



**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 налогоплательщиком 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 налогоплательщиком в свете сформулированного Конституционным Судом РФ требования о самостоятельности уплаты налога<sup>1</sup> и действующих принципов налогообложения интересен с позиций как конституционно-правовых основ, так и его юридической природы. При этом выявление правового фундамента соот-

<sup>1</sup> 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.



## Взыскание налога как ответственность

Наиболее распространенным пониманием подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ является трактовка данной нормы как исключения из принципа самостоятельности уплаты налога<sup>2</sup>, тем более что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.10.2011 № 4872/11 по делу № А71-1258/2010А6 она прямо указана. Между тем ни в упомянутом судебном акте, ни в текстах соответствующих статей не содержится объяснения, с учетом каких конституционных принципов такое исключение допустимо, тем более что в Определении КС РФ от 22.01.2004 № 41-О достаточно строго прописаны формы реализации принципа самостоятельности уплаты налога (вплоть до указания на обязательность уплаты со счета налогоплательщика), а имманентные признаки налога как индивидуального платежа сами по себе не подразумевают возможности возложения налоговой обязанности на другого субъекта. Например, по аналогии вряд ли можно было бы просто сослаться на некое исключение, возложив на сестру предусмотренную Конституцией воинскую обязанность брата ввиду его негодности к военной службе. В то же время правила подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ подсознательно воспринимаются в качестве обоснованной необходимости с позиций элементарной справедливости — иначе существовал бы легальный и простой способ для ухода от налогов, чем бы нарушался баланс интересов в обществе и подрывались основы деятельности государства.

В связи с этим представляется, что исключение из общего правила должно иметь обоснование в правовой природе нормы или в смежных с ним правилах, институтах. В противном случае общеправовой принцип законности и формальной определенности законоположений нарушается, а все законотворчество может быть сведено к произвольной воле неопределенного суверена, что недопустимо в условиях правового государства.

Первое, что напрашивается при рассмотрении подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, это соображение о некоего рода специфической ответственности, предусмотренной для случаев злоупотребления участниками холдинго-

вых структур особенностями взаимоотношений между собой. Конечно, нельзя сделать данное предположение на основе самой формулировки этой нормы, но из контекста всех введенных в 2012–2013 гг. правил, связанных с операциями между взаимозависимыми лицами, можно усмотреть попытку законодателя учесть эти особенности. То, что нормы об ответственности такого рода прямо не поименованы и не включены в раздел VI НК РФ, вряд ли может стать препятствием для подобной постановки вопроса: в этом случае стоит согласиться с В.М. Чибиневым в том, что природа юридической ответственности определяется характером общественных отношений, ненадлежащее поведение субъектов которых карается государством путем привлечения к юридической ответственности<sup>3</sup>. Однако, говоря о налоговой ответственности как разновидности юридической, мы должны не забывать об ее существенных признаках.

Так, даже в самом общем виде под юридической ответственностью понимаются негативные последствия, которые должно претерпеть лицо, нарушившее предписание правовой нормы<sup>4</sup>. Обязательной основой для ответственности такого рода должно быть правонарушение, за совершение которого и наступают негативные последствия. В составе правонарушения обычно выделяют четыре основных элемента: объект, субъект, объективная и субъективная стороны. Правонарушение подразумевает волевой акт поведения, конкретное деяние, которое выражается в действии или бездействии (в невыполнении позитивной обязанности), совершенном конкретным лицом при наличии вины. Не менее важным является наличие нормы права, которая была нарушена<sup>5</sup>.

Применительно к подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ выделить элементы правонарушения достаточно затруднительно, а заключить, какое волевое деяние (и какого лица) необходимо рассматривать в качестве правонарушения — в принципе невозможно. Например, если рассматривать в качестве объекта правонарушения надлежащее исполнение обязанности уплатить установленные законом налоги, то субъектом юридиче-

<sup>2</sup> См.: *Тютин Д.В.* Налоговое право: курс лекций // СПС «КонсультантПлюс»; *Шишкоедова Н.* Дочки-матери: оцениваем налоговые последствия — 3 // Новая бухгалтерия. 2013. № 6.

<sup>3</sup> *Чибинев В.М.* Проблемы отграничения налоговой ответственности от других видов юридической ответственности // Юрист. 2006. № 4.

<sup>4</sup> См.: *Головистикова А.Н., Дмитриев Ю.А.* Проблемы теории государства и права. М., 2005. С. 599–600.

<sup>5</sup> Там же. С. 594–595.

ской ответственности должно являться лицо, которое не исполнило такую обязанность. В данном случае это будет налогоплательщик, поскольку на зависимом лице не лежит обязанности по уплате за него налога: подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ не говорит об обязанности зависимого с налогоплательщиком лица уплатить налога, а устанавливает основания взыскания налоговой недоимки налогоплательщика с зависимого лица. Автоматически это не превращает обязанность налогоплательщика в налоговую обязанность зависимого с ним лица.

Если же рассматривать в качестве субъекта ответственности зависимое с налогоплательщиком лицо, то оно получается оторванным от объективной стороны и объекта правонарушения. В этом случае можно было бы сказать, что законодатель учитывает экономическую сущность отношений зависимых лиц, правовая форма юридического лица из этих соображений игнорируется, следовательно, субъект экономической деятельности один. Однако в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ налогоплательщик и зависимое лицо рассматриваются в качестве самостоятельных субъектов. Кроме того, для возникновения фигуры комплексного (консолидированного) налогоплательщика действующее регулирование требует наличия не только объективных фактов, но и специального юридического факта, например договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков — ст. 25.1 НК РФ.

Объективная сторона правонарушения такого рода тоже не выглядит очевидной: можно лишь предполагать, какие именно действия налогоплательщика или зависимого с ним лица нарушают нормы права и какие нормы права нарушаются. В качестве таковых могут быть названы неуплата налога ввиду взаиморасчетов между зависимыми лицами, возврат долга от дочерней организации в пользу основной в преддверии назначения налоговой проверки — при таком подходе в категорию неправомερных действий попадает множество предусмотренных гражданским законодательством сделок, пускай даже между зависимыми лицами.

Однако вышеприведенные сложности определения объекта, субъекта и объективной стороны правонарушения не идут ни в какое сравнение с проблемой вины зависимого с налогоплательщиком лица, если

признать положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ видом юридической ответственности.

При буквальном прочтении данной нормы получается, что зависимое с налогоплательщиком лицо отвечает без какой-либо вины — для применения нормы достаточно объективных фактов: взаимозависимости, поступления выручки или имущества, наличия налоговой обязанности или назначения налоговой проверки. Теоретически ответственность без вины существовать может, и истории известны такие примеры: в памятниках древнерусского права субъективная сторона правонарушения не выделялась, важен был лишь факт противозаконности, причинение материального, физического или морального вреда; в период создания пролетарского государства на территории бывшего СССР вплоть до издания декрета ВЦИК от 21.03.1921 «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» крестьяне подвергались коллективной ответственности за невыполнение налоговых требований<sup>6</sup>. Однако Постановлениями КС РФ от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П дополнительно отмечена необходимость соблюдения принципа законности в том числе и в деле налогового регулирования и исполнения закона.

В современных условиях в государствах, признающих верховенство закона в качестве основополагающего принципа, обязательным является соблюдение прав человека<sup>7</sup>, что немыслимо при игнорировании закрепленной в ч. 2 ст. 6 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод презумпции невиновности, распространяющейся не только на уголовные суды, но и на деятельность иных государственных органов<sup>8</sup>. Кроме того, в своих Постановлениях от 17.12.1996 № 20-П и от 27.05.2003 № 9-П КС РФ прямо разъяснил, что под налоговым правонарушением следует понимать предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности.

<sup>6</sup> См.: *Иванов А.А.* От талиона к индивидуальной юридической ответственности. Исторический очерк становления правового принципа. М., 2009. С. 24, 81.

<sup>7</sup> См.: *Онищук Н.Ю.* О принципах налоговой ответственности и вины // *Очерки налогово-правовой науки современности / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой, Н. П. Кучерявенко.* М.; Харьков, 2013. С. 558.

<sup>8</sup> Там же. С. 559.



С учетом изложенного, а также ввиду позиции КС РФ, содержащейся в Постановлении от 15.07.1999 № 11-П, о том, что неопределенность налогового правонарушения (невыделение законодателем существенных признаков конкретного правонарушения) не соответствует общеправовому критерию определенности, ясности и недвусмысленности правовой нормы, с правовой точки зрения необоснованно рассматривать положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ в качестве основания для налогово-правовой ответственности.

В отношении возможных доводов о том, что законодатель заложил в основу подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ цели борьбы со злоупотреблениями группами взаимозависимых лиц, хотелось бы обратить внимание на необходимость не злоупотреблять телеологическим толкованием нормы при отсутствии к этому четких правовых оснований, а также упомянуть изложенную в Постановлении КС РФ от 27.05.2003 № 9-П позицию о недопустимости установления ответственности налогоплательщика за такие его действия, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных ему законом прав.

Сказанное имеет значение для вполне возможных на практике случаев, когда неуплата налога и перечисление выручки либо передача имущества от налогоплательщика зависимому лицу произошли в силу чисто экономических причин, а не в целях уклонения от уплаты налогов. При таких обстоятельствах, если мы изначально будем видеть исключительную цель подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ в привлечении к ответственности или борьбе со злоупотреблениями, то включим в противоправную область (даже на уровне толкования нормы) предусмотренные и допускаемые гражданским законодательством правовые способы ведения дел группами компаний. Для современного уровня российской и мировой экономики это было бы серьезным шагом назад.

## Субсидиарная обязанность

В то же время термин «ответственность» иногда понимается в законодательстве и юридической науке несколько шире. Так, например, некоторые исследо-

ватели не рассматривают ответственность поручителя по договору поручительства в соответствии со ст. 323, 361 ГК РФ в качестве ответственности, а видят в ней «гарантию — ответственное отношение в виде самостоятельного надлежащего исполнения основного обязательства, того, на которое изначально, при заключении сделки с основным должником рассчитывал кредитор»<sup>9</sup>. В данном случае это юридическая обязанность, которая ввиду особых (негативных) последствий для поручителя схожа с ответственностью, но отличается от нее по юридической природе и основаниям возникновения. Не каждая юридическая обязанность является ответственностью. При этом вина поручителя не имеет правового значения для возникновения обязательства по уплате долга за должника.

Схожая ситуация с наличием обязанности отвечать за другое лицо без наличия вины складывается применительно к субсидиарной ответственности собственника имущества частного или казенного учреждения (п. 2 ст. 120 ГК РФ). В данном случае условием для наступления ответственности собственника является недостаточность денежных средств в распоряжении частного или казенного учреждения. Однако применительно к ст. 120 ГК РФ ВАС РФ в одном из своих Постановлений Пленума отметил, что ответственность собственника имущества является особым видом субсидиарной ответственности, на который общие нормы о субсидиарной ответственности, установленные ст. 399 ГК РФ, распространяются с особенностями, установленными ст. 120 ГК РФ<sup>10</sup>.

С учетом изложенного конструкция юридической обязанности в широком смысле вполне допускает возможность возникновения субсидиарной обязанности без наличия вины ввиду прямого указания законодателя. В таком случае положения подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ становятся понятны с позиции юридической техники: при возникновении перечисленных в законе юридических фактов зависимое с налогоплательщиком лицо несет за него субсидиарную ответственность

<sup>9</sup> Панченко Е.В. Поручительство как способ надлежащего исполнения основного обязательства // Право и экономика. 2009. № 11.

<sup>10</sup> Постановление ВАС РФ от 22.06.2006 № 21 «О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами споров с участием государственных и муниципальных учреждений, связанных с применением статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации».



ввиду факта зависимости. Однако при таком подходе необходимо признать возникновение у частного субъекта особого рода налоговой обязанности, являющейся имущественной и в то же время оторванной от объекта налогообложения и процесса его формирования. Кроме того, на такое обязанное лицо не распространяются какие-либо гарантии налогового права, существующие на досудебной стадии, и разнообразные сроки, в том числе при проведении налоговой проверки — до выявления налоговой недоимки, а также установленные ст. 46, 47 НК РФ. Такой плательщик налога в принципе лишен каких-либо прав вплоть до рассмотрения его дела в суде.

Даже если допустить, что за двумя зависимыми юридическими лицами стоит одно лицо и при налоговой проверке налогоплательщика зависимое лицо руками налогоплательщика защищает и себя, то в таком случае надо признать в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ прямое игнорирование юридической формы без надлежащих к тому правовых оснований из соображений целесообразности и государственных интересов. При таких обстоятельствах установленные в нормах гражданского законодательства «правила игры» в части форм кооперации являются недействительными для государства и в принципе опасными для ведения хозяйственной деятельности в стране, где роль государства в коммерческой сфере имеет существенное значение. Однако такой подход противоречит принципам Конституции и опровергается отмеченной КС РФ необходимостью соблюдения баланса частных и публичных интересов<sup>11</sup>.

## Следование налоговой обязанности

Думается, при рассмотрении данного вопроса нельзя забывать о требовании наличия экономического основания в налоговых законах, которое является одним из принципов современного налогового права. И хотя в литературе не имеется однозначной позиции в его отношении<sup>12</sup>, необходимость учета экономики и реаль-

ных экономических отношений в целях правильного налогового правотворчества и правоприменения на сегодняшний день не вызывает сомнений.

Взаимозависимые, зависимые организации не являются в настоящее время чем-то новым или тем более противоречащим действующему законодательству. Хотя на данный момент нет специального регулирования для холдингов, де-факто все крупные игроки бизнеса состоят из множеств юридических лиц, функционально объединенных друг с другом: головные компании, оперативные компании, компании-кошельки — их отношения опосредованы различными отраслями права. В современном мире существование подобных структур оправдывается не только и не столько целями налоговой оптимизации: зачастую это вопросы уменьшения издержек контроля и безопасности собственности, автоматизации управления.

В этих условиях сущность налогообязанного лица размывается: структурирование сделок и потоков внутри групп компаний может допускать концентрацию имущества у одного юридического лица, а осуществление деятельности — силами другой при почти полном отсутствии прибыли. При таких обстоятельствах было бы одинаково неправильно видеть имущество только у одной организации или только деятельность без прибыли у другой. Комплексным и предоставляющим конституционно-правовые гарантии подходом было бы рассматривать данную группу в качестве единого лица, обязанного уплачивать налоги.

Все последние изменения, внесенные в налоговое законодательство, показывают, что в настоящий момент законодатель медленно, но верно движется в направлении формирования целостной налогообязанной единицы при наличии факта зависимости между организациями. Тем не менее пока что оснований для усмотрения существования такого обязанного субъекта в налоговом праве России нет (кроме специально поименованных, например консолидированной группы налогоплательщиков).

<sup>11</sup> Постановления КС РФ от 14.07.2003 № 12-П и от 23.12.2009 № 20-П, Определения КС РФ от 27.12.2005 № 503-О, от 16.03.2006 № 70-О, от 19.05.2009 № 815-О-П.

<sup>12</sup> См., напр.: Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2004. № 7; Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского на-

логового права // Налоговые споры: опыт России и других стран. М., 2012; Зубарева И.Е. Принцип экономического основания налогов — это скрытое оружие налогоплательщиков или декларативная норма // Ваш налоговый адвокат. 2009. № 5.



Применительно к подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ мы предлагаем видеть в данной норме не исключение из принципа самостоятельности и связанных с ним принципов всеобщности и равенства налогообложения, а их развитие. Основанием для подобного вывода является требование о возможности взыскания налоговой недоимки именно за счет выручки или имущества, поступившего зависимой организации от налогоплательщика, и при условии возникновения налоговой обязанности до момента перечисления выручки / передачи имущества.

Тот факт, что выручка к моменту взыскания может отсутствовать у зависимой с налогоплательщиком организации либо смешаться с собственными средствами организации, сам по себе юридического значения не имеет: как указано в Постановлении КС РФ от 17.12.1996 № 20-П, налогоплательщик не имеет права распоряжаться по своему усмотрению той частью 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. Представляется также правильным не исходить из гражданского-правового понимания собственности и не привязываться к конкретному имуществу или денежным средствам. С экономической позиции более обоснованно говорить о стоимости, переходящей от одного лица к другому.

Следовательно, получая от налогоплательщика средства (а по сути дела, стоимость, некую ценностную массу), часть которых должна пойти на исполнение налоговой обязанности, зависимая организация не может не знать о неисполненной либо подлежащей исполнению налоговой обязанности. Факт взаимозависимости в данном случае обеспечивает возможность не доказывать лишний раз, что действия по передаче имущества/выручки были согласованы. Именно поэтому важно, что взыскание суммы недоимки осуществляется только за счет имущества (части стоимости), переданного после возникновения налоговой обязанности.

Получается, что передача выручки/имущества от налогоплательщика зависимой организации позволяет продолжить реализацию принудительного порядка взыскания недоимки налогоплательщика, включив в данный порядок зависимое с налогоплательщиком лицо. В таком ключе взыскание недоимки не является

для зависимого лица ни ответственностью, ни субсидиарной обязанностью — исполняется обязанность налогоплательщика, состав правонарушения не усугубляется. Для зависимой организации возникает обязанность выплатить налог с суммы переданных средств, которая является публичной, налоговой, а правильность ее реализации обеспечивается судебной процедурой.

Факт зависимости в указанном случае позволяет включить переданное от налогоплательщика имущество в его имущественную массу, за счет которой осуществляется взыскание его налоговой недоимки.

Условно говоря, зависимая организация выступает в качестве лица, приобретшего имущество с обременением в виде залога, — залогодержатель имеет право удовлетворить свои требования за счет предмета залога, даже если собственник и залогодержатель не имели между собой никаких правоотношений.

Указанный подход согласуется с принципом экономической основанности налогов<sup>13</sup>, поскольку взыскание налога осуществляется не ввиду неких юридических абстракций, а именно по причине распределения имущества внутри формально самостоятельных, но экономически зависимых субъектов.

Таким образом, в правилах подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ обоснованно видеть не исключение, требующее, в свою очередь, собственного обоснования, а развитие установленных Конституцией и выявленных КС РФ принципов равенства и всеобщности налогообложения, а также проявление признака индивидуальности налогообложения. Факт зависимости организаций при наличии перечисленных в законе требований является условием следования налоговой обязанности за средствами, за счет которых должен быть уплачен налог.

### Частные выводы для практики

Изложенные нами доводы теоретического характера имеют также практическое значение. По нашему

<sup>13</sup> См.: *Каменков М.В.* Содержание принципа экономической основанности налогов // *Налоговед.* 2014. № 2.

убеждению, организация, с которой взыскивается сумма неисполненной налоговой обязанности, имеет полное право знакомиться и требовать ознакомления со всеми материалами налоговой проверки, которые легли в основу исчисления размера налоговой обязанности, а также приводить доводы о незаконности действий налоговых органов и принятых ими решений.

Данный вывод основывается не только на необходимости судебной защиты лица, с которого осуществляется взыскание, но и на том, что осуществляется реализация налоговой обязанности, правомерность которой во всяком случае может быть проверена судом (решение по результатам налоговой проверки в отношении самого налогоплательщика может быть оспорено им в суде). Поэтому зависимое с налогоплательщиком лицо не может быть поставлено в худшее по сравнению с самим налогоплательщиком положение, по крайней мере, при инициировании процесса против зависимого лица.

При этом не имеет значения, что сам налогоплательщик не оспорил результаты налоговой проверки. А если решение, вынесенное по ее результатам, было оспорено в суд, и в это время налоговый орган уже обратился в суд с иском о взыскании к зависимому лицу, дело в отношении зависимого лица должно быть приостановлено в силу п. 1 ч. 1 ст. 143 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Объективной невозможностью в данном случае будет конкуренция процессуальных актов: если основания начисления недоимки налогоплательщику признают незаконными, отпадут и основания для взыскания с зависимого лица.

С другой стороны, в случае если к моменту обращения с иском к зависимому лицу судебная проверка законности решения налогового органа уже состоится, нет никаких оснований отказывать ему в представлении дополнительных доказательств уже при рассмотрении его дела. И если при исследовании таких дополни-

тельных доказательств выяснится незаконность решения налогового органа, это не приведет к конкуренции судебных актов — суд выносит решение на основе имеющихся доказательств. И вполне допустимо, что при рассмотрении дела в порядке главы 24 АПК РФ могли отсутствовать доказательства, которые выявились при исковом производстве.

Не могут быть положены в основание недопустимости предоставления зависимому лицу информации о налоговой проверке и финансовой отчетности налогоплательщика соображения налоговой и коммерческой тайны. Поскольку исследуется перенесенная вместе с имуществом налоговая обязанность налогоплательщика, зависимое лицо получается связанным и с правовым, и с имущественным положением налогоплательщика.

В то же время нет никаких оснований для предоставления зависимому лицу права обжаловать решение налогового органа, принятое по результатам проверки. Даже несмотря на то, что имеется факт взаимосвязи с налогоплательщиком, а также передача имущества/выручки в указанных в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ обстоятельствах, что образует основание для следования налоговой обязанности, процедурное обстоятельство для включения зависимого лица в процесс принудительного взыскания налога не наступило, поскольку не было обращения налогового органа в суд с иском.

Из аналогичных соображений налоговый орган не может обратиться за взысканием налога к зависимому лицу, пока налоговая недоимка не будет выявлена в рамках соответствующей формы налогового контроля, указанной в подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. В принципе, можно добавить, что пока размер налоговой недоимки в отношении налогоплательщика не будет установлен законным способом, обращаться за взысканием налога напрямую к зависимому лицу нет никаких оснований.