Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи при прекращении юридического лица

И. Н. Шабанова

*Новосибирский государственный университет
Новосибирск, Россия*

Аннотация

На основе анализа гражданского и налогового законодательства, практики его применения сформировано представление о взаимосвязи данных отраслей при различных способах прекращения юридического лица (добровольная и принудительная ликвидация, признание недействующим юридического лица и исключение организации из Единого государственного реестра юридических лиц). Предлагается рассматривать прекращение юридического лица как общий институт для специальных способов прекращения. Сделан вывод о необходимости предварительного уведомления заинтересованных лиц организации посредством цифровых технологий о предстоящем исключении юридического лица из ЕГРЮЛ; проведения мероприятий по взысканию налоговой задолженности перед исключением организации из госреестра; перед формированием списка организаций на исключение, вменить налоговым органам проводить анализ реального состояния налогоплательщика. Именно налоговый орган осуществляет принудительную ликвидацию и исключение из ЕГРЮЛ, что оказывает огромное влияние на состояние субъектов гражданского оборота.

Ключевые слова

гражданское и налоговое право, прекращение юридического лица, исключение из Единого государственного реестра юридических лиц, недействующее юридическое лицо

Для цитирования

Шабанова И. Н. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи при прекращении юридического лица // Юридическая наука и практика. 2020. Т. 16, № 1. С. 63–68. DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-1-63-68

Tax and Civil Law: Some Aspects of the Relationship When a Legal Entity is Terminated

I. N. Shabanova

*Novosibirsk State University
Novosibirsk, Russian Federation*

Abstract

Based on the analysis of civil and tax legislation and the practice of its application, an idea of the relationship between these industries in various ways of termination of a legal entity (voluntary and compulsory liquidation, invalidation of a legal entity and exclusion of an organization from the Unified state register of legal entities) is formed. It is proposed to consider the termination of a legal entity as a General institution for special methods of termination. It is concluded that it is necessary to notify the organization's stakeholders in advance through digital technologies about the upcoming exclusion of a legal entity; to take measures to collect tax debts before excluding an organization from the state register; before forming a list of organizations for exclusion, charge the tax authorities to conduct an analysis of the real state of the taxpayer. It is the tax authority that carries out compulsory liquidation and exclusion from the register, which has a huge impact on the state of subjects of civil turnover.

Keywords

civil and tax law, termination of a legal entity, exclusion from the unified state register of legal entities, inactive legal entity

For citation

Shabanova I. N. Tax and Civil Law: Some Aspects of the Relationship When a Legal Entity is Terminated. *Juridical Science and Practice*, 2020, vol. 16, no. 1, p. 63–68. (in Russ.) DOI 10.25205/2542-0410-2020-16-1-63-68

В процессе развития законодательства о налогах и сборах проблема его соотношения с гражданским законодательством приобретает особую значимость, поскольку налоговые обязательства являются следствием действий юридических лиц – участников гражданского оборота. Появление в сфере гражданского права новых институтов, терминов, конструкций (таких как прекращение недействующего юридического лица, исключение юридического лица из Единого государственного реестра и др.), безусловно, затрагивает и налоговую сферу, но до настоящего времени не нашли отражения в налоговом регулировании.

При анализе взаимосвязи гражданского и налогового права необходимо обратить внимание на п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации¹ о неприменении к налоговым отношениям гражданского законодательства и п. 1 ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации² об использовании институтов, понятий и терминов в значении, используемом в гражданском законодательстве. Из содержания ст. 2 НК РФ явствует, что общественные отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, являются властными, в связи с чем не применимы к отношениям, составляющим предмет гражданского права. Как отмечает Н. В. Омелехина, равенства между государством и налогоплательщиками нельзя достичь только потому, что налоговые правоотношения строятся как властные, где государство диктует свою волю, а налогоплательщики подчиняются, т. е. имеет место своеобразная субординация [1. С. 126]. В процессе ведения предпринимательской деятельности отсутствующая на законодательном уровне терминология, используемая налоговыми органами, может воздействовать на формирование гражданских правоотношений, поскольку влечет налоговые обязанности, имеющие конечной целью уплату налога.

Взаимосвязь гражданского и налогового права при прекращении юридического лица надлежит исследовать в контексте влияния изменения правового положения организации в гражданском праве на налоговую правосубъектность.

В соответствии со ст. 48, 49 ГК РФ, юридическое лицо всегда является организацией, гражданская правоспособность которой возникает с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц (далее ЕГРЮЛ) сведений о создании и прекращается в момент внесения в указанный реестр сведений о ее прекращении. Но не всякая организация обязательно является юридическим лицом, к примеру, орган общественной самодеятельности может существовать без государственной регистрации³. Что касается налогового законодательства (п. 2 ст. 11 НК РФ), под организацией понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, международные компании (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (и иностранные организации).

Возникновение налоговой правосубъектности организации связывается с ее постановкой на налоговый учет при государственной регистрации юридического лица (внесением записи

¹ СЗ РФ. 1994. № 3205. Ст. 3301.

² Там же. 1998. № 31. Ст. 3824.

³ Там же. 1995. № 21. Ст. 1930.

в ЕГРЮЛ о создании). Проблема же ее прекращения остается на сегодняшний день наиболее острой и не решенной.

Рассмотрим способы прекращения юридического лица при отсутствии правопреемства по гражданскому законодательству и их регулирование в налоговом праве.

Одним из главных и давних оснований для прекращения юридического лица является ликвидация.

В соответствии со ст. 61 ГК РФ ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода в порядке универсального правопреемства его прав и обязанностей к другим лицам. Также НК РФ (пп. 4 п. 3 ст. 44) связывает прекращение обязанности по уплате налога с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

Взаимосвязь при данном способе прекращения юридического лица прослеживается при определении очередности исполнения налоговой обязанности – в третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды (п. 3 ст. 49 НК РФ, п. 1 ст. 64 ГК РФ); каждый этап процесса ликвидации подлежит государственной регистрации с внесением записи в ЕГРЮЛ (принятие решения о ликвидации, утверждение промежуточного ликвидационного баланса, государственная регистрация ликвидации организации); право налогового органа на проведение выездной налоговой проверки в связи с ликвидацией налогоплательщика независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки и установление запрета на составление промежуточного ликвидационного баланса до окончания такой проверки, оформления ее результатов и вступления в силу итогового документа.

Примером ограничения гражданских прав организации налоговым органом может служить право на ликвидацию по решению суда (ст. 61 ГК РФ): налоговый орган обосновывает требование о ликвидации ООО «Центр технологии красоты» нарушением закона, заключающемся в указании в качестве основного вида деятельности – образовательной деятельности, что недопустимо для коммерческой организации (Дело №А45-18392/2018, Решение от 30.07.2018, рассмотренное Арбитражным судом Новосибирской области, апелляционная и кассационная жалобы возвращены заявителю. Давность осуществления деятельности компании (с 2006 г.), наличие лицензии на образовательную деятельность и средств для оказания услуг, сформированные группы слушателей центра и т. д. судом не рассматривались. В своем Решении о ликвидации организации суд возлагает обязанности по осуществлению ликвидации на участников, устанавливает срок ликвидации – шесть месяцев (так, в соответствии с п. 6 ст. 57 Федерального закона № 14-ФЗ срок ликвидации общества при добровольной ликвидации не может превышать одного года и может быть продлен по решению суда на шесть месяцев⁴), с обязательным предоставлением в судебное заседание ликвидационного баланса.

Решением суда о ликвидации на его участников или на орган, уполномоченный на ликвидацию юридического лица его учредительным документом, могут быть возложены обязанности по осуществлению ликвидации юридического лица. Неисполнение решения суда является основанием для осуществления ликвидации юридического лица арбитражным управляющим (п. 5 ст. 62) за счет имущества юридического лица. При недостаточности у юридического лица средств на расходы, необходимые для его ликвидации, эти расходы возлагаются на учредителей (участников) юридического лица солидарно (п. 2 ст. 62).

С 05.05.2014 Федеральным законом № 99-ФЗ⁵ введено понятие «недействующего юридического лица» – считается фактически прекратившим свою деятельность и подлежит исключению из ЕГРЮЛ юридическое лицо, которое в течение двенадцати месяцев, не представляло документы отчетности и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету (ст. 64.2 ГК РФ). Исключение организации влечет правовые последствия применительно

⁴ СЗ РФ. 2017. № 1 (Часть I). Ст. 29.

⁵ Там же. 2014. № 19. Ст. 2304.

к ликвидированным юридическим лицам и не препятствует привлечению к ответственности лиц, уполномоченных выступать от имени юридического лица, членов коллегиальных органов юридического лица и лиц, определяющих действия юридического лица.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 20.12.2006 № 67 указывает на то, что процедура исключения недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ является специальным основанием прекращения юридического лица, не связанным с его ликвидацией, и допускает исключение по решению регистрирующего органа, когда организация имеет задолженность по налогам, сборам, пеням и санкциям перед бюджетами разных уровней (п. 1 Постановления) ⁶.

Гражданский и налоговый кодексы не содержат норм прямого действия относительно порядка такого исключения. Официальной статистики по размеру образовавшейся задолженности перед бюджетом исключенными организациями не ведется, причем недоимка по налогам и иным платежам не признается безнадежной к взысканию, и не происходит ее списание.

Следует обратить внимание на то, что ст. 53.1 ГК направлена на защиту интересов только одной группы лиц – участников юридического лица. Между тем есть и другая группа лиц – кредиторы, которые могут пострадать не меньше (если не больше), чем участники, однако права на предъявление соответствующего иска они лишены. Со временем эти вопросы должны стать предметом обсуждения при реформировании законодательства [2. С. 278].

С 2017 г. законодатель расширил случаи исключения юридического лица из ЕГРЮЛ. Наиболее резонансное основание исключения – наличие недостоверных сведений в ЕГРЮЛ об организации в течение более чем шести месяцев. Это может быть недостоверность сведений об участнике (руководителе) или адреса.

Решение о предстоящем исключении, о порядке и сроках направления заявлений заинтересованными лицами, адрес для направления заявлений публикуется налоговым органом в журнале «Вестник государственной регистрации» в течение трех дней с момента принятия такого решения. Заинтересованные лица вправе в срок не позднее чем три месяца со дня опубликования решения направить мотивированное возражение против исключения организации из ЕГРЮЛ. При отсутствии возражения в госреестр вносится соответствующая запись.

Проблема состоит в том, что малый бизнес при отлаженной системе работы достаточно редко проверяет в ЕГРЮЛ сведения о себе и тем более не осуществляет проверку на сайте журнала публикаций, в результате чего узнает от кредитного учреждения или своего контрагента об исключении юридического лица по истечении всех сроков.

Налоговый орган достаточно формально подходит к выборке организаций на предстоящее исключение, достаточно сделать ссылку на норму закона, проводить анализ деятельности, наличия имущества на праве собственности, деловой репутации и интеллектуальной собственности, размере уплачиваемых налоговых платежей не входит в компетенцию сотрудника налоговой службы, только выполнение плана.

Однако исключение общества влечет последствия, предусмотренные гражданским законодательством для отказа основного должника от исполнения обязательства (если неисполнение обязательств общества обусловлено недобросовестными или неразумными действиями лиц, по заявлению кредитора на них может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам этого общества) ⁷.

Негативные последствия исключения юридического лица влияют также на собственников бизнеса, его руководителя в форме запрета на занятие соответствующей должности сроком на три года со дня исключения компании и контрагентов такого юридического лица. Получив сведения об исключении контрагента в цепочке связи, налоговый орган, руководствуясь ст. 54.1 Налогового кодекса России, пытается добросовестному налогоплательщику вменить

⁶ Вестник ВАС РФ. 2007. № 2.

⁷ СЗ РФ. 2017. № 1 (Часть I). Ст. 29.

получение необоснованной налоговой выгоды и, как результат, провести доначисление налогов, пеней и штрафов.

Таким образом, вмешательство налогового органа в сферу хозяйствующих субъектов в виде исключения юридического лица из государственного реестра может быть осуществлено по различным основаниям и привести к разного рода последствиям для всех участников гражданского оборота, а в конечном счете к утрате правоспособности организации.

Противоположность экономических интересов субъектов гражданского оборота и фискальных интересов государства в лице налоговой службы будет существовать всегда. Кроме того, противоборство экономических интересов в финансовой сфере негативным образом сказывается и на формировании отношений публично-частного партнерства в имущественной сфере, перспективы развития которых в условиях ограниченных финансовых возможностей бюджетов выглядят более чем привлекательными [3. С. 3]. В связи с этим необходимо на законодательном уровне детально закрепить:

- в гражданском законодательстве – четкий порядок исключения из ЕГРЮЛ организации, с обязательным предварительным уведомлением участников (директора) посредством цифровых технологий (телефонные сообщения, извещения по телекоммуникационным средствам связи и т. д.), в налоговом законодательстве – при наличии задолженности по налогам и сборам проводить мероприятия по взысканию такой задолженности, в случае невозможности погашения признавать невозможной ко взысканию и проводить ее списание;
- в связи со сложившейся сложной экономической ситуацией в стране, необходимостью роста реального предпринимательского сектора и сферы занятости запретить налоговым органам тотальную «слепую» зачистку ЕГРЮЛ, для чего при выборе оснований для принудительной ликвидации или исключения из ЕГРЮЛ вменить проводить анализ финансового состояния налогоплательщика;
- понятие «прекращение юридического лица», которое позволит избежать перечисления всех способов прекращения в нормативно-правовых актах.

В России в сфере налогообложения сложился негативный стереотип поведения, имеют место достаточно низкая налоговая культура общества, недоверие граждан и бизнеса к налоговой системе, стремление уклониться от уплаты налогов. В этой связи многими учеными, например Е. Д. Леоновой, Г. Я. Чухниной, предлагается формировать и развивать налоговую культуру населения, под которой понимается часть общенациональной культуры страны, связанная с деятельностью участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и государством, отражающая уровень знания и соблюдения налогового законодательства, правильность исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) в бюджетную систему России налогов, сборов и иных обязательных платежей, знание своих прав, исполнение своих обязанностей, складывающаяся из понимания всеми гражданами важности для государства и общества уплаты налогов. Необходимой составляющей налоговой культуры представляется предложенное Д. А. Смирновым уточнение [4. С. 52], в соответствии с которым, налоговая культура должна охватывать также правосознание представителей государственной власти, в частности работников налоговых и финансовых органов. Налоговое правосознание надлежит связывать не только с уплатой налогов и иных обязательных платежей, но и с высоким уровнем организации налоговых и финансовых органов, осознанием ответственности и важности для государства, от четкости их работы. Кроме того, в качестве самостоятельных элементов налоговой культуры следует признавать законность и правопорядок в налоговой сфере, поскольку они отображают правовые требования и налоговую реальность, взаимосвязь социальных оснований и культуры.

Список литературы

1. **Омелёхина Н. В.** Отличие денежных обязанностей от денежных обязательств: финансово-правовой аспект // Журнал российского права. 2015. № 6. С. 121–130.

2. **Габов А. В., Гасников К. Д., Емельянец В. П. и др.** Юридические лица в российском гражданском праве: Монография: В 3 т. / Отв. ред. А. В. Габов. М.: ИЗиСП, Инфра-М, 2015. Т. 3: Создание, реорганизация и ликвидация юридических лиц. 280 с.
3. **Омелёхина Н. В.** Финансово-правовые аспекты публично-частного партнерства // Финансовое право. 2017. № 5. С. 3–9.
4. **Смирнов Д. А.** О налоговой культуре в Российской Федерации // Юридическая мысль. 2013. № 1 (75). С. 50–58.

References

1. **Omelekhina N. V.** Difference of monetary obligations from monetary obligations: financial and legal aspect. *Journal of Russian Law*, 2015, no. 6, p. 121–130. (in Russ.)
2. **Gabov A.V., Gasnikov K. D., Emeliantsev V. P. et al.** Legal entities in Russian civil law: Monograph: In 3 vols. M.: SISP, Infra-M, 2015, vol. 3: Creation, reorganization and liquidation of legal entities, 280 p. (in Russ.)
3. **Omelekhina N. V.** Financial and legal aspects of public-private partnership. *Financial Law*, 2017, no. 5, p. 3–9 (in Russ.)
4. **Smirnov D. A.** About tax culture in the Russian Federation. *Legal Thought*, 2013, no. 1 (75), p. 50–58. (in Russ.)

*Материал поступил в редколлегию
Received
10.02.2020*

Сведения об авторе / Information about the Author

Шабанова Ирина Николаевна, преподаватель, Новосибирский национальный исследовательский государственный университет» (ул. Пирогова, 1, Новосибирск, 630090, Россия)

Irina N. Shabanova, Lecturer, Novosibirsk State University (1 Pirogov Str., Novosibirsk, 630090, Russian Federation)

irinatu@yandex.ru