

Субсидиарная ОТВЕТСТВЕННОСТЬ за неуплату налогов

А. Н. Медведев,
кандидат экономических
наук, аудитор

В случае если у организации образовалась задолженность, в том числе и по налогам, и она не погашает ее, взыскание производится в принудительном порядке. При отсутствии возможности взыскать задолженность с организации ее взыскивают с контролирующих организацию лиц.

Контролирующие организацию лица

В соответствии со ст. 61.10 Федерального закона РФ от 26.10.02 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" под контролирующим должника лицом (далее — КДЛ) понимается физическое или юридическое лицо, имеющее либо имевшее не более чем за три года, предшествующих возникновению признаков банкротства, а также после их возникновения до принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом право давать обязательные для исполнения должником указания или возможность иным образом определять действия должника, в том числе по совершению сделок и определению их условий.

При процедурах банкротства организаций при недостаточности у них имущества для погашения задолженностей к их взысканию привлекаются КДЛ, в связи с чем в каждом конкретном случае банкротства организации важным является установление этих лиц.

В п. 3 постановления Пленума ВС РФ от 21.12.17 № 53 разъяснено:

— по общему правилу необходимым условием отнесения лица к числу контролирующих должника является наличие у него фактической возможности давать должнику обязательные для исполнения указания или

иным образом определять его действия (п. 3 ст. 53.1 ГК РФ, п. 1 ст. 61.10 Закона № 127-ФЗ);

— осуществление фактического контроля над должником возможно вне зависимости от наличия (отсутствия) формально-юридических признаков аффилированности (через родство или свойство с лицами, входящими в состав органов должника, прямое или опосредованное участие в капитале либо в управлении и т. п.). Суд устанавливает степень вовлеченности лица, привлекаемого к субсидиарной ответственности, в процесс управления должником, проверяя, насколько значительным было его влияние на принятие существенных деловых решений относительно деятельности должника;

— если сделки, изменившие экономическую и (или) юридическую судьбу должника, заключены под влиянием лица, определившего их существенные условия, то оно подлежит признанию контролирующим должника;

— лицо не может быть признано КДЛ только на том основании, что оно состояло в отношениях родства или свойства с членами органов должника, либо ему были переданы полномочия на совершение от имени должника отдельных ординарных сделок, в том числе в рамках обычной хозяйственной деятельности, либо оно замещало должности

Если сделки, изменившие экономическую и (или) юридическую судьбу должника, заключены под влиянием лица, определившего их существенные условия, то оно подлежит признанию контролирующим должника

Ответственность КДЛ является гражданско-правовой, поэтому убытки подлежат взысканию по правилам ст. 15 ГК РФ

главного бухгалтера, финансового директора должника. Тем не менее названные лица могут быть признаны КДЛ на общих основаниях, в том числе с использованием предусмотренных законодательством о банкротстве презумпций. Причем учитываются преимущества, вытекающие из их положения.

В п. 7 постановления Пленума ВС РФ от 21.12.17 № 53 разъяснено следующее:

— предполагается, что лицо, которое извлекло выгоду из незаконного, в том числе недобросовестного, поведения руководителя должника, является КДЛ. В соответствии с этим правилом КДЛ может быть признано лицо, извлечшее существенную (относительно масштабов деятельности должника) выгоду в виде увеличения (сбережения) активов, которая не могла бы образоваться, если бы действия руководителя должника соответствовали закону, в том числе принципу добросовестности;

— в частности, предполагается, что КДЛ является третье лицо, которое получило существенный актив должника (в том числе по цепочке последовательных сделок), выбывший из владения последнего по сделке, совершенной руководителем должника в ущерб интересам возглавляемой организации и ее кредиторов (например, на заведомо невыгодных для должника условиях или с заведомо не способным исполнить обязательство лицом ("фирмой-однодневкой" и т. п.) либо с использованием документооборота, не отражающего реальные хозяйственные операции, и т. д.). Опровергая названную презумпцию, привлекаемое к ответственности лицо вправе доказать свою добросовестность, подтвердив, в частности, возмездное приобретение актива должника на условиях, на которых в сравнимых обстоятельствах обычно совершаются аналогичные сделки;

— также предполагается, что КДЛ является выгодоприобретатель, извлечший су-

щественные преимущества из такой системы организации предпринимательской деятельности, которая направлена на перераспределение (в том числе посредством недостоверного документооборота) совокупного дохода, получаемого от осуществления данной деятельности лицами, объединенными общим интересом (например, единым производственным и (или) сбытовым циклом), в пользу ряда этих лиц с одновременным аккумулярованием на стороне должника основной долговой нагрузки. В этом случае для опровержения презумпции выгодоприобретатель должен доказать, что его операции, приносящие доход, отражены в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а полученная им выгода обусловлена разумными экономическими причинами.

Ответственность КДЛ при банкротстве организации

Ответственность КДЛ является гражданско-правовой, поэтому убытки подлежат взысканию по правилам ст. 15 ГК РФ, согласно которой под ними понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). В соответствии с п. 1 ст. 1064 ГК РФ причиненный личности или имуществу гражданина вред, а также вред, причиненный имуществу юридического лица, подлежит возмещению в полном объеме лицом, причинившим его.

По смыслу ст. 15 и 1064 ГК РФ для привлечения к гражданско-правовой ответ-

Руководители организаций, не уплачивающие налоги, привлекаются не только к уголовной ответственности, но с них также взыскивается ущерб в виде неуплаченных организацией налогов

ственности в виде взыскания убытков необходимо доказать совокупность следующих необходимых элементов: наличие и размер убытков, противоправность поведения их причинителя, а также наличие причинно-следственной связи между соответствующим противоправным поведением и убытками. Недоказанность хотя бы одного из элементов состава правонарушения является достаточным основанием для отказа в удовлетворении требований о возмещении убытков.

На фоне снижения общего количества банкротств юридических лиц растет количество исков о привлечении к субсидиарной ответственности: за 2016 г. — 2 699, за 2017 г. — 3 652, за 2018 г. — 5 107, за 2019 г. — 6 103. Суды все чаще удовлетворяют их: в 2016 г. — 16 % от количества исков, в 2017 г. — 22 %, в 2018 г. — 38,25 %, в 2019 г. — 42,25 %.

В I квартале 2020 г. количество поданных исков увеличилось на 49,6 % (удовлетворено 37 %). Во II квартале 2020 г. произошло снижение на 9,3 % (удовлетворено 23 % исков).

Налоги - с директора

Правовые подходы по привлечению директоров организаций к ответственности за неуплату возглавляемых ими организациями представлены в письме ФНС РФ от 16.08.17 № СА-4-18/16148@.

На директора организации может быть возложена ответственность за ее банкротство в результате неуплаты налогов (постановление ФАС Уральского округа от 04.07.13 № Ф09-5174/13 по делу № А50-25383/2011):

— конкурсный управляющий обратился в арбитражный суд с заявлением в рамках дела о банкротстве должника к бывшему

директору должника о привлечении его к субсидиарной ответственности на основании п. 2, 4, 5 ст. 10 Закона № 127-ФЗ в размере кредиторской задолженности, включенной в реестр требований кредиторов должника;

— суд пришел к выводу, что бывший директор должника подлежит привлечению к субсидиарной ответственности, поскольку именно его действия по оформлению и исполнению договоров с несуществующим юридическим лицом повлекли за собой занижение базы, что было выявлено в ходе налоговой проверки. Это привело к тому, что налоговым органом был доначислен налог и были применены соответствующие налоговые санкции, неуплата которых привела к банкротству должника.

Руководители организаций, не уплачивающие налоги, привлекаются не только к уголовной ответственности (определение КС РФ от 19.11.15 № 2731-О), но с них также взыскивается ущерб в виде неуплаченных организацией налогов (определение ВС РФ от 27.01.15 № 81-КГ14-19, апелляционное определение Пермского краевого суда от 11.05.16 по делу № 33-4972 и др.).

Налоги - с детей

В последнее время наметился тренд по взысканию задолженностей также и с детей руководителей организации.

Например, в определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 23.12.19 № 305-ЭС19-13326 по делу № А40-131425/2016 (оставлено в силе определением ВС РФ от 08.05.20 № 73-ПЭК20) представлены обстоятельства конкретного дела:

— значительная часть сокрытых от налогообложения посредством фиктивного документооборота денежных средств перечисле-

Вред кредиторам может быть причинен не только доведением должника до банкротства, но и умышленными действиями, направленными на создание невозможности получения кредитором полного исполнения за счет имущества контролирурующих лиц, виновных в банкротстве должника

на должником третьему лицу в отсутствие к тому разумных экономических причин, что стало причиной банкротства организации;

— исходя из этого, суды привлекли гражданина X как лицо, создавшее и поддерживающее описанную модель ведения бизнеса, к субсидиарной ответственности по долгам организации за ее доведение до банкротства (п. 4 ст. 10 Закона № 127-ФЗ);

— Судебная коллегия указала, что изложенное не исключает возможности использования родителями личности детей в качестве инструмента для сокрытия принадлежащего родителям имущества от обращения на него взыскания по требованиям кредиторов о возмещении вреда, причиненного родителями данным кредиторам.

В частности, родители могут оформить переход права собственности на имущество к детям лишь для вида, без намерения создать соответствующие правовые последствия, совершив тем самым мнимую сделку. Ее стороны могут осуществить для вида ее формальное исполнение, например, во избежание обращения взыскания на движимое имущество должника заключить договоры купли-продажи или доверительного управления и составить акты о передаче данного имущества, сохранив контроль соответственно продавца или учредителя управления за ним. Равным образом осуществление сторонами мнимой сделки для вида государственной регистрации перехода права собственности на недвижимое имущество не препятствует ее квалификации как ничтожной на основании п. 1 ст. 170 ГК РФ.

Вред кредиторам может быть причинен не только доведением должника до банкротства, но и умышленными действиями, направленными на создание невозможности получения кредиторами полного исполнения за счет имущества контролирующих

лиц, виновных в банкротстве должника, в том числе посредством приобретения их имущества родственниками по действительным безвозмездным сделкам, не являющимся мнимыми, о вредоносной цели которых не мог не знать приобретатель. Причем не имеет правового значения, какое именно имущество контролирующих лиц освобождается от притязаний кредиторов на основании подобной сделки — приобретенное за счет незаконно полученного дохода или иное, поскольку контролирующее лицо отвечает перед кредиторами всем своим имуществом, за исключением того, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (ст. 24 ГК РФ).

Отправляя дело на новое рассмотрение, Судебная коллегия ВС РФ отметила, что в период, когда, по мнению уполномоченного органа, заключались договоры дарения, гражданин X являлся совершеннолетним, гражданин Y достиг 15-летнего возраста и его дееспособность определялась по правилам ст. 26 ГК РФ. Суды не проверили, стали ли дети реальными собственниками имущества, подаренного родителями, и преследовали ли они, получая имущество в дар, наряду с приобретением права собственности, другую цель — освободить его от обращения взыскания со стороны кредиторов их родителей по деликтным обязательствам. При новом рассмотрении спора суду следует рассмотреть вопрос о возможности привлечения к ответственности граждан X и Y за умышленные действия, направленные на создание невозможности получения кредиторами организации "Z" исполнения за счет имущества граждан S и V.

Вместе с тем не всегда дети должны отвечать за долги родителей. В частности, в постановлении АС Московского округа от 22.07.20 по делу № 144820/2017 констатируется, что дети граждан X и Y не имели отношения к должнику, они не могут быть

Несмотря на то, что по общему правилу главный бухгалтер организации-должника не является КДЛ, он наряду с руководителем организации может быть признан в качестве такого

признаны контролирующими лицами лишь на том основании, что у них в собственности имеется недвижимость и они находятся в родственных связях с указанными гражданами, поскольку доказательства приобретения квартир в пользу этих несовершеннолетних лиц за счет незаконного выведения имущества должника материалами дела не представлены.

Судом учтено, что гражданином У представлены и содержатся в материалах дела доказательства тому, что источником происхождения денежных средств на приобретение активов являлись не только его деятельность в организации, но и иные доходы, полученные не от трудовой деятельности его семьи. Судебная коллегия подчеркнула, что лицо не может быть признано контролирующим должника только на том основании, что оно состояло в отношениях родства или свойства с членами органов должника.

Налоги - с бухгалтера

В постановлении АС Дальневосточного округа от 29.11.19 № Ф03-5497/2019 по делу № А24-4537/2016 констатируется, что главный бухгалтер организации может нести солидарную ответственность с руководителем, если будет доказано, что он по указанию бывшего руководителя или совместно с ним совершил действия, приведшие к возникновению спорных убытков у должника.

В постановлении АС Московского округа от 10.07.20 по делу № А41-1727/2015 определено, что главный бухгалтер организации не является КДЛ и не может быть привлечен к субсидиарной ответственности за не уплаченные ею налоги, поскольку необходимым условием для привлечения лица к субсидиарной ответственности является установление прямой причинно-следствен-

ной связи между действиями лица и заключенными сделками.

В постановлении 12 ААС от 04.08.20 по делу № А12-35337/2018 указано, что гражданин Х как главный бухгалтер организации не может быть привлечен к субсидиарной ответственности, поскольку в силу своего должностного положения не осуществлял применительно к должнику организационно-распорядительные функции и не обладал правом давать обязательные для него указания, равно как и не обладал возможностью иным образом определять его действия, притом, что доказательства, опровергающие данные обстоятельства и свидетельствующие об ином, отсутствуют.

В постановлении АС Поволжского округа от 20.01.20 № Ф06-54079/2019 по делу № А65-2690/2017 суд не согласился с привлечением к субсидиарной ответственности лица, исполнявшего функции бухгалтера организации:

— отказывая в удовлетворении заявления в отношении гражданки Х, суд исходил из того, что она не осуществляла фактическое руководство должником; исполняя поручения сотрудников организации "У", производила бухгалтерское оформление сделок и операций;

— впоследствии организация "Z" под руководством гражданки Х осуществляла предпринимательскую деятельность по возмездному оказанию услуг по бухгалтерскому и налоговому учету, подготовке и сдаче отчетности, кадровому учету, делопроизводству и консультированию по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения, т. е. фактически на возмездной основе выполняла функции внештатного бухгалтера, специалиста по кадрам и делопроизводителя.

Несмотря на то, что по общему правилу главный бухгалтер организации-должника не является КДЛ, в соответствии с постановлением АС Московского округа от

Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, не несет ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни

29.07.19 по делу № А40-161770/2014 (оставлено в силе определением ВС РФ от 27.11.19 № 305-ЭС19-21244) главный бухгалтер наряду с руководителем организации может быть признан в качестве такового:

— определением АС г. Москвы от 13 декабря 2018 г. заявление конкурсного управляющего должника организации "Z" о привлечении к субсидиарной ответственности по обязательствам должника X и главного бухгалтера Y солидарно удовлетворено;

— в ходе проведения выездной налоговой проверки организации "Z" за 2009–2011 гг. главный бухгалтер Y был опрошен 28 декабря 2012 г. В протоколе допроса он сообщил, что в его обязанности входило ведение бухгалтерского и налогового учета. Субподрядные организации (организации "S" и "N") к выполнению работ не привлекались. Между тем расходы в целях налогообложения по ним учитывались полностью. Все суммы расходов по ним списывались на уменьшение базы по налогу на прибыль в полном объеме по актам, товарно-транспортным ценностям. Вычеты по НДС принимались по организациям в полном объеме. Подписанные первичные документы (акты, КС-2, КС-3, товарные накладные) относились на затраты по дате их подписания. Бухгалтерский учет велся в программе 1С, по получению документов, передаваемых ему руководством, все отражалось в соответствующих регистрах, на основании чего составлялись декларации;

— являясь ответственным за ведение бухгалтерского и налогового учета в организации, главный бухгалтер Y включал в налоговые и бухгалтерские регистры заведомо недостоверную информацию, на основании которой им составлялись декларации для представления в налоговый орган. Таким образом, он осознанно ежеквартально отражал в налоговом учете организации операции по указанным контрагентам, со-

ставлял недостоверную отчетность и сообщал об этом должнику X, вместе с которым подписывал бухгалтерскую отчетность. Их действия были согласованы и направлены на реализацию общего намерения — причинение ущерба бюджетной системе РФ;

— Y и X совместно осуществляли перечисление денежных средств организации на расчетные счета указанным контрагентам;

— таким образом, главный бухгалтер Y является контролирующим должника лицом, отражал заведомо недостоверную информацию в бухгалтерском и налоговом учете организации, соответственно он подлежит привлечению к субсидиарной ответственности по обязательствам должника.

Главный бухгалтер Y фактически не осуществлял руководство организацией, однако осознавал ее противоправную деятельность и отражал в учете заведомо ложную информацию. Все это он признал на допросе, в то время как мог не сообщать все известные ему нюансы деятельности организации, ограничившись изложением своих бухгалтерских обязанностей, которые не предусматривают проверку фактического исполнения субподрядчиками своих обязанностей.

В соответствии с п. 3 ст. 9 № 402-ФЗ лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, не несет ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. Если бы главный бухгалтер Y ограничился на допросе рамками своих непосредственных профессиональных обязанностей, то не навлек бы на себя огромную субсидиарную ответственность по долгам организации.

Указанное дело — достаточно распространенное в отечественной практике. Например, вопрос привлечения к субсидиарной ответственности за неуплату налогов организацией физического лица, которое вело

Если у главного бухгалтера будут обнаружены чистые бланки с подписями руководителя организации, то это может привести к его признанию КДЛ

в организации бухгалтерский и налоговый учет на основании гражданско-правового договора, в развитие постановления КС РФ от 08.12.17 № 39-П (письмо ФНС РФ от 09.01.18 № СА-4-18/45@) продолжается (см., в частности, дело № А60-59392/20166, находящееся в производстве АС Свердловской области).

К субсидиарной ответственности может также быть привлечена организация, которая на договорных основаниях вела бухгалтерский и налоговый учет у своего клиента (см., в частности, дело № А40-33003/2017, находящееся в производстве АС г. Москвы).

Недопустимость повторного взыскания задолженности

Определением Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 03.07.20 № 305-ЭС19-17007(2) по делу № А40-203647/2015 сумма субсидиарной ответственности с директора при банкротстве организации (по решениям арбитражных судов) была снижена на сумму, уже взысканную по решению Московского городского суда в качестве ущерба по налоговой недоимке.

Решения арбитражных судов всех трех инстанций были отменены:

- суды отклонили довод директора о том, что с него дважды взыскали денежные средства за одно и то же правонарушение;
- суды отметили, что гражданский иск о взыскании ущерба за совершенное преступление в размере неуплаченных налогов не тождественен иску о привлечении контролирующего лица к субсидиарной ответственности.

Выражая несогласие с обжалуемыми судебными актами, гражданин Х настаивал на том, что с него дважды был взыскан долг

перед уполномоченным органом. Он отмечал, что приговором Никулинского районного суда г. Москвы от 29 апреля 2016 г. он признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. "б" ч. 2 ст. 199 УК РФ.

Московским городским судом 20 сентября 2017 г. было определено взыскать с него в пользу ИФНС РФ № 29 по г. Москве для последующего перечисления в бюджет материальный ущерб, причиненный в результате преступления.

Гражданин Х обращал внимание, что взысканная в рамках настоящего обособленного спора сумма включает в себя в том числе сумму налоговой недоимки, которая была взыскана с него в качестве ущерба Московским городским судом.

Гражданин Х полагал, что он дважды привлечен к ответственности за одно нарушение, что способствует неосновательному обогащению налогового органа. С этим доводом согласилась Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ, признав недопустимым взыскание одной и той же суммы налоговой задолженности:

- первый раз — в рамках удовлетворения гражданского иска о взыскании ущерба за совершенное преступление в размере неуплаченных налогов;
- второй раз — в деле о привлечении контролирующего лица к субсидиарной ответственности.

Как главному бухгалтеру не стать КДЛ

Для того чтобы главному бухгалтеру не стать КДЛ, можно рекомендовать следующее:

- не следует совмещать должность главного бухгалтера с другими управленческими должностями в организации;

Если главный бухгалтер организации также является участником ООО (акционером АО), то суд может признать его КДЛ

— необходимо проверить трудовой договор и должностную инструкцию, из которых должно следовать, что главный бухгалтер отвечает только за ведение учета на основании полученных документов (за достоверность которых отвечают подписавшие их лица) и не уполномочен осуществлять какие-либо управленческие функции;

— не следует хранить незаполненные, но заранее подписанные документы. Если у главного бухгалтера будут обнаружены чистые бланки с подписями руководителя организации, то это может привести к его признанию КДЛ. Точно так же недопустимо передавать кому-либо пустые бланки за подписью главного бухгалтера, поскольку на них могут быть изготовлены распорядительные документы, позволяющие признать его КДЛ;

— если доступ к программе "клиент-банк" имеет только главный бухгалтер или учет ведется на его личном компьютере без права доступа руководителя организации, то его могут обвинить в бесконтрольном доступе к ресурсам. Поэтому все операции должны быть предварительно санкцио-

нированы руководителем организации или иным уполномоченным лицом;

— о всех спорных и подозрительных операциях следует информировать руководителя организации и возлагать на него ответственность за принятие решения. О появлении признаков банкротства организации необходимо сообщать ее руководителю и лицу, принимающему решения, хотя бы по электронной почте;

— при увольнении главного бухгалтера необходимо актом оформить передачу дел с приложением перечня передаваемых документов.

Кроме того, необходимо помнить, что если главный бухгалтер организации также является участником ООО (акционером АО), то суд может признать его КДЛ ■

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: [принята Государственной Думой 21 октября 1994 г., № 51-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 22 декабря 1995 г., № 14-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
3. Федеральный закон от 22.10.02 № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".

ИНФОРМАЦИЯ

ОБНОВЛЕННАЯ ФОРМА ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Приказом ФНС России от 28.07.20 № ЕД-7-21/475@ были внесены изменения в приложения к приказу ФНС России от 14.02.19 № СА-7-21/405@. В новой редакции данного документа изложены форма (формат) и порядок заполнения налоговой декларации по налогу на имущество. Обновления сделаны в связи с выделением категорий налогопла-

тельщиков, для которых перенесены сроки уплаты налога (авансовых платежей по нему) в течение 2020 г. в рамках мер по поддержке экономики из-за распространения коронавируса. Приказ № ЕД-7-21/475@ применяется, начиная с представления налоговой декларации за налоговый период 2020 г.

Расширился перечень кодов налоговых льгот, отражаемых в налоговой декларации. В нее также добавлен признак исчисления суммы налога лицом, заключившим соглашение о защите и поощрении капиталовложений ■