

Андрей Владимирович ИЛЬИН —
доцент кафедры частного права
Сибирской академии государственной
службы (г. Новосибирск),
кандидат экономических наук

УДК 347.73:336.2.

ПРЕДПОСЫЛКИ УСТАНОВЛЕНИЯ СУБСИДИАРНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПО НАЛОГОВЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ ОРГАНИЗАЦИЙ

АННОТАЦИЯ. В статье анализируется проблема участия юридических лиц в современных налоговых отношениях. Формулируя причину необеспеченных налоговых вычетов, автор делает вывод, что стабильное построение правоотношений в России предполагает субсидиарную ответственность физических лиц по налоговым обязательствам организаций.

The article deals with the problem of the legal entity participation in the modern taxation relations. Formulating the cause of unprovided tax deduction, the author draws a conclusion that the stable organization of legal relationships supposes the secondary liability of physical persons according to the tax liability of the organization.

Создание и деятельность организаций в обществе является необходимым условием для обеспечения экономического роста и повышения благосостояния граждан. Поэтому правовой статус юридического лица, как с общетеоретических позиций, так и в научно-практическом плане, всегда активно обсуждался в юридической литературе. В этой связи массовость создания юридических лиц в современной России можно охарактеризовать как с позитивной, так и с негативной стороны. Безусловно, организации — основные товаропроизводители, играющие особую роль в гражданском обороте, формируют значительный вклад в налоговые доходы национального бюджета. В то же время недобросовестное использование конструкции юридического лица, создающее различные злоупотребления, также очевидно и не вызывает сомнений.

Общеизвестно, что товарищества, весьма распространенные в дореволюционной России, основанные на фидуциарных отношениях лиц, готовых вести предпринимательскую деятельность, рискуя всем имуществом участников, создаются в нашей стране нечасто. Представляется обоснованным утверждение о том, что абсолютное большинство коммерческих организаций в России учреждаются как ООО и АО. Анализ научных публикаций позволяет однозначно говорить о том, что смысл создания юридических лиц в указанных организационно-правовых формах заключается в *максимально возможном ограничении ответственности учредителей (физических лиц) по обязательствам организации.*

Так, по справедливому мнению Е. В. Богданова, акцентирующего внимание на фиктивности юридических лиц, действующее законодательство и правоприменительная практика демонстрирует у *значительной части российских организаций реальное отсутствие ответственности учредителей и ее переложение на юридических лиц.* «Сущность юридического лица, — аргументированно утверждает ученый, — проявляется, прежде всего, в его ответственности, а все остальные признаки носят вспомогательный характер и подчинены одной идее — *возложению ответственности на юридическое лицо, а не на учредителей*» [1]. Заметим, фиктивность юридического лица как субъекта права отмечалась в целом ряде научных работ ученых-правоведов [2]. Г. Ф. Шершеневич, например,

указывал, что юридическое лицо как субъект права есть искусственно созданный законодателем субъект и в этом смысле представляет собой юридическую фикцию [3], а Ю. К. Толстой констатировал: «законодатель в практических целях признает за юридическими лицами свойства человеческой личности, олицетворяет их, тем самым прибегая к юридической фикции, создавая вымышленного субъекта права, существующего лишь в качестве абстрактного понятия» [4].

Соглашаясь с мнениями ученых о фиктивности юридических лиц, считаем необходимым отметить, что наиболее остро ее последствия проявляются в современных налоговых правоотношениях. В условиях, когда за юридическим лицом стоят *действительные субъекты его прав и реальные участники налоговых отношений — физические лица*, вырабатывающие и осуществляющие его волю, при *одновременном фактическом отсутствии в действующем законодательстве их ответственности по обязательствам организации личным имуществом*, создаются возможности по использованию конструкции юридического лица для минимизации налоговых обязательств других хозяйствующих субъектов. Указанные факторы, рассматриваются в литературе как условия, способствующие распространению уклонения от налогообложения в современной России.

Так, профессор В. Г. Пансков, видя причину многих проблем невыполнения налоговых обязательств юридических лиц в отсутствии ограничений по государственной регистрации одним и тем же учредителем множества организаций, указывает на широкое распространение в стране такой практики. «При этом, — подчеркивает ученый, — *все юридические лица имеют задолженность перед бюджетом и создание нового юридического лица происходит после того, как предыдущее накопило приличную сумму недоимки*». Анализируя вопросы государственной регистрации и собираемости налогов, В. Г. Пансков делает обоснованный вывод о том, что *как абсолютное количество, так и удельный вес организаций-нарушителей в России остается в течение длительного времени без изменений* [5]. Аналогичной позиции придерживается Д. Г. Черник. Констатируя, что *в любом городе России есть адреса, по которым зарегистрированы сотни и тысячи разных фирм, учредителями которых является одна и та же небольшая группа лиц*, ученый отмечает как значительное количество неотчитывающихся организаций, так и *возможность избавиться от налоговой задолженности посредством перерегистрации* [6]. К подобным выводам приходит и К. В. Сомик, справедливо замечая, что *количество добросовестных налогоплательщиков из года в год падает, в то время, как количество зарегистрированных организаций постоянно растет* [7].

В этой связи мы считаем, что *отсутствие в налоговом законодательстве ответственности лиц, осуществляющих волю организации по ее обязательствам своим личным имуществом*, привело к тому, что к началу XXI века до 50% всех зарегистрированных в России организаций не представляли отчетность, а значит, не платили налоги. Конечно, какая-то часть этих юридических лиц не участвовала в гражданско-правовых сделках и не имела неисполненных налоговых обязательств. Но безусловно, что деятельность другой части неотчитывающихся организаций носила номинальный характер, создающий бюджетные потери для публичных субъектов. Поэтому, по нашему мнению, подчеркиваемые в научной и практической литературе: значительная доля теневой экономики [8], падение собираемости налогов [9], переложение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков [10], крайне высокий уровень несправедливости национальной налоговой системы [11], возрастающее количество неплательщиков налогов и высокая ла-

тентность налоговых преступлений [12] связаны с существованием в России номинальных юридических лиц. В этой связи полагаем важным констатировать, что отсутствие в российском законодательстве, начиная с 1992 г., правовых норм, связывающих между собой налоговые обязательства участников сделок, создало фундаментальную проблему — несбалансированность налоговых обязательств контрагентов, влекущую необеспеченность налоговых вычетов. Мы убеждены, что именно участие в сделках номинальных организаций, являющееся причиной необеспеченности налоговых вычетов и потери налоговой базы лежит в основе зачастую неадекватного правового регулирования, нарушения единства налоговых платежей и общего неустойчивого состояния российской налоговой системы. Кроме того, нам представляется, что отсутствие решения этой проблемы в настоящее время самым негативным образом сказывается на налоговых правах и интересах личности, общества и государства.

Так, в правоприменительной налоговой практике деятельность номинальных юридических лиц, направленная на создание различных противоправных схем по возмещению НДС, стала причиной выводов КС РФ, изложенных в известном Определении от 8 апреля 2004 года № 169-О. Г. А. Гаджиев, разъясняя официальную позицию КС РФ по указанному Определению и подчеркивая аргументы Суда, констатирует наличие в налоговых отношениях фиктивных юридических лиц и возникающих в этой связи всевозможных схем вокруг налоговых вычетов, позволяющих забирать деньги из карманов добросовестных налогоплательщиков, что приводит к отсутствию справедливости и равенства в российском налогообложении [13]. В судебно-арбитражной практике проблема номинальных юридических лиц проявляется в налоговых спорах с их реальными (отчитывающимися в налоговых органах и уплачивающими налоги) контрагентами — покупателями, уменьшающими налоговые обязательства в связи с (якобы) совершенными гражданско-правовыми сделками. Целесообразно отметить в этом случае не только необеспеченность вычетов покупателей налоговыми обязательствами продавцов, разрушение единства налоговых платежей, их экономико-правовой природы, но и системность использования номинальных юридических лиц, характерность таких споров для различных категорий реальных налогоплательщиков: организаций и индивидуальных предпринимателей на протяжении всего времени существования современной отечественной налоговой системы. Так, например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа суд подтвердил законность уменьшения налоговых обязательств индивидуального предпринимателя по приобретению товара у пяти поставщиков, не зарегистрированных в едином государственном реестре юридических лиц и не представляющих в налоговые органы отчетность. Суд указал, что отсутствие у организаций-продавцов государственной и налоговой регистрации не может быть признано доказательством факта отсутствия расходов, понесенных предпринимателем, которые подлежат учету для целей исчисления налога [14]. В другом случае в Постановлении ФАС Московского округа от 17 января 2001 г. № КА-А40/6272-00 отмечена законность уменьшения обязательств по налогу на прибыль организацией-покупателем на расходы по договорам с двенадцатью (!) юридическими лицами, которые не были зарегистрированы в едином государственном реестре. Аналогичные выводы, лежащие в основе сотен судебных актов [15], по нашему мнению, приводят к потере налоговой базы для общества и государства и являются одной из причин неустойчивого функционирования налоговой системы России.

Сложность и противоречивость правоприменительной практики с участием реальных и номинальных юридических лиц подтверждает современный правовой подход ВАС РФ к исследуемой проблеме, озвученный О. В. Бойковым на страницах журнала «Налоговые споры: теория и практика». Отмечая актуальность вопроса и подчеркивая *далеко не единичные случаи участия в сделках реально не существующих продавцов*, О. В. Бойков, анализируя аргументы налогоплательщиков-покупателей, пишет: «Выдвигается утверждение, что налогоплательщик не может знать, что скрывается в действительности за личностью продавцов, у которых он приобретает товары (работы, услуги) и в отношении которых (якобы) несет учитываемые для целей налогообложения расходы. С подобным утверждением, по мнению автора, еще можно согласиться в отношении организаций, зарегистрированных по подложным документам, при условии, что сам налогоплательщик добросовестен. Однако, замечает О. В. Бойков, этот тезис не работает, когда речь идет о продавцах-организациях, которые даже не зарегистрированы в качестве юридического лица, поскольку на стороне продавца не существует субъекта права. Как участник рыночных отношений, налогоплательщик несет риск выбора контрагента, который в настоящее время подкреплен реальной организационно-правовой возможностью получения в общедоступном режиме официальной информации о регистрации любого юридического лица». В то же время О. В. Бойков в своих суждениях о налоговых последствиях деятельности номинальных организаций не до конца последователен, поскольку, говоря *о проблеме участия в сделках реально не существующих продавцов, приводящей к необеспеченным налоговым вычетам*, пишет: «... следует согласиться с позицией арбитражных судов, отказывающих в поддержке налоговым органам, по мнению которых, поступление сумм НДС от продавца в бюджет является неременным условием возмещения НДС покупателю» [16].

Рассматривая налоговые проблемы деятельности номинальных организаций на конкретных примерах, следует обратить внимание на Постановление от 29 ноября 2000 г. Судебной коллегии по уголовным делам ВС РФ, в котором удовлетворен протест заместителя Председателя ВС РФ на обвинительный приговор Останкинского районного суда Северо-Восточного административного округа г. Москвы, в части гражданского иска о взыскании с признанных виновными в уклонении от уплаты налогов с организации АОЗТ «Тарос Корпорейшн» гр-н И. и К., указав следующее. «В соответствии с законодательством плательщиками не уплаченных в бюджет налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, являются юридические лица, поэтому обязанность по их уплате лежит на АОЗТ «Тарос Корпорейшн». Удовлетворяя гражданский иск, заявленный налоговой инспекцией к И. и К., суд фактически переложил обязанность по уплате недоимки по налогам на ненадлежащих налогоплательщиков. Следовательно, налоги надлежит взыскивать с указанной организации». Нам представляется существенным тезис, изложенный в указанном судебном акте, о необходимости взыскания налогов с организации, имеющий конкретную практическую значимость по целому ряду причин. Во-первых, он подчеркивает возможность уклонения физическими лицами от уплаты налогов за счет применения конструкции юридического лица. Во-вторых, этот тезис констатирует очевидную практическую невозможность взыскания в бюджет неуплаченных сумм налогов с «виновного» Общества. В-третьих, ситуация позволяет уверенно говорить *о необеспеченности, с точки зрения экономико-правовой природы, налоговых вычетов всех контрагентов АОЗТ «Тарос Корпорейшн», по сделкам, в результате исполнения которых с полученной выручки Обществом*

не уплачены налоги, независимо от того, являлись ли они (контрагенты) добросовестными, или нет.

Еще одной проблемой, связанной с использованием номинальных организаций в налоговых отношениях, стал государственный контроль предпринимательской деятельности. В работах ученых и практиков подчеркиваются трудности, характерные как для проверок, проводимых налоговыми органами [17], так и для сбора доказательственной базы правоохранительными органами [18]. Например, Г. В. Овчинников, анализируя проблематику государственного контроля в сфере налогообложения, связывает низкий процент реально взысканных налогов с номинальных организаций (около 7%) с фактической бесперспективностью и сложностью в доказывании налоговых правонарушений при существующей законодательной базе. Автор подчеркивает, что соотношение трудозатрат налогового органа на проведение массовых встречных проверок и реальность фактического взыскания начисленных в результате этой работы сумм в бюджет *крайне неэффективное* [19]. Справедливость тезиса о бесперспективности мероприятий налогового администрирования *также в отношении лиц, (якобы) совершавших гражданско-правовые сделки с номинальными организациями*, наглядно иллюстрируется судебной практикой. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа суд, учитывая наличие документов, подтверждающих приобретение товара у налогоплательщика-покупателя *и фактическое отсутствие встречной проверки у его контрагента в связи с невозможностью его розыска*, пришел к выводу о недоказанности налоговым органом неправильного исчисления налога на прибыль налогоплательщиком и законности уменьшения им прибыли на сумму расходов по оплате товара [20].

Таким образом, обобщив все сказанное, становится очевидным, что, столкнувшись с использованием номинальных организаций, создающим ассиметричность налоговых обязательств контрагентов национальное правовое регулирование налоговых отношений оказалось неэффективным и не способным обеспечить декларируемый баланс частных и публичных интересов. Поэтому прав профессор В. А. Бублик, отмечая, что классическая частно-правовая конструкция юридического лица не отражает адекватно сегодняшние российские хозяйственные реалии. Теоретические конструкции классиков цивилистики, по справедливому мнению ученого, необходимо адаптировать к российской экономике, *столкнувшейся с массовыми явлениями, предполагающими противоправное использование гражданско-правовых форм и злоупотребление субъективными правами* [21].

В этой связи, исходя из необходимости выработки правовой наукой юридических приемов, применение которых способствовало бы *стабильной организации налоговых отношений*, считаем обоснованным включение в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации ряда дополнений. Во-первых, целесообразно выделить проверку налоговой обеспеченности вычетов в качестве важнейшей, самостоятельной формы налогового контроля. Во всех случаях при выявлении фактов необеспеченности вычетов покупателей налоговым органом должно быть вынесено мотивированное решение о доначислении налога налогоплательщику-продавцу и инициировано обращение в суд с привлечением к участию в деле соответствующих контрагентов налогоплательщика. Во-вторых, необходимо создать механизм, дополнительно защищающий интересы общества и государства и гарантирующий налоговые права контрагентов организации-налогоплательщика. Так, при невозможности юридического лица надлежащим образом исполнить обязанность по уплате налогов со сформированной налоговой базы и обеспечить обоснованность вычетов его контрагентов, налоговая обязанность организации в целях обеспечения прав и интересов иных частных и пуб-

личного субъектов *должна переходить* к обязанным лицам организации-недоимщика. Такими лицами будут являться: исполнительный орган юридического лица, акционеры (участники), лица, имеющие право давать обязательные для организации распоряжения. В-третьих, все указанные лица на основании вступившего в законную силу судебного акта по иску налогового органа должны солидарно нести субсидиарную ответственность по налоговым обязательствам организации, связанным с необеспеченными вычетами ее контрагентов. При этом в случае обеспечения налоговой обоснованности вычетов контрагентов юридического лица, активами его акционеров (участников) последние имеют право обратиться в суд с регрессным требованием к исполнительному органу организации. Таким образом, мы полагаем, что изменения в организации налогового контроля и субсидиарная ответственность личным имуществом обязанных физических лиц, как меры, призванные обеспечить обоснованность налоговых вычетов контрагентов, препятствовать появлению номинальных организаций в налоговых отношениях и способствовать реальности ответственности юридического лица, позволят придать более устойчивое состояние налоговой системе России и могут быть восприняты позитивным правом.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Богданов Е. В. Сущность и ответственность юридического лица // Государство и право. 1997. № 10. С. 98.
2. Шершеневич Г. Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). М., 1995. С. 90.; Гражданское право. Часть I. Учебник / Под ред. Ю. К. Толстого, А. П. Сергеева. М.: ТЕИС, 1996. С. 110. 3. См.: Шершеневич Г. Ф. Указ. соч. С. 90.
4. Толстой Ю. К., Сергеев А. П. Указ. соч. С. 110.
5. Пансков В. Г. Регистрация юридических лиц и собираемость налогов в Российской Федерации // Налоговый вестник. 1999. №11. С. 7
6. Черник Д. Г. К вопросу о Налоговом кодексе РФ // Налоговый вестник. 1999. № 5. С. 5.
7. Сомик К. В. Основные причины роста налоговой преступности // Налоговый вестник. 1998. № 6. С. 16.
8. Пансков В. Г. Проблемы решаются. Проблемы остаются // Налоговый вестник. 2005. № 1. С. 4.
9. Кучеров И. И. Налоги и криминал. С. 5.
10. Пепеляев С. Г. Налоговое право. Учебник. М.: Юристъ, 2004. С. 70.
11. Синельников С., Анисимова Л. Проблемы налоговой реформы в России: анализ ситуации и перспективы развития. М.: Евразия, 1998. С. 74.
12. Кузнецов А. П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации. Автореф. дис... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 2000. С. 31.
13. Гаджиев Г. А. Принцип добросовестности и социальной ответственности бизнеса заложен в Конституции РФ // Вопросы налогового права. 2005. № 1. С. 18-22.
14. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 января 2005 г. по делу № А05-7457/04-12 // СПС «КонсультантПлюс».
15. См., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 19 июня 2001 г. № А66-3605/01, ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 мая 2003 г. № 19-2619/02-40-30-Ф02-1212/03-С1 // СПС «КонсультантПлюс».
16. См. Бойков О. В. Актуальные вопросы арбитражной практики по налоговым спорам // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 11. С. 6.
17. См.: Овчинников Г. В. Осуществление государственного контроля в сфере налогообложения // Финансы. 2004. №1. С. 57-58.
18. См.: Кушниренко С. П. Расследование хищений, совершенных с использованием лжепредприятий. Учебное пособие. СПб., 1995. С. 6.
19. См.: Овчинников Г. В. Указ. соч. С. 57-58.

20. Постановление ФАС Уральского округа от 19 января 2005 г. № Ф09-5866/04АК// СПС «КонсультантПлюс».

21. Бублик В. А. Частные и публичные начала в гражданском праве // Российский юридический журнал. 2002. № 1. С. 10.

*Сергей Александрович АЛИМПИЕВ —
адъюнкт кафедры уголовного права
Уральского юридического института
МВД России (г. Екатеринбург)*

УДК 343.352.

ЭВОЛЮЦИЯ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ НОРМЫ О ПОЛУЧЕНИИ ВЗЯТКИ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ В ДОРЕВОЛЮЦИОННЫЙ ПЕРИОД (IX-XIX ВВ)

АННОТАЦИЯ. В представленной научной статье рассматриваются законодательные источники, регулировавшие уголовную ответственность за получение взятки в дореволюционный период.

In clause the legislative sources adjusted the criminal liability for reception of a bribe during the pre-revolutionary period are considered.

Проблема борьбы со взяточничеством всегда была острой для российского общества. Коррупция в системе государственной службы нашей страны заслуживает внимательного исторического исследования хотя бы для того, чтобы понять, во что она обошлась российскому государству. В связи с этим далеко не случайны такие высказывания, как «русская взятка — порождение государственности, и в этом смысле она почти бессмертна» [1].

Проявления по службе возникли с появлением управляющих (вождей, князей и т. д.) и судей, как средство воздействия на их объективность и добросовестность при решении спорных вопросов. Появление коррупции в России как социального явления тесно связано с традициями общества в период становления и возникновения Древнерусского государства в IX-XI веках.

Важнейшим законодательным памятником Древнерусского государства явилась «Русская Правда», ибо в ней охвачены чуть ли не все отрасли древнерусского права, и в первую очередь уголовного [2].

Также в «Русской Правде» содержится ряд норм, определяющих правовой статус правящего слоя и регулирующих процесс сбора дани. В ней также содержатся нормы, отражающие специфику системы управления в Древнерусском государстве. Князь выступал в роли законодателя, военного предводителя, верховного судьи и сборщика налогов. Управление на местах осуществлялось доверенными людьми князя. Ресурсы для своего существования местные органы управления получали от населения (общину), через систему кормлений. Помимо системы кормлений князь установил систему налогов, дани. В состав дани входили продукты питания, одежда и деньги. Первоначально четко определенных размеров дани не существовало, поэтому зачастую процесс сбора дани превращался в чрезмерные поборы. Размеры дани определялись потребностями князя, а они, как правило, не поддавались учету [3].

Так, в ст. ст. 9 и 42 «Русской Правды» прописывался порядок кормления (содержания) государственных чиновников. Но что примечательно, ни в одной из них не предусматривалось никаких мер ответственности за несоблюдение