



УДК: 336.2

Ловчикова Юлия Владимировна
Российский государственный
университет правосудия
Очный юридический факультет
Россия, Москва

ylovchikovau@mail.ru

Lovchikova Yulia Vladimirovna
Russian State University of Justice
Full-time Law Faculty
Russia, Moscow

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОПРЕЕМСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Аннотация: в данной статье рассматривается правопреемство физических лиц и организаций в налоговом праве. Отдельно автор останавливается на особенностях правопреемства юридических лиц, отмечая, что после завершения реорганизации налоговый орган не вправе привлекать к налоговой ответственности правопреемника за правонарушения реорганизованного юридического лица. В заключении автор приходит к выводу, что положения ч.1 ст.50 НК РФ являются конституционно-значимыми, поскольку позволяют защитить публичный интерес государства вне зависимости от развития рыночных и внутрихозяйственных отношений.

Ключевые слова: правопреемство, налоговое право, обязанность, реорганизация, публичный интерес.

FEATURES OF THE SUCCESSION OF ORGANIZATIONS AND INDIVIDUALS IN TAX LAW



Annotation: this article discusses the succession of individuals and organizations in tax law. Separately, the author dwells on the peculiarities of the succession of legal entities, noting that after the completion of the reorganization, the tax authority is not entitled to tax the successor for the offenses of the reorganized legal entity. In conclusion, the author comes to the conclusion that the provisions of part 1 of article 50 of the Tax Code of the Russian Federation are constitutionally significant, since they allow protecting the public interest of the state, regardless of the development of market and intra-economic relations.

Key words: succession, tax law, obligation, reorganization, public interest.

Правопреемство – понятие, которое характерно для многих отраслей российского права. В Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) отсутствует понятие правопреемства [1], однако в общем виде правопреемство можно рассматривать, как переход прав и обязанностей от одного субъекта права к другому; перемена лиц в обязательстве. В тоже время правопреемство в налоговых правоотношениях имеет свою специфику, которая требует более детального рассмотрения и дополнительного изучения.

Основными субъектами налоговых правоотношений выступают плательщики налогов, сборов и страховых взносов, т.е. физические лица и организации (юридические лица).

В соответствии с п. 3 ч. 3 ст. 44 НК РФ смерть физического лица является основанием для возникновения, изменения или прекращения налоговой обязанности. При этом задолженность по транспортному и земельному налогам, а также налогу на имущество физических лиц умершего погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством.

Следовательно, правопреемство в отношении физических лиц возникает только в отношении налогов, прямо предусмотренных налоговым законодательством, при этом сам НК РФ отсылает к Гражданскому кодексу



Российской Федерации (далее – ГК РФ) в вопросах определения наследственного имущества [2].

Согласно ч.1 ст. 1175 ГК РФ наследники отвечают по обязательствам наследодателя только в случае принятия ими наследства. Если же наследник отказался от наследственной массы, то помимо отказа от самого имущества наследник отказывается от налоговой обязанности наследодателя. Получается, что возможность правопреемства в отношении физического лица налогоплательщика не носит обязательного характера [3, с. 82].

Особенности правопреемства юридических лиц имеют совершенно другие принципы и механизмы реализации. Юридическое лицо перестает существовать в двух случаях: ликвидация («смерть юридического лица») и реорганизация («перерождение юридического лица»).

Рассмотрим более подробно налоговое правопреемство при реорганизации. По общему правилу обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) (ч.1 ст.50 НК РФ), однако каждая форма реорганизации имеет свои особенности (см. Таблицу 1).

Юридическое лицо считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц (исключением является реорганизация в форме присоединения, когда юридическое лицо считается реорганизованным с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица). Следовательно, для возникновения обязанности правопреемника по уплате штрафных санкций необходимо наличие решения налогового органа о привлечении реорганизуемого юридического лица к налоговой ответственности, вынесенное до внесения в ЕГРЮЛ записи о создании вновь возникших юридических лиц [4].



При раскрытии темы правопреемства в налоговом праве необходимо отметить, что за период существования НК РФ положения ч.1 ст.50 НК РФ несколько раз организации пытались признать неконституционными.

В 2014 году ОАО «Нефтяная акционерная компания «Аки-отыр» обратилось с жалобой в Конституционный суд Российской Федерации (далее – Конституционный суд), оспаривая конституционность ч. 1 ст. 50 НК РФ [5]. Конституционный суд отказал в принятии жалобы к рассмотрению, указав следующее: каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции Российской Федерации). Данная обязанность имеет особый, публично-правовой характер: в процессе реорганизации осуществляется переход обособленного имущества организации-правопредшественника, которым она должна отвечать по своим обязательствам, к организации-правопреемнику, что, в свою очередь, позволяет эффективно удовлетворить обязательство перед государством и способствует исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате законно установленного, но вовремя не уплаченного налога.

В 2015 году ОАО «Ульяновскнефть» обратилось с аналогичной жалобой в Конституционный суд (интересно, что аргументация жалобы полностью совпадала с доводами «Аки-отыр») [6]. Конституционный суд на тех же основаниях оставил жалобу без рассмотрения.

Таким образом, положения ч.1 ст.50 НК РФ являются конституционно-значимыми, поскольку позволяют защитить публичный интерес государства вне зависимости от развития рыночных и внутрихозяйственных отношений.

В заключении научной статьи особо необходимо отметить следующий актуальный аспект правопреемства в налоговом праве: после завершения реорганизации налоговый орган не вправе привлекать к налоговой ответственности правопреемника за правонарушения реорганизованного юридического лица. Это объясняется тем, что в данной ситуации отсутствует вина правопреемника, а правонарушение совершено, по сути, иным



юридическим лицом. Вынести решение в данной ситуации в отношении реорганизованного юридического лица невозможно, поскольку реорганизация завершена и решение в отношении несуществующего юридического лица вынесено быть не может [4].

Обобщая все вышеизложенное, можно сделать следующий вывод: правопреемство в налоговом праве тесно связано с правопреемством в гражданском праве, однако правопреемство в налоговом праве защищает именно публичный интерес, обеспечивая тем самым финансовую стабильность государства и экономические гарантии конституционализма в нем [7, с. 504].

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998, № 146-ФЗ. СПС «КонсультантПлюс» // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
2. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994, № 51-ФЗ. СПС «КонсультантПлюс» // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/
3. Филипсон К. Ю. К вопросу об особенностях правопреемства в публичном праве // Научный компонент. – 2019. – № 3 (3). – С. 78-84.
4. Лермонтов Ю.М. Практический комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Просто о сложном (постатейный) СПС «Гарант» // URL: <https://base.garant.ru/5748353/>
5. Определение Конституционного Суда РФ от 23.12.2014 N 2885-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная акционерная компания «Аки-отыр» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации» СПС «Гарант» // URL: <https://base.garant.ru/70851064/>
6. Определение Конституционного Суда РФ от 29.01.2015 N 200-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества



«Ульяновскнефть» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации» СПС «Гарант» // URL: <https://base.garant.ru/70871376/>

7. Ловчикова Ю.В. Конституционно-правовое значение бюджета Российской Федерации // Финансовое право в парадигме конституционной реформы: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва, 26 ноября 2021 г. — Москва: РГУП, 2022. — С. 504-506.



Приложения

Таблица 1. Особенности правопреемства организаций в зависимости от формы реорганизации

Форма реорганизации	Правопреемник	Комментарий (при необходимости)
<i>Выделение</i>	юридическое лицо, из которого выделилось новое юридическое лицо	Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов (пеней, штрафов) реорганизованного лица (ч.8 ст.50 НК РФ).
<i>Присоединение</i>	присоединившее его юридическое лицо	-
<i>Слияние</i>	возникшее в результате такого слияния юридическое лицо	-
<i>Разделение</i>	юридические лица, возникшие в результате такого разделения	При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством (ч.7 ст.50 НК РФ).
<i>Преобразование</i>	вновь возникшее юридическое лицо	-