



**КАМЕНКОВ
МАКСИМ ВАЛЕРЬЕВИЧ**

аспирант юридического факультета СПбГУ, юрист Адвокатского бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»

ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ВЗЫСКАНИЯ НАЛОГОВОЙ НЕДОИМКИ С ЗАВИСИМОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Статья посвящена особенностям налогообложения зависимых юридических лиц в России. Исследуются правовые основания возможности уплаты налога неналогоплательщиком в свете требования о самостоятельности уплаты налога и действующих принципов налогообложения. На основе анализа последних изменений налогового законодательства автор отмечает тенденцию по выделению целостной налогообязанной единицы при наличии факта зависимости между организациями.

Ключевые слова: налог, налоговая обязанность, налогоплательщик, зависимое лицо, дочернее общество, зависимое общество, налоговая проверка

Правила подп. 2 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ о взыскании налоговой недоимки с зависимой с налогоплательщиком организации известны налоговому законодательству достаточно давно — с 2006 г., но подробного теоретического осмысления в литературе не получили до сих пор, несмотря на затронутый ими чувствительный вопрос взыскания налоговой недоимки с лица, не являющегося налогоплательщиком. Более того, поправки Федерального закона от 28.06.2013 № 134-ФЗ с 30 июля 2013 г. существенно расширили область применения этой нормы, предусмотрев возможность обращения взыскания налога в судебном порядке не только на дочерние и основные, но и на

иным образом зависимые с налогоплательщиком организации.

Между тем вопрос возможности уплаты налога неналогоплательщиком в свете сформулированного Конституционным Судом РФ требования о самостоятельности уплаты налога¹ и действующих принципов налогообложения интересен с позиций как конституционно-правовых основ, так и его юридической природы. При этом выявление правового фундамента соот-

¹ Определение КС РФ от 22.01.2004 № 41-О.

ветствующих норм представляет интерес и для теории налоговой науки, и для практики.

Кратко о самой норме

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится с основной организации или зависимой (дочерней) в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев:

— за зависимой (дочерней) или основной организацией, если на счета основной или зависимой (дочерней) организации поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимой (дочерней) или основной организацией, имеющей налоговую недоимку;

— зависимой (дочерней) или основной организацией, если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества.

Указанные правила также применяются, когда перечисление выручки за реализуемые товары (работы, услуги), передача денежных средств, иного имущества производятся организациям, признанным судом иным образом зависимыми с налогоплательщиком, за которым числится недоимка. При этом взыскание недоимки осуществляется в пределах поступившей выручки или переданного имущества.

Кроме того, несмотря на внесенные в 2013 г. поправки, свою актуальность сохраняет разъяснение Высшего Арбитражного Суда РФ, содержащееся в Постановлении Президиума от 25.10.2011 № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6, о том, что правила подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не распространяются на выручку, поступившую на счета зависимой с налогоплательщиком организации до момента возникновения обязанности налогоплательщика по уплате налога.

Нельзя также не отметить, что речь идет о взыскании налоговых недоимок, числящихся за организациями (предприятиями), а также взыскании их с организаций (предприятий), а не со всех зависи-

мых лиц, в число которых входят также физические лица. В данном случае нельзя не усмотреть намеренное установление специальных правил именно для групп компаний.

Таким образом, правило взыскания налоговой недоимки с организации (предприятия), не являющейся налогоплательщиком, можно кратко изложить следующим образом: налоговый орган имеет право взыскать налоговую недоимку с зависимой с налогоплательщиком организации (предприятия), если у налогоплательщика имеется недоимка по налогу более трех месяцев и с момента возникновения у него налоговой обязанности на счета зависимой с ним организации поступала его выручка либо было передано имущество в преддверии налоговой проверки; при этом взыскание недоимки осуществляется в пределах стоимости данной выручки или имущества.

Относительно понятия зависимой с налогоплательщиком организации исследуемая норма использует понятия частного права, отсылая к соответствующим нормам гражданского законодательства (ст. 105, 106 Гражданского кодекса РФ), а также предусматривает возможность определения зависимости организаций иным образом по усмотрению суда. В последнем случае, несмотря на пространность вероятной трактовки, вряд ли можно обосновать усмотрение суда шире (с учетом содержащихся в процессуальных кодексах принципов отправления правосудия), чем применимые к делу нормы и принципы права. Более того, понятие зависимости логически связано с понятием взаимозависимости, а это означает, что для определения зависимости организаций допустимо использовать имеющиеся в НК РФ ориентиры для определения взаимозависимых лиц, а именно ст. 105.1, 105.2.

Говоря о недоимке, возникшей по результатам проведенной налоговой проверки, с опорой на имеющееся в ст. 11 определение недоимки и правила возникновения объекта налогообложения, исчисления налогового периода, базы и сроков уплаты, правильнее говорить о недоимке, *выявленной* по результатам проведенной проверки. Данное терминологическое уточнение имеет не последнее значение для понимания природы складывающихся правоотношений.