

Реорганизация с целью уклонения от исполнения обязанности по уплате налогов: актуальные проблемы.

Научный руководитель – Лушников Марина Владимировна

Махова Алина Вячеславовна

Студент (магистр)

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова, Ярославль, Россия

E-mail: snowu_day@mail.ru

Механизм защиты интересов фиска в случае недобросовестной реализации юридическим лицом права на реорганизацию в форме выделения и разделения, повлекших невозможность исполнения налогоплательщиком обязанности, нормативно закреплен в п. 7, 8 ст. 50 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ). Его конструкция сходна с конструкцией механизма защиты прав кредиторов юридического лица, предусмотренного п. 5 ст. 60 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ).

Однако, инструментарий для реализации противоправного налогового интереса компании, равно как и механизмы защиты интересов бюджета в случае признания реорганизации направленной на уклонение от исполнения обязанности по уплате налогов не исчерпываются поименованными в п. 7, 8 ст. 50 НК РФ.

Представляется релевантным при рассмотрении вопроса о способах уклонения от исполнения налоговой обязанности, а также обхода налогов использовать термин дефект цели реорганизации [1].

Анализ сложившейся правоприменительной практики по разрешению налоговых споров позволяет выделить такие виды дефектов цели реорганизации, как реорганизация, скрывающая сделку по отчуждению имущества, реорганизация с целью приобрести (сохранить) право на применение специального режима налогообложения, реорганизация с целью уменьшить размер налоговой обязанности, подлежащей исполнению, за счёт расходов (убытков), понесенных присоединяемым обществом.

В настоящее время в судебной практике выработано значительное число судебных концепций, которые способствуют реальному пониманию законности или незаконности действий налогоплательщика и активно используются налоговыми органами [4].

Наравне с фискальным интересом государства надлежит учитывать тесную связь реорганизации налогоплательщика с реализацией им конституционного права на свободу предпринимательской деятельности, одним из составляющих которого является право хозяйствующего субъекта производить структурные изменения в ходе организации экономической деятельности в порядке и пределах, предусмотренных гражданским законодательством.

При рассмотрении налоговых споров, связанных с реорганизацией юридического лица, наибольший интерес, по нашему мнению, представляет вопрос о наличии разумной деловой цели реорганизации. Успешное подтверждение организацией её действительного наличия в большинстве категорий дел является фактором, предопределяющим исход спор в пользу налогоплательщика, в том числе при наличии признаков формального характера деятельности участников схемы дробления бизнеса (например, «дело «Аптеки Авиценны» [8]).

Стоит, однако, отметить, что в случае присоединения убыточной компании существует некий повышенный стандарт доказывания в налоговом споре. Необходимо исключить не только отсутствие действительной деловой цели, но также наличие взаимозависимых лиц в структуре реорганизации (например, «дело «ГАЗС им. А.С. Попова» [5]).

В гражданском праве цель реорганизации определяется направленностью на правовые и социально-экономические преобразования хозяйствующего субъекта [3].

На практике деловая цель реорганизации может быть обоснована налогоплательщиком необходимостью обособления проблемных активов для финансового оздоровления организации (например, «дело «РостИнвестЛизинг» [6]), подготовкой к продаже бизнеса по частям, (например, «дело «Движение-Нефтепродукт» [9]) потребностью выделения отдельного вида деятельности в самостоятельную структуру (например, «дело «ДОЦ» [7]), или напротив, расширением производства и т.д.

Между тем, ни факты, являющиеся определяющими при выявлении наличия действительной деловой цели реорганизации, ни критерии, в соответствии с которыми оценка проводится, судебной практикой в рассматриваемой категории споров не выработаны.

Последствием доказанного расхождения формы хозяйственной операции и ее экономического смысла служит реконструкция налоговых последствий: объем прав и обязанностей налогоплательщика необходимо определить исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции [2].

Здесь особым образом следует выделить механизм реконструкции налоговых последствий и, соответственно, подлинного экономического содержания в случае реорганизации в форме выделения с целью сокрыть реализацию имущества. Налоговым органом может быть предпринята попытка установить притворный характер сделки по отчуждению доли в выделившейся компании (например, в «деле «ООО «РостИнвестЛизинг» [6]). Мы же полагаем, что с учетом двухстадийности схемы, единой цели, системности операций в рассматриваемом случае речь идет исключительно о перекалфикации характера деятельности налогоплательщика в порядке, предусмотренном пп. 3 п. 1 ст. 45 НК РФ.

Между тем, правовой механизм для оценки обоснованности перекалфикации сложных фактических составов, связанных с созданием и прекращением юридических лиц (аналогичный механизму изменения квалификации сделки налогоплательщика налоговым органом) в настоящее время в российской правоприменительной практике не выработан, что представляется существенным пробелом в правовом регулировании и требует скорейшего разрешения.

Источники и литература

- 1) 1. Габов А.В. Теория и практика реорганизации (правовой аспект). М., 2014.
- 2) 2. Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебник для вузов. М., 2015.
- 3) 3. Рудяк Е.В. Правовое регулирование деятельности органов акционерных обществ в процессе реорганизации. Автореф. дис. ... канд.юрид.наук. Краснодар, 2009.
- 4) 4. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М., 2007.
- 5) 5. Определение Верховного Суда РФ от 27.11.2019 по делу № А43 –24142/2018 // Интернет-сервис «Картотека арбитражных дел».
- 6) 6. Определение Верховного суда РФ от 18.04.2018 по делу № А50-2818/2016// Интернет-сервис «Картотека арбитражных дел».
- 7) 7. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 27.11.2018 по делу № А09-6981/2017 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».
- 8) 8. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22.05.2018 по делу № А19-6999/2017// Интернет-сервис «Картотека арбитражных дел».
- 9) 9. Решение Арбитражного суда Кировской области от 18.07.2018 по делу А28-16408/2017 // Интернет-сервис «Картотека арбитражных дел».