

Тюрянова Александра Викторовна

студентка

АОЧУ ВО «Московский финансово-
юридический университет МФЮА»

г. Москва

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ПРИ ЛИКВИДАЦИИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

***Аннотация:** актуальность выбранной темы определена возрастающим числом юридических лиц, принявших решение о ликвидации. В статье рассматриваются мероприятия налогового контроля (сокращенно МНК), в том числе и проведение камеральной и выездной налоговых проверок при ликвидации компании. Выявлены предпосылки проведения выездной налоговой проверки, на которые необходимо обратить внимание собственникам бизнеса перед принятием решения о ликвидации организации. Гражданское законодательство устанавливает основы создания юридического лица, а также основания и порядок его прекращения, основным из которых является ликвидация (ст. 61 Гражданского кодекса РФ; далее – ГК РФ). С ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации прекращается обязанность по уплате налога и (или) сбора (п. 4 ч. 3 ст. 44 Налогового кодекса РФ; далее – НК РФ).*

***Ключевые слова:** мероприятия налогового контроля, налоги, налоговый контроль, налогоплательщик, ликвидация, организация, выездные проверки, камеральные проверки, кредитор.*

Ликвидация юридических лиц – это прекращение существования организации без перехода его прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам. Юридическое лицо может быть ликвидировано его участниками добровольно или по решению суда в случаях, указанных в статье 61 ГК РФ.

Процедура ликвидации юридического лица имеет следующую последовательность, более подробно пункты будут рассмотрены ниже.

1. Принятие решения о ликвидации и назначении ликвидационной комиссии (ликвидатора).
2. Уведомление о акте ликвидации налоговой инспекции и фондов.
3. Публикация о ликвидации в «Вестнике государственной регистрации».
4. Уведомление о ликвидации в Федресурс (ЕФРСФДЮЛ).
5. Уведомление каждого кредитора о ликвидации общества.
6. Составление промежуточного ликвидационного баланса.
7. Подача в налоговую инспекцию пакета документов для ликвидации.
8. Получение документов о государственной регистрации ликвидации юридического лица.

Принятие решения о ликвидации и назначении ликвидационной комиссии (ликвидатора) относится к компетенции общего собрания участников. Решение должно быть принято всеми участниками единогласно. Как следствие, возникает необходимость уведомления налогового органа. Направить уведомление о ликвидации с приложением такого решения в письменной форме необходимо в течение трех рабочих дней после даты принятия решения о ликвидации по месту нахождения ликвидируемого юридического лица. Затем на основании представленных документов налоговая инспекция вносит в ЕГРЮЛ информацию о том, что Общество находится в процессе ликвидации.

Необходимо отметить, что срок исполнения обязательств юридического лица перед кредиторами считается наступившим с момента именно принятия решения о ликвидации, а не внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ. Нахождение организации в процессе ликвидации изменяет правила исполнения ею налоговых обязанностей. В соответствии очередность исполнения обязанностей по уплате налога определяется гражданским законодательством, налоговые органы не имеют приоритета перед другими кредиторами при взыскании налога [1, с. 49]. Расчеты по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды ликвидируемой организации в силу производятся в третью очередь. Требования кредиторов каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований кредиторов предыдущей очереди.

После внесения записи в ЕГРЮЛ налогоплательщик обязан опубликовать в средствах массовой информации (в настоящее время это журнал «Вестник государственной регистрации») сообщение о его ликвидации и о порядке и сроке заявления требований его кредиторами. Этот срок не может быть менее двух месяцев с момента опубликования сообщения о ликвидации.

Именно с даты опубликования сообщения в журнале начинается исчисление срока для направления требований, в том числе и налоговым органом, о включении сумм пеней, недоимок по налогам в реестр требований кредиторов.

В соответствии с НК РФ камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации [1, с. 88]. Вместе с тем при ликвидации налогоплательщика на практике налоговый орган может провести анализ налоговых деклараций за три календарных года (2018–2021 гг.), обосновывая это исполнением обязанностей по контролю за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. Выявив, к примеру, обстоятельства, свидетельствующие о наличии несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету сумм НДС по взаимоотношениям с контрагентом-продавцом, обладающим признаками «транзитной» организации, не ведущей реальную финансово-хозяйственную деятельность, предлагает внести исправления в налоговую декларацию (исключить из вычетов в книге покупок проблемных контрагентов), представить уточненную налоговую декларацию с доплатой налога в бюджет, в том числе и за I квартал 2018 г.

Одновременно с результатом анализа деклараций предыдущего периода районная налоговая инспекция направляет юридическому лицу требование о необходимости представления пояснений по бухгалтерскому балансу за последний завершённый год по строкам: дебиторская задолженность, запасы, основные средства, особенно интересует кредиторская задолженность, с предоставлением перечня кредиторов, обязательства перед которыми не урегулиро-

ваны (с указанием размера и момента возникновения задолженности), формы и сроки расчетов с иными кредиторами.

Таким образом, при принятии решения о ликвидации организации необходимо провести анализ полученных требований от налогового органа по ранее представленным декларациям, результатов участия представителя юридического лица в комиссии по вопросам исполнения законодательства о налогах и сборах, а также подготовить пояснения по вышеперечисленным строкам бухгалтерского баланса.

Наиболее актуальным для налогоплательщика является вопрос вероятности проведения налоговым органом выездной налоговой проверки. Общеизвестно, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Данное ограничение не распространяется на выездную налоговую проверку, осуществляемую в связи с ликвидацией организации-налогоплательщика, такая проверка может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. Как неоднократно указывал суд, например в Постановлении ФАС СКО, такая проверка является самостоятельным видом выездной налоговой проверки и не подпадает под понятие повторной.

В целом можно говорить о том, что, предоставив налоговым органам право проведения такой проверки, законодатель тем самым включил ее в число ликвидационных мероприятий. Необходимо констатировать, что случаи выездных налоговых проверок при ликвидации юридического лица довольно редки, однако внимание налогового органа привлекают организации, по которым:

- имеется информация об участии в схемах ухода от уплаты налогов (например, дробления бизнеса);
- выявлены «налоговые разрывы» при камеральных проверках НДС;
- неоднократное участие представителя налогоплательщика в комиссиях по вопросам исполнения законодательства о налогах и сборах и отказ от устранения оснований для такого вызова (например, легализации базы по НДФЛ и страховым взносам, по взаимоотношениям с контрагентами и др.);

– при наличии больших оборотов финансово-хозяйственной деятельности принимается ничем не обусловленное решение о ликвидации.

В целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы рекомендуется инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в следующих случаях:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных ст. 198 – 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации;

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Определенно будет принято решение о проведении выездной налоговой проверки в случае поступления материалов (информации) о деятельности юридического лица от Управления ФСБ (например, в случаях реализации государственных контрактов, повлекших причинение ущерба бюджету) или УЭБиПК ГУ МВД России (примером в данном случае является уголовное дело, причем возбужденное в отношении как директора ликвидируемой организации, так и руководителя контрагента общества).

При проведении выездной налоговой проверки (сокращенно ВНП) ликвидируемой организации налоговым органом используются те же средства, что и при проверке действующей организации: осмотр помещений [1, с. 92], истребование документов [1, с. 93], выемка документов [1, с. 94], допрос свидетелей [1, с. 90]. По результатам проверки составляется в установленной форме акт налоговой проверки, на который ликвидируемая организация вправе в течение одного месяца со дня получения представить письменные возражения, после

чего выносится решение о привлечении (отказе) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Соответственно, до окончания выездной налоговой проверки, оформления ее результатов (в том числе рассмотрения ее материалов) и вступления в силу итогового документа по результатам этой проверки налогоплательщик не может представить в регистрирующий орган уведомление о составлении промежуточного ликвидационного баланса.

Как правило, налоговый орган принимает решение о проведении ВМП к истечению двухмесячного срока для предъявления требований кредиторами, когда юридическое лицо направляет документы для государственной регистрации ликвидации. Данное обстоятельство не противоречит законодательству, однако влечет увеличение срока ликвидации. Срок ликвидации общества не может превышать один год, а в случае, если ликвидация общества не может быть завершена в указанный срок, этот срок может быть продлен в судебном порядке, но не более чем на шесть месяцев. Таким образом, у налогоплательщика возникает необходимость подачи в суд иска о продлении процедуры ликвидации или после окончания ВМП принять решение об отмене ранее принятого решения о ликвидации общества. В дальнейшем повторное принятие решения о добровольной ликвидации данного общества возможно не ранее чем по истечении шести месяцев со дня внесения сведений об этом в ЕГРЮЛ.

Представляется обоснованным внесение в действующее законодательство возможности приостановления срока ликвидации в связи с принятием налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки. Данное предложение обусловлено необходимостью защиты прав и законных интересов участников ликвидируемых организаций и снижением количества обращений в арбитражные суды.

Необходимо отметить, что законодательством не установлена форма составления промежуточного ликвидационного и ликвидационного балансов, на практике используется бухгалтерский баланс установленной формы. Промежуточный ликвидационный и ликвидационный балансы составляются по той же

форме, что и обычный бухгалтерский баланс, с соответствующей пометкой «Промежуточный ликвидационный баланс» либо «Ликвидационный баланс».

Только после завершения расчетов с кредиторами составляется ликвидационный баланс, который вместе с заявлением о завершении ликвидации представляется в регистрирующий орган, и при отсутствии оснований для отказа в государственной регистрации в ЕГРЮЛ вносится запись о ликвидации юридического лица. Следовательно, после внесения такой записи налоговый орган не может проводить проверку общества и направлять требования.

Как правило, после расчетов с бюджетом и перед представлением в регистрирующий орган документов ликвидируемая организация запрашивает справку об исполнении налоговой обязанности. Только при условии наличия в справке информации о том, что общество не имеет неисполненную обязанность по уплате налогов, сборов и др., налогоплательщик подает документы на завершение процедуры ликвидации. Вместе с тем нередки случаи направления районной инспекцией в регистрирующий орган противоположной информации – «имеет задолженность перед бюджетом». Данная информация влечет приостановление государственной регистрации документов и, соответственно, увеличение срока ликвидации. В соответствии с п. 3 Приказа ФНС России от 20 января 2017 г. при формировании справки запись «не имеет неисполненную обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, подлежащих уплате в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах» делается в случае отсутствия по данным налогового органа по состоянию на дату, на которую формируется справка, недоимки, задолженности по страховым взносам, пеням, штрафам, процентам. Объяснить причину выдачи справки с записью «не имеет» и в дальнейшем предоставить информацию «имеет» ни районная налоговая служба, ни регистрирующий орган не могут. Также вызывают неоднозначную реакцию налогоплательщика участвовавшие случаи направления районным налоговым органом информации «о проводимых мероприятиях налогового контроля» или «в адрес общества территориальным налоговым органом направлено уведомление», что

также влечет принятие регистрирующим органом решения о приостановлении государственной регистрации. В юридическом сообществе сложилось мнение о намеренном затягивании процесса ликвидации налогоплательщиков.

Подводя итог, хотелось бы отметить следующие особенности налоговых проверок при ликвидации юридических лиц:

- проведения мероприятий налогового контроля (следует отметить, что проведение МНК не является обязательным, в случаях, когда ликвидация осуществляется с нулевым балансом или же у Общества не было проблем с налоговыми органами);

- назначение выездной налоговой проверки, в данной ситуации не имеет значения, когда осуществлялась последняя выездная проверка налогоплательщика, так как изучению подлежит трёхлетний период – три календарных года, которые предшествовали принятию решения о назначении проверки;

- составление справки, в которой отражены предмет проверки, результаты и сделаны выводы (наличие или отсутствие задолженности, нарушений);

- представители организации наделены правом оспорить сделанные проверяющим органом и изложенные в итоговой справке выводы, однако сделать это можно в течение 15-ти дней после получения документа, изложить претензии в письменном виде и подать на имя руководителя налогового органа. Если это не сделано, справка о проверке становится окончательной.

Итак, рассмотрев тему «Особенности налоговых проверок при ликвидации юридических лиц», можно сделать вывод, что наличие проблемных контрагентов в процессе хозяйственной деятельности организации гарантирует повышенное внимание к ликвидируемой организации со стороны налогового органа, поскольку иные возможности понуждения налогоплательщика доплатить в бюджет исключаются, это не просто существующая формальность в современной России, а необходимая мера правового регулирования. Порядок ликвидации юридических лиц нельзя недооценивать. Следовательно, дальнейшие исследования могут оказаться весьма полезным вкладом для того, чтобы повысить юридическую грамотность, модернизировать структуры управления и ор-

ганизации налоговых служб. В сфере исполнения государством социальных обязательств продолжается внедрение новых методов и технологий услуг, идет модернизация налоговых органов, укрепляется материально-техническая база учреждений. Несмотря на это, решение проблем в данном направлении следует находить в неукоснительном соблюдении норм закона.

Практически во всех случаях наличие уголовного дела в отношении контрагента (особенно связанного с реализацией государственных контрактов), по информации Управления ФСБ или УЭБиПК ГУ МВД России, влечет принятие налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки ликвидируемой организации.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) №146-ФЗ от 31.07.1998 (в редакции последующих изменений и дополнений) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: consultant.ru

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) №117-ФЗ от 05.08.2000 (в редакции последующих изменений и дополнений) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: consultant.ru

3. Богомолов В.А. Введение в специальность «Экономическая безопасность»: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность» / В.А. Богомолов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 279 с. // Цифровой образовательный ресурс IPR SMART [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iprbookshop.ru/81619.html>

4. Елкина О.С. Экономическая безопасность: государство и регион: учебник / О.С. Елкина. – М.: Ай Пи Ар Медиа, 2022. – 408 с. – ISBN 978-5-4497-1428-2 // Цифровой образовательный ресурс IPR SMART [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iprbookshop.ru/116248.html>

5. Горфинкель В.Я. Экономика предприятия / В.Я. Горфинкель, О.В. Антонова, А.И. Базилевич [и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. // Электронно-

библиотечная система IPR BOOKS [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/71241.html>

6. Криворотов В.В. Экономическая безопасность государства и регионов: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика» / В.В. Криворотов, А.В. Калина, Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 350 с. // Цифровой образовательный ресурс IPR SMART [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iprbookshop.ru/81598.html>