**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава I. Общая характеристика юридического процесса исполнения юридическим лицом обязанностей по уплате налогов при реорганизации

Глава 2. Юридический процесс и отношения, возникающие при исполнении юридическим лицом обязанностей по уплате налогов при реорганизации как предмет правового регулирования

Глава 3. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридического лица

# Заключение

# Список использованной литературы

**ВВЕДЕНИЕ**

Началом становления новой налоговой системы в России стало принятие важнейшего Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 г. № 2118 - 1. Данный Закон впервые в России закрепил принципы налогообложения, систему налогов и сборов, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, регламентировал процедуру исчисления и уплаты налогов. Он явился первым законодательным актом, который по праву может считаться прародителем и настоящим первоисточником налогового права современной Российской Федерации, основой развития его процессуальных норм. На современном этапе развития Российской Федерации приняты многочисленные нормативно - правовые акты, регулирующие финансово - правовые и налоговые отношения. Они призваны обеспечить эффективное правовое регулирование указанных правоотношений в целях обеспечения надлежащего формирования, распределения и расходования централизованных и децентрализованных фондов государства и муниципальных образований. Следует согласиться с Н. А Шевелевой, что бурное развитие юридического инструментария, включая принятие кодифицированных актов -Бюджетного и Налогового кодексов Российской Федерации, формирование специальных принципов и правовых институтов финансового, бюджетного, налогового права - обуславливают насущную потребность системного анализа и оценки новых финансово — правовых понятий. Действительно, принятие и введение в действие указанных кодифицированных нормативно - правовых актов существенно изменило правовое регулирование финансовых правоотношений.

Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», который после введения в действие части первой Налогового кодекса применяется не в полном объеме, не содержал и не содержит специальных правовых норм, посвященных регулированию порядка уплаты налогов реорганизованными юридическими лицами. При ответе на данный вопрос судьи и практики -юристы (в том числе государственных органов) пользовались общими нормами об уплате налогов, которые имелись в вышеупомянутом Законе. Например, статьями 11, 13 и другими. Но необходимо отметить, что нередко решения налоговых органов и судов, вынесенные на основе этих норм, реально не отвечали требованиям справедливости и обоснованности.

В настоящее время в России действует Налоговый кодекс Российской Федерации3, часть первая которого, за исключением отдельных положений, вступила в силу с 1 января 1999 г., согласно Закону от 31 июля 1998 г. № 147 — ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В Налоговом кодексе Российской Федерации процессуальные нормы получили существенное развитие, в том числе применительно к регулированию порядка уплаты налогов и его отдельных процедур (стадий), например, исчисления налогов и их уплаты.

Налоговый кодекс Российской Федерации в статье 50, содержащей и процессуальные нормы, регламентирует порядок исполнения обязанности юридического лица по уплате налогов при его реорганизации в различных формах, в том числе при выделении и разделении. Данная статья также регулирует порядок уплаты долга по налоговым платежам, возникшего до реорганизации юридического лица. Но ряд пунктов упомянутой статьи содержит противоречия, которые на практике приводят к серьезным затруднениям при выборе правильного ответа на вопрос о критериях определения организации (реорганизуемого юридического лица или правопреемников, учитывая форму реорганизации), обязанной платить налоги, иметь налоговые вычеты или осуществлять право на зачет налогов, выплаченных сверх необходимой суммы (например, по налогу на добавленную стоимость). Это обусловливает необходимость глубокого теоретического исследования проблемы правового регулирования юридического процесса уплаты налогов при реорганизации юридических лиц.

Актуальность выбранной темы курсовой работы обусловлена отсутствием надлежащего правового регулирования процесса уплаты налогов при реорганизации юридического лица; а также необходимостью теоретического обоснования особенностей юридического процесса уплаты налогов при реорганизации юридических лиц как разновидности юридического процесса. В результате реорганизации образуются новые юридические лица, но основой их дальнейшей деятельности является переданное правопредшественником (реорганизуемым юридическим лицом) имущество. К правопреемникам переходят также обязательства и долги ранее функционировавшего юридического лица - правопредшественника, в том числе и по налоговым платежам. В этой связи актуальным является рассмотрение вопроса о правовом регулировании процесса уплаты налогов при реорганизации юридического лица в теоретическом аспекте, а также практики применения имеющихся норм в целях выработки рекомендаций для дальнейшего их совершенствования.

**ГЛАВА I.**

**Общая характеристика юридического процесса исполнения юридическим лицом обязанностей по уплате налогов при реорганизации**

В настоящее время множество юридических лиц в России по тем или иным причинам осуществляют процедуру реорганизации, в результате которой происходит значительная трансформация состояния ранее действовавшего юридического лица. Например, согласно статье 57 Гражданского кодекса Российской Федерации, при разделении организации создаются два или более новых юридических лица, а прежнее прекращает свое существование. К возникшим новым юридическим лицам переходят по разделительному балансу в соответствующих частях гражданские права и обязанности прежнего юридического лица. Выделение характеризуется тем, что первоначальное юридическое лицо продолжает функционировать в прежнем качестве, но отдельные его структуры, подразделения или производства обособляются, и на их базе создаются одно или несколько новых юридических лиц. При выделении из юридического лица одного или нескольких новых организаций к каждой из них переходят по разделительному балансу в соответствующих частях права и обязанности реорганизованного юридического лица. Следует заметить, что Гражданский кодекс Российской Федерации, в силу статьи 2, не может и не должен регулировать такой вопрос, как уплату налогов при реорганизации юридического лица. Данный акт лишь определяет порядок составления разделительного баланса и его содержание, которые будут являться основой для определения после процесса реорганизации налоговой базы (в том числе и по переданному имуществу). Для уяснения вопроса регулирования уплаты налогов при реорганизации необходимо непосредственно обращаться к Налоговому кодексу Российской Федерации. Но так как в России система нормативно правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения, состоит не только из Налогового кодекса (основного источника правовых норм в данной области), но и иных нормативно - правовых актов, то следует при решении вопроса об уплате налогов при реорганизации юридического лица использовать и их.

Реорганизация многих юридических лиц проводится с грубыми нарушениями, в том числе и налогового законодательства. При отсутствии надлежащего контроля со стороны налоговых органов огромные суммы недоплаченных налогов могут не поступить в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды в результате такой реорганизации. Практика же показывает, что огромное количество исков подается в суд органами налогового контроля, предметом которых является взыскание налоговых платежей и пеней с юридических лиц, возникших в результате реорганизации. Но нередко налоговые органы неверно толкуют пункты 1, 2, 8, 11 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации .Имеются также многочисленные ошибки при использовании правовых норм, регулирующих уведомление налоговых органов о проводимой реорганизации юридического лица, проведение проверок соблюдения российского законодательства о налогах и сборах, соблюдение сроков исковой давности привлечения к ответственности за неуплату или несвоевременную уплату налогов правопредшественниками и правопреемниками при реорганизации юридического лица.

Значительные трудности на практике также возникают с определением плательщика налогов и долга по налогам со стороны реорганизованного юридического лица и его правопреемников в зависимости от формы реорганизации. Так, например, при разделении реорганизуемое юридическое лицо полностью прекращает свое существование, а сумма долга по налогам должна быть распределена между его правопреемниками. Следовательно, необходимо определить роль разделительного баланса, в котором закрепляется переход прав и обязанностей, в том числе и по уплате налогов. Указанное правоотношение не находит четкого регулирования в законодательстве Российской Федерации. Имеющиеся в Налоговом кодексе Российской Федерации нормы не отвечают сложившейся действительности ив этой связи нуждаются в изменении. На практике нормы, например, статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации применяются и подвергаются толкованию арбитражными судами в совокупности с соответствующими статьями Гражданского кодекса Российской Федерации, регулирующими процесс реорганизации юридического лица.

Регулирование вопроса об уплате налогов при реорганизации юридического лица должно быть по возможности унифицированным и строго определенным. Но это не означает, что соответствующие нормы должны иметь исключительно императивный характер. Диспозитивное регулирование также должно присутствовать, например, при решении вопроса о составлении и содержании разделительного баланса (в рамках регулирования нормами Гражданского кодекса РФ). Необходимость в императивном регулировании имеется тогда, когда долг по налогам и пени не уплачены, разделительный баланс составлен либо неверно, либо не содержит необходимых данных, или они сформулированы неточно. Иная ситуация складывается в том случае, если будет установлено, что реорганизация юридического лица была направлена на неуплату налогов и сокрытие долгов. Но здесь необходимо заметить, что по искам налоговых органов фактов подобного намеренного сокрытия и ухода от уплаты налогов в изученных решениях арбитражных судов практически не обнаружено. Следовательно, пункты 7 и 8 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации, предполагающие возложение солидарной обязанности по уплате налогов на правопредшественника и правопреемников при реорганизации в форме выделения по решению суда, является сегодня бездействующими, то есть неэффективными.

В целом вопрос об уплате налогов при реорганизации юридического лица является в научной литературе России мало разработанным. Комплексного исследования данной проблемы вообще не проводилось. Настоящая работа является попыткой изучить различные стороны уплаты налогов при реорганизации юридического лица: существующие проблемы законодательного регулирования данного процесса, анализ его особенностей и стадий. Кроме того, в работе исследован вопрос о порядке составлении уточненного разделительного баланса при реорганизации юридического лица в форме выделения и разделения (иные формы реорганизации не рассматриваются, так как применение правовых норм при регулировании указанных форм реорганизации вызывает наибольшие трудности). Значение этого вопроса обусловлено тем, что с момента составления разделительного баланса и до окончания реорганизации может пройти довольно большой промежуток времени, в течение которого основные показатели бухгалтерского баланса могут существенно измениться, что впоследствии отразится на количественной характеристике объекта налогообложения, формировании и исчислении налогооблагаемой базы.

Говоря о степени изученности проблемы уплаты налогов при реорганизации юридических лиц, необходимо отметить, что различные авторы затрагивали в своих трудах некоторые аспекты данного вопроса исследовали общую юридическую процессуальную форму реализации материальных норм и ее значение; роль контроля как одной из форм финансовой деятельности государства процессуальные нормы и отношения в непроцессуальных отраслях. Н. И. Химичева обосновала на основе анализа элементов финансового и налогового правоотношений наличие и особенности процессуальных норм в финансовом праве. В. Н. Протасов изучал вопросы юридической процедуры и ее элементов. Отдельные вопросы процессуального характера затрагивали: Л. В. Брызгалин, О. Г. Пепеляев - при исследовании проблем налогов и налогового права, Е. Ю. Грачева и Г. В. Петрова - при разработке проблем деятельности органов налогового контроля и повышения эффективности действия правовых норм в области налогов, при анализе проблем налогового контроля, при исследовании вопросов применения норм налогового права в сфере предпринимательской деятельности.

Юридический процесс представляет собой единство установленных нормативно - правовыми актами процедур, то есть определенной последовательности действий для достижения необходимого результата. Такие действия документально подтверждаются, требуют надлежащего оформления, а в случаях, установленных законодательством, - государственной регистрации.

Основными чертами юридического процесса являются нормативно установленные формы упорядочивания деятельности субъектов правоотношений; к элементам юридического процесса следует отнести: субъектов (организации и физические лица), действующих в рамках правовых норм; действия и порядок их совершения, закрепленные нормативно - правовыми актами формы документов, необходимые для отражения отдельных действий субъектов правоотношений; юридический процесс состоит из отдельных процедур (стадий, этапов), целью которых является определение порядка совершения последовательных действий, направленных на достижение необходимого результата.

Юридический процесс по уплате налогов при реорганизации юридического лица представляет собой деятельность заинтересованных субъектов (реорганизуемого юридического лица и его правопреемников), которые принимают решение о реорганизации, составляют установленные законом документы (разделительный баланс или передаточный акт), утверждают их, а затем, в ходе осуществления хозяйственной деятельности и после определения налогооблагаемой базы, производят все необходимые расчеты и уплачивают в соответствующей пропорции налоги.

К стадиям юридического процесса по уплате налогов при реорганизации юридического лица можно отнести: уведомление налоговых органов о проводимой реорганизации; составление и утверждение разделительного баланса с учетом перехода имущественных и неимущественных активов, а также пассивов; определение плательщиков налогов и долгов со стороны будущих правопреемников реорганизуемого юридического лица; составление уточненного разделительного баланса; исчисление и уплату налогов.

Нормы Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие процесс уплаты налогов при реорганизации юридического лица, должны содержать положение, что при определении правопреемников по налоговым обязательствам юридического лица необходимо руководствоваться разделительным балансом и уточненным разделительным балансом. Но часть содержания разделительного баланса регулируется нормами, принятыми Министерством финансов Российской Федерации, используемыми при составлении бухгалтерских документов (бухгалтерского баланса) и документов отчетности.

Требования, связанные с уведомлением налоговых органов о проведении реорганизации юридического лица, предъявляются к нему с целью осуществления контроля над соблюдением сроков уплаты налогов, определения задолженности реорганизуемой организации, обоснованности после проведения реорганизации требований правопреемников о возврате налога на добавленную стоимость, сумм налогов, ошибочно уплаченных в бюджет и т. д.

С позиций гражданского законодательства, уточненный разделительный баланс представляет собой документ, утвержденный по состоянию на дату завершения реорганизации учредителями (участниками) юридических лиц, возникших в результате реорганизации, в котором учитываются случаи изменения, возникновения или прекращения прав и обязанностей реорганизуемых лиц за период с даты, на которую составлен разделительный баланс, до момента завершения реорганизации.

8. Применительно к бухгалтерскому учету уточненный разделительный баланс представляет собой таблицу, напоминающую по форме и содержанию бухгалтерский баланс, представляющий собой способ укрупненной экономической группировки имущества по его составу и оценке, а также источникам формирования на определенное число отчетного периода в денежном измерителе.

Уточненный разделительный баланс содержит колонки, отражающие в порядке, определенном в разделах бухгалтерского баланса, сведения о фактически перешедших к вновь созданным юридическим лицам правах и обязанностях реорганизуемых лиц с учетом изменения, возникновения или прекращения прав и обязанностей реорганизуемых лиц за период с даты, на которую составлен передаточный акт или разделительный баланс, до момента завершения реорганизации. Например, это могут быть изменения оборотных активов, капитала и резервов, краткосрочных обязательств и т. д.

**ГЛАВА 2**

**Юридический процесс и отношения, возникающие при исполнении юридическим лицом обязанностей по уплате налогов при реорганизации как предмет правового регулирования**

Исследование проблем, касающихся порядка исполнения юридическим лицом обязанностей по уплате налогов при его реорганизации, требует анализа этого процесса исходя из общего теоретического понятия юридического процесса. Вопрос о юридической характеристике процесса, в том числе исполнения организацией обязанностей по уплате налогов при реорганизации, возникает в целях изучения общетеоретических положений для разработки частной концепции. Необходимо рассмотреть общие признаки процесса вообще, особенности юридического процесса, который имеет специфические черты и задачи. На основе проведенного исследования следует также определить особенности юридического процесса по уплате налогов при реорганизации юридического лица как разновидности юридического процесса.

Помимо термина «процесс» в науке и на практике применяется понятие «процедура». Следует определить соотношение данного понятия с процессом, в том числе и применительно к проблеме уплаты налогов при реорганизации юридического лица. Заметим, что юридический процесс по уплате налогов при реорганизации юридического лица включает в себя отдельные процедуры: уведомление налоговых органов о проводимой реорганизации; составление и утверждение разделительного баланса с целью определения состава и распределения имущественных и неимущественных активов, а также пассивов; исчисление и уплату налогов. Каждая из этих процедур составляет самостоятельную стадию, имеет собственные цели и задачи, а также, что очень важно, - специфику правового регулирования.

Процесс (от лат. processus - продвижение) - последовательная смена, каких - либо явлений, состояний, ход развития чего - либо. Иначе говоря, это совокупность последовательных действий, направленных на достижение определенного результата. С точки зрения В. М. Горшенева, юридический процесс представляет собой комплексную систему правовых порядков (форм) деятельности уполномоченных органов государства, должностных лиц, а также заинтересованных в разрешении различных юридических дел иных субъектов права. Следует согласиться с данной точкой зрения, так как нормативно установленные формы упорядочивания юридической деятельности образуют юридический процесс.

Юридический процесс характеризуется формой деятельности и формой правовых документов. Первая устанавливает субъекта, определяет его действия, последовательность и сроки их совершения. Содержание такой формы включает в себя исчерпывающий точный состав участников юридического процесса, их права и обязанности по совершению правовых действий и поступков и последовательность совершения данных действий. Данную точку зрения поддерживает и В. С. Нерсесянц. Реализацию права как процесс, по его мнению, можно охарактеризовать с субъективной и объективной сторон. С объективной стороны такой процесс представляет собой совершение определенных действий, предусмотренных нормами права. С субъективной стороны реализация права характеризуется отношением конкретного субъекта к правовым требованиям в момент совершения предписываемых действий.

В соответствии с п.п.1 и 4 ст.57 Гражданского кодекса Российской Федерации по решению учредителей (участников) юридического лица либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, юридическое лицо может быть реорганизовано в форме разделения и считается реорганизованным с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Таким образом, при реорганизации юридического лица в форме разделения на базе прекратившего существование юридического лица возникают новые юридические лица.

Согласно ст.50 НК РФ обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном указанной статьей, независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям.

На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков.

Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица. При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

Следует иметь в виду, что согласно ст.60 ГК РФ учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о реорганизации юридического лица, обязаны письменно уведомить об этом кредиторов реорганизуемого юридического лица.

В соответствии с п.п.2 и 3 ст.61 ГК РФ юридическое лицо может быть ликвидировано в случае признания судом недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями закона или иных правовых актов, если эти нарушения носят неустранимый характер. Требование о ликвидации юридического лица по указанному основанию может быть предъявлено в суд и государственным органом, которому право на предъявление такого требования предоставлено законом. Так, согласно пп.16 п.1 ст.31 НК РФ, п.11 ст.7 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" налоговые органы вправе предъявлять в арбитражные суды иски о признании государственной регистрации юридического лица недействительной в случае нарушения установленного порядка его создания и взыскании доходов, полученных в этих случаях, а также иски о ликвидации предприятия любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации.

Таким образом, в случае выявления факта нарушения учредителями (участниками) юридического лица или органа, принявших решение о реорганизации юридического лица, обязанности письменно уведомить о реорганизации кредитора - налоговый орган, в котором реорганизуемое и имеющее задолженность перед бюджетом юридическое лицо состоит на учете, или иных нарушений налоговый орган вправе предъявить в арбитражный суд иск о признании недействительной государственной регистрации созданных в результате реорганизации юридических лиц и их ликвидации.

**ГЛАВА 3**

**Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридического лица**

Согласно пункту 1 статьи 49 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества.

Порядок ликвидации юридического лица регулируются нормами статей 61 - 65 ГК РФ (Приложение №2).

Требование о ликвидации юридического лица может быть предъявлено в суд государственным органом или органом местного самоуправления, которому право на предъявление такого требования предоставлено законом. Решением суда о ликвидации юридического лица на его учредителей (участников) либо орган, уполномоченный на ликвидацию юридического лица его учредительными документами, могут быть возложены обязанности по осуществлению ликвидации юридического лица.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации.

НК РФ не предусмотрено прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налогов (пеней, штрафов) в период нахождения его в стадии ликвидации.

В связи с этим, по мнению Минфина Российской Федерации, изложенному в Письме от 17 марта 2006 года №03-02-07/1-57 начисление пеней при ликвидации юридического лица в порядке, предусмотренном ГК РФ, прекращается с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

В соответствии со статьей 62 ГК РФ (Приложение №2) учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны незамедлительно письменно сообщить об этом в уполномоченный государственный орган для внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведения о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Согласно пункту 1 статьи 46 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках.

Как свидетельствует арбитражная практика, в период нахождения налогоплательщика в стадии ликвидации, налоговый орган не вправе осуществлять действия по бесспорному взысканию налогов и пеней путем принятия решения об их взыскании за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке и выставлять на основании этого решения инкассовые поручения на списание денежных средств в банк. Это противоречит положениям статьи 49 НК РФ и влечет за собой нарушение порядка и очередности удовлетворения требований остальных кредиторов налогоплательщика. (Постановление ФАС Северо-Западного Округа от 25 ноября 2004 года по делу №А05-6517/04-13; Постановление ФАС Уральского Округа от 9 ноября 2005 года по делу №Ф09-5013/05-С7).

Несколько иной точки зрения придерживаются специалисты финансового ведомства. Так в Письме Минфина Российской Федерации от 25 ноября 2005 года №03-02-07/1-314 сообщается, что:

«подача налоговым органом инкассового поручения в банк для взыскания налога и исполнение банком этого инкассового поручения до составления промежуточного ликвидационного баланса не нарушают прав и законных интересов ликвидируемой организации - клиента банка и ее кредиторов, поскольку кредиторы этой организации не выявлены до окончания установленной законодательством процедуры их выявления.

Учитывая изложенное, полагаем, что взыскание налогов и сборов в соответствии со ст. ст. 46 и 47 Кодекса до утверждения промежуточного ликвидационного баланса не противоречит нормам Кодекса».

В случае, если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

При применении данной нормы необходимо учитывать, что, поскольку в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено иное, такое возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам (пункт 15 Постановления №41) (Приложение №131).

Согласно пункту 3 статьи 56 ГК РФ (Приложение №2) учредитель (участник) юридического лица или собственник его имущества не отвечают по обязательствам юридического лица, а юридическое лицо не отвечает по обязательствам учредителя (участника) или собственника, за исключением случаев, предусмотренных ГК РФ либо учредительными документами юридического лица.

ГК РФ предусматривает субсидиарную ответственность учредителей (участников) юридического лица только в отношении унитарных предприятий и учреждений (статьи 115, 120 ГК РФ) (Приложение №2).

В соответствии с пунктом 6 статьи 63 ГК РФ (Приложение №2) при недостаточности у ликвидируемого казенного предприятия имущества, а у ликвидируемого учреждения - денежных средств для удовлетворения требований кредиторов (в данном случае налоговые органы), последние вправе обратиться в суд с иском об удовлетворении оставшейся части требований за счет собственника имущества этого предприятия или учреждения.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации.

Согласно статье 64 ГК РФ (Приложение №2) требования кредиторов юридического лица при его ликвидации удовлетворяются в следующей очередности:

в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также по требованиям о компенсации морального вреда;

во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений по авторским договорам;

в третью очередь производятся расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;

в четвертую очередь производятся расчеты с другими кредиторами.

Таким образом, расчеты по налогам и сборам относятся к третьей очереди.

Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди (за исключением требований, обеспеченных залогом).

При недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица оно распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению.

Требования кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными.

Пунктом 4 статьи 49 НК РФ установлено, что если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов (пеней, штрафов), то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам, сборам (пеням, штрафам).

Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов (пеней, штрафов) распределяется пропорционально недоимке по иным налогам, сборам и задолженности ликвидируемой организации по пеням, штрафам, подлежащим уплате или взысканию в бюджетную систему Российской Федерации, контроль за исчислением и уплатой которых возложен на налоговые органы.

В ранее действовавшей редакции части первой НК РФ предусматривалась необходимость подачи заявления налогоплательщиком о проведении зачета. Однако, Федеральным законом №137-ФЗ такое требование упразднено.

В случае если у ликвидируемой организации имеется излишне уплаченная или излишне взысканная сумма налога, сбора, пени или штрафа и в то же время отсутствует задолженность по иным налогам, сборам, пеням или штрафам, то такая организация может обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм. Возврат излишне уплаченных сумм должен быть произведен не позднее одного месяца со дня подачи налогоплательщиком указанного заявления.

Положения, о порядке исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов при ликвидации организации, применяются также при уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу (пункт 5 статьи 49 НК РФ).

Более подробно с вопросами, касающимися исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов при ликвидации организации, Вы можете ознакомиться в книге авторов ЗАО «BKR-ИНТЕРКОМ-АУДИТ» «Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов» статья 50. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при реорганизации юридического лица

В комментируемой статье рассматривается вопрос об уплате налогов, сборов, пеней и штрафов в случаях проведения структурных изменений (реорганизации), повлекших существенные организационные, имущественные и финансовые изменения в балансе хозяйственной деятельности, бухгалтерской отчетности, налоговых обязательствах юридического лица.

Реорганизация юридического лица, в соответствии со статьей 57 ГК РФ может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами. Формами реорганизации юридических лиц являются: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование.

В отдельных случаях реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц осуществляется по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда.

Так, например, согласно статье 38 Федерального закона от 26 июля 2006 года №135-ФЗ «О защите конкуренции» (Приложение №22) антимонопольный орган вправе обратиться в суд с иском о принудительном разделении коммерческой организации или осуществляющей предпринимательскую деятельность некоммерческой организации, занимающих доминирующее положение, либо о выделении из их состава одной или нескольких организаций в случае систематического осуществления ими монополистической деятельности.

В случаях, установленных законом, реорганизация юридических лиц в форме слияния, присоединения или преобразования может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов. Например, статьей 27 указанного закона предусмотрены случаи, когда для совершения слияния либо присоединения требуется согласие антимонопольного органа. Кроме того, статьей 30 Федерального закона от 26 июля 2006 года №135-ФЗ «О защите конкуренции» (Приложение №22) перечислены случаи, когда реорганизованная организация обязана уведомить антимонопольный орган о проведенной реорганизации.

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Государственная регистрация юридических лиц, вновь возникших в результате реорганизации, и внесение в государственный реестр юридических лиц записи сведений о прекращении деятельности реорганизованных обществ осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом от 8 августа 2001 года №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

При реорганизации юридического лица его права и обязанности переходят к правопреемнику (правопреемникам), что подтверждается в случаях слияния, присоединения, преобразования данными передаточного акта, а в случаях разделения, выделения - данными разделительного баланса.

Согласно статье 59 ГК РФ (Приложение №2) передаточный акт и разделительный баланс должны содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами.

Реорганизация - это процедура, которая сопряжена с соблюдением определенных требований гражданского, бухгалтерского и налогового законодательства. При этом затрагиваются интересы двух сторон:

- передающей;

- принимающей.

От формы реорганизации зависит порядок ее проведения и состав оформляемой документации. В процессе реорганизации одни организации (акционерные общества) прекращают свое существование, другие возникают в виде новых организаций, или представляются в ином качестве.

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками):

- правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям.

- правопреемник (правопреемники) должен уплатить причитающуюся сумму штрафов, которые наложены на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

Наряду со всеми возложенными обязанностями правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица пользуются всеми правами, исполняют все обязанности в порядке, предусмотренном НК РФ для налогоплательщиков.

На Федеральную налоговую службу Российской Федерации - федеральный орган по налогам и сборам возложена обязанность ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков. «Правила ведения единого государственного реестра налогоплательщиков», утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26 февраля 2004 года №110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Согласно пункту 3 Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

Следует отметить, что в соответствии со статьей 89 НК РФ в связи с реорганизацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора - организации налоговые органы вправе проводить повторные налоговые проверки.

В соответствии с пунктом 4 статьи 50 НК РФ при слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

Если у одного из реорганизуемых юридических лиц была недоимка, а у другого переплата по налогам, то такая переплата должна быть зачтена в счет недоимки (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29 марта 2005 года по делу №Ф04-1583/2005(9748-А27-27) (Приложение №167).

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо (пункт 5 статьи 50 НК РФ).

**Пример 1.** Из консультационной практики ЗАО «BKR-ИНТЕРКОМ-АУДИТ».

27 апреля 2006 года в ЕГРЮЛ внесена запись о прекращении деятельности ФГУП «К» путем реорганизации в форме присоединения к ФГУП «В» (далее по тексту - ФГУП «З»). 26 апреля 2006 года - последний день финансово-хозяйственной деятельности ФГУП «К», с 27 апреля 2006 года все права и обязанности ФГУП «К» в полном объеме перешли к ФГУП «З».

В связи с тем, что документы налоговой службы, подтверждающие дату реорганизации, получены 15 мая 2006 года (регистрация входящих номеров от 15 мая 2006 года), в период с 27 апреля 2006 года по 15 мая 2006 года первичные учетные документы оформлялись на ФГУП «К».

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли ему известны до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям (пункт 2 статьи 50).

Кроме того, на правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

В случае, если решение о наложении штрафных санкций вынесено после завершения реорганизации, то у налогового органа отсутствуют основания для взыскания штрафных санкций (Постановление ФАС Поволжского округа от 15 февраля 2005 года по делу №А12-21090/04-С36) (Приложение №164).

Со стороны налоговых органов реорганизация иногда выглядит, как очевидная либо скрытая попытка уменьшить налогообложение и скрыть реальный доход.

Ликвидация организации или прекращение ее деятельности в результате реорганизации, смерть физического лица влекут недействительность их ИНН. Недействительность ИНН может быть также следствием изменений нормативно-правовой базы. Признанные недействительными ИНН не подлежат передаче другим налогоплательщикам, которые вновь возникли в результате реорганизации организации.

При реорганизации в форме слияния, разделения или преобразования ИНН реорганизуемых организаций исключаются из автоматизированной базы данных налоговой службы, а организации, возникшей в результате реорганизации, присваивается новый ИНН.

При реорганизации в форме присоединения ИНН присоединяемой организации исключается из автоматизированной базы данных налоговой службы, а у организации, к которой происходит присоединение, номер не изменяется.

При реорганизации в форме выделения информация о реорганизуемой организации корректируется в автоматизированной базе данных налоговой службы согласно измененным учредительным документам. Вновь созданной организации присваивается новый ИНН.

В случае изменения организационно-правовой формы организации путем внесения изменений в учредительные документы без представления передаточного акта, изменения места нахождения налогового органа, в котором налогоплательщик состоит на учете, реорганизации или ликвидации ИНН не изменяется.

# Список использованной литературы и нормативных актов:

1. Гражданский кодекс Российской федерации. Часть I – М.: Информационно-вендренческий центр «Маркетинг», 1997 г.
2. Брагинский М.И. Актуальные проблемы гражданского права. Российская школа частного права – М.: «Стаут», 2007.
3. Гришаев С.П. Гражданское право. Часть I в вопросах и ответах; Учебное пособие – М.: Юристъ, 1999 г.
4. Графский В.Г. Всеобщая история права и государства: Учебник для вузов. – М.: Издательство Норма (изд. Группа Норма-Инфра: М), 2008г.
5. Горкин А.П., Туманова Н.Л. Экономика и право. Энциклоп. Словарь Габлера., М.: издательство «Большая Российская энциклопедия», 1998 г.
6. Горфинкель В.Я., Швандар В.А., Купряков Е.М. Курс предпринимательства: Учебник для вузов / под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, про. В.А. Швандара – М.: Финансы, Юнити, 1997 г.
7. Ершова И.В., Иванова Т.М. Предпринимательское право: Учебное пособие: М.: юриспруденция, 1999г.
8. Зенкин И.В., Таль Г.К. Банкротство коммерческих организаций. Правовые аспекты. Учебное пособие для арбитражных управляющих. Вопросы и ответы., - М.: Международные отношения, 2007 г.
9. Крылова З.Г., Гаврилов Э.П., Гуреев В.И. и др. Основы права: Учебник / под редакцией З.Г. Крыловой – М.: Высшая школа., 2006 г.
10. Марков Г.Н. Создание, реорганизация, ликвидация юридического лица. Издание 2е «Альфа», Санкт-Петербург, 2007 г.