НК России очередность исполнения обязанностей по уплате налогов среди расчетов с другими кредиторами определяется гражданским законодательством Российской Федерации. Налоговые органы не имеют приоритета перед другими кредиторами при взыскании налога. Расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды ликвидируемой организации в силу п. 1 ст. 64 ГК России производятся в третью очередь.

Кредиторы ликвидируемого юридического лица не вправе в индивидуальном порядке требовать удовлетворения своих требований вне установленной законом очередности, данный правовой принцип составляет суть правоотношений в ликвидации, устанавливает правовые ограничения, связанные с особым порядком предъявления и удовлетворения требований кредиторов, направлен на предоставление кредиторам равных правовых возможностей.

Именно возможность запрета налоговому органу осуществить действия по бесспорному взысканию недоимки по налогам, образовавшейся в результате неисполнения налогоплательщиком обязанности по их уплате на основании акта выездной налоговой проверки, поскольку это противоречит положениям ст. 49 НК России и влечет за собой нарушение порядка и очередности удовлетворения требований остальных кредиторов организации, и служит основанием для контролирующих лиц организации принять решение о ликвидации такого юридического лица.

Представляется интересным дело № А45-21860/2009, Решение от 26.11.2009, рассмотренное Арбитражным судом Новосибирской области, оставленное без изменения Седьмым арбитражным апелляционным судом и Федеральным арбитражным судом Западно-Сибирского округа. Предметом рассмотрения стала отмена решений ИФНС по Центральному району Новосибирска о взыскании налогов, сборов, пеней и штрафов с ООО «Сибирский Лизинговый Центр». Основанием для удовлетворения требований Истца явилось то обстоятельство, что налоговый орган, не имея права на бесспорное взыскание задолженности по налогам, не реализовал свое право на взыскание задолженности в судебном порядке, в том числе с подачей ходатайства о восстановлении срока ввиду его пропуска по уважительным причинам. Анализ норм права и представленных в дело доказательств позволил суду сделать вывод о нарушении налоговым органом требований статей 49 НК России и 64 ГК России, чем нарушены не только права налогоплательщика, но и законные интересы третьих лиц, которые являются кредиторами второй очереди.

⁸ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html (дата обращения 15.07.2019).

На сегодняшний день, налоговый орган вносит запись в лицевой счет налогоплательщика о наличии задолженности перед бюджетной системой Российской Федерации, что является основанием к отказу в государственной регистрации ликвидации юридического лица.

Представляется уместным передача налоговому органу полномочий по списанию задолженности перед бюджетом как безнадежной в связи с истечением срока для взыскания и дальнейшим исключением ее из лицевого счета налогоплательщика в административном порядке.

Список источников

1. **Братусь С. Н.** Субъекты гражданского права. М.: Госюриздат, 1950. 367 с.
2. **Омелёхина Н. В.** К вопросу о фискальном суверенитете государства // Вестник НГУ. Серия: Право. 2014. Т. 10, № 1. С. 17–23.
3. **Омелёхина Н. В.** Обязывание в системе финансово-правового регулирования. Денежная обязанность как форма позитивного обязывания: Монография. Новосибирск: Наука, 2014. 204 с.

References

1. **Bratus S. N.** Subjects of civil law. Moscow, Gosyurizdat, 1950, 367 p. (in Russ.)
2. **Omelekhina N. V.** To the question of fiscal sovereignty of the state. Vestnik NSU. Series: Law, 2014, vol. 10, no. 1, p. 17–23. (in Russ.)
3. **Omelekhina N. V.** Obligation in the system of financial and legal regulation. Monetary obligation as a form of positive obligation. Monography. Novosibirsk, Nauka, 2014, 204 p. (in Russ.)

*Материал поступил в редколлегию
Received
05.05.2019*

Сведения об авторе / Information about the Author

Шабанова Ирина Николаевна, преподаватель, Новосибирский государственный университет (ул. Пирогова, 1, Новосибирск, 630090, Россия)
Irina N. Shabanova, Lecturer, Novosibirsk State University (1 Pirogov Str., Novosibirsk, 630090, Russian Federation)
irinatgu@yandex.ru