

УДК 347.73

О ПРИМЕНЕНИИ ДЕЛИКТНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА К ВЗЫСКАНИЮ НАЛОГОВОЙ НЕДОИМКИ

А. А. Цветков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 21 февраля 2019 г.

Аннотация: рассматривается проблематика применения гражданско-правового института деликтного обязательства к налоговым правоотношениям по взысканию налоговой недоимки; содержится сравнительный анализ правовой сущности деликтного обязательства и налоговой недоимки; выявлен и описан процедурно-процессуальный аспект проблематики такого правоприменения.

Ключевые слова: налоговая недоимка, деликтное обязательство, взыскание налоговой недоимки с руководителя организации.

Abstract: in the article is considered the problems of application of the civil law institute tort obligation to tax relations collection of tax arrears; is contained comparative analysis of the legal essence of the tort obligation and tax arrears; identified and described the procedural aspect of the such law enforcement.

Key words: tax arrears, tort obligation, collection of tax arrears from the head of the organization.

Возможность применения норм гражданского законодательства к публичным правоотношениям, основанным на властном подчинении одной стороны другой, предусмотрена ч. 3 ст. 2 ГК РФ. В соответствии с указанной нормой гражданское законодательство не применяется к публичным правоотношениям, если иное не предусмотрено законодательством. В самом налоговом законодательстве нет общей нормы, устанавливающей условия и пределы применения гражданско-правовых норм к регулированию налоговых правоотношений. Использование гражданско-правовых норм в налоговом праве осуществляется путем отсылок к конкретным гражданско-правовым институтам, т. е. используются так называемые бланкетные нормы. Примером тому могут служить ч. 2 ст. 27, ч. 7 ст. 73, ч. 6 ст. 74 НК РФ и др.

При этом в силу ч. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, должны применяться в том значении, в каком они используются в гражданском законодательстве, если иное не предусмотрено НК РФ. В связи с этим обращаем внимание, что применение в налогово-правовом регулировании норм гражданского права в порядке аналогии закона законодательством не предусмотрено.

В настоящее время в судебной практике существует тенденция применения аналогии институтов гражданского права к регулированию налоговых правоотношений. Этот феномен рассматривается в научно-те-

оретической литературе как «трансформация налоговых отношений в гражданские»¹. Примером такой «трансформации» является сложившаяся правоприменительная практика взыскания в судебном порядке имущественного вреда, в виде налоговой недоимки, с руководителя (бухгалтера) юридического лица в связи с совершенным преступлением по ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ. В связи с этим наиболее значимыми и заслуживающими внимания судебными актами являются: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»; определение Верховного Суда РФ от 27 января 2015 г. № 81-КГ14-19; определение Конституционного Суда РФ от 19 ноября 2015 г. № 2731-О ; определение Конституционного Суда РФ от 19 июля 2016 г. № 1580-О; определение Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2017 г. № 396-О; постановление Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П.

В п. 24 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» были даны руководящие разъяснения высшей судебной инстанции, в соответствии с которыми:

– в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску;

– истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы или органы прокуратуры;

– в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (ст. 1064 и 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (ст. 54 УПК РФ).

В вышеуказанных судебных актах Конституционный Суд РФ признал соответствующим Конституции применение судами деликтного обязательства (ст. 1064 ГК РФ) при взыскании по гражданскому иску налоговой недоимки с руководителя (бухгалтера) организации налогоплательщика, образовавшейся в причинно-следственной связи с совершенным налоговым преступлением.

В связи с этим в научной литературе высказывались критические оценки, указывалось на очевидную коллизионность и проблемность такого правоприменения². Здесь существует проблема применения норм материального права и, как следствие, процедурно-процессуальная ущербность практического применения закона.

¹ См.: Чуряев А. В. О практике трансформации налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9.

² См.: Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков // Финансовое право. 2017. № 10.

Основным проблемообразующим фактором является применение гражданско-правового института деликтного обязательства, т. е. ответственности вследствие причинения вреда, к налоговым правоотношениям по взысканию налоговой недоимки, а точнее говоря, квалификации налоговой недоимки как деликтного обязательства.

Объектом преступного посягательства в объективных сторонах составов преступлений по ст. 198, ч. 1 ст. 199, ч. 1 ст. 199.1, ч. 1 ст. 199.2 УК РФ являются охраняемые уголовным законом совокупность общественных отношений по взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных к ответственности. Такой вывод можно сделать из диспозиции самих норм, имеющих отсылки к налоговому законодательству.

Согласно п. 3.3 постановления Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет соответствующего уровня неуплаченных налогов (недоимки) и пеней. Налоговые правоотношения вообще, как и институт взыскания налоговой недоимки в частности, являются объектом регулирования налогового законодательства в силу ч. 2 ст. 1, ч. 1 ст. 2, п. 2 ст. 11, ст. 45–48 НК РФ, в то время как институт деликтного обязательства является традиционным гражданско-правовым институтом и регулируется нормами гражданского законодательства (ст. 1064–1083 ГК РФ). Налоговым законодательством не предусмотрено применения института деликтного обязательства к взысканию налоговой недоимки. Таким образом, фактически и по существу мы имеем дело с применением аналогии закона, но проблема в том, что такая аналогия незаконна, поскольку ее применение не предусмотрено налоговым законодательством.

Налоговая недоимка, возникшая в связи с неуплатой налогов организацией-налогоплательщиком, не может быть взыскана ни с руководителя организации, ни с иных физических лиц, осуществляющих налоговую отчетность организации в силу своих трудовых обязанностей или на основании гражданско-правового договора. Налоговая недоимка должна взыскиваться с организации-налогоплательщика как с юридического лица, за счет обособленного имущества организации (ст. 46, 47 НК РФ). Имущественная ответственность директора и (или) бухгалтера организации-налогоплательщика в связи с налоговой недоимкой не предусмотрена законом. Следует также обратить внимание на неоднозначность определения должника в самом деликтном обязательстве, применяемом в связи с налоговой недоимкой. Субъектами налоговых преступлений, причинителями вреда и ответчиками по гражданскому иску согласно рассматриваемой правоприменительной практике являются директор и (или) бухгалтер организации, а также лицо, оказывающее бухгалтерские услуги на основании гражданско-правового договора. В соответствии с ч. 1 ст. 1068 ГК РФ юридическое лицо обязано возместить вред, причиненный его работником при исполнении трудовых (служебных, долж-

ностных) обязанностей, в том числе работником по гражданско-правовому договору. Гражданско-правовой институт деликтного обязательства не предусматривает имущественную ответственность работника организации перед третьими лицами, даже если этот вред возник по его вине. В таком случае юридическое лицо, возместившее вред, вправе обратиться с регрессным иском к своему работнику (ч. 1 ст. 81 ГК РФ). Директор, осуществляющий свои функции в организации на основании трудового договора, бухгалтер организации, работающий на основании трудового договора или гражданско-правового договора, не могут нести ответственность за вред, причиненный юридическим лицом в связи с неуплатой налога и быть надлежащими ответчиками по таким искам в силу ч. 1 ст. 1068 ГК РФ. Иначе говоря, в деликтном обязательстве, когда формально вред причинен юридическим лицом, должником не может быть физическое лицо. Таким образом, даже применяя к налоговым правоотношениям институт деликтного обязательства, правоприменитель делает это как-то избирательно и в противоречии с нормами самого института обязательства в связи с причинением вреда.

В деликтном обязательстве основанием деликтной ответственности является юридический факт причинения вреда должником кредиторю. Нормативно-правовое понятие вреда не раскрывается ни в гражданском, ни в налоговом законодательстве. Как указывалось выше, применительно к рассматриваемым судебным прецедентам правоприменитель определяет вред как неуплаченный налог (недоимку) и пеню. В связи с этим суды применяют положения ст. 15 ГК РФ, говоря о ее конституционно-правовом смысле. Очевидно, что реальный ущерб государству налоговой недоимкой причинен быть не может, поскольку отсутствует юридический факт утраты или повреждения какого-либо имущества, а также государство в связи с этим не несет никаких расходов для восстановления нарушенного права. Отсюда можно сделать вывод, что в качестве ущерба рассматриваются убытки в виде упущенной выгоды. Согласно ч. 2 ст. 15 ГК РФ упущенная выгода – это неполученные доходы, которые лицо, чье право нарушено, получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если его право не было бы нарушено. Однако правоотношения по уплате налогов никак нельзя назвать гражданским оборотом ни по методу регулирования, ни по отраслевой принадлежности правоотношения в смысле нормативного регулирования. Правовая природа такого вреда уже анализировалась учеными-правоведами. Следует согласиться с М. В. Карасевой (Сенцовой) в том, что вред (ущерб), причиненный государству неуплатой налога (недоимкой), выражается в неполучении государством бюджетного дохода, отвечающего ожиданиям государства исходя из соответствующего бюджета как финансового плана и закона о бюджете, но этого дохода не было у государства первоначально, до образования недоимки. В то время как гражданско-правовой вред предполагает нанесение ущерба первоначальному положению потерпевшего³.

³ См.: Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовые институты в налоговом правоприменении // Правоприменение. 2017. № 3. С. 42–48.

Неправильное применение норм материального права в рассматриваемых судебных прецедентах порождает некоторую ущербность и «перекос» в процедурно-процессуальном аспекте взыскания налоговой недоимки. Налоговым законодательством предусмотрен порядок взыскания недоимки с организации-налогоплательщика. По общему правилу предполагается внесудебный порядок взыскания недоимки. Надо полагать, что именно в целях более оперативного взыскания налоговой недоимки ст. 46, 47 НК РФ и предусмотрен внесудебный порядок взыскания налоговой недоимки с организации-налогоплательщика. Здесь такое решение налогового органа в форме постановления может быть направлено в ФССП РФ для принудительного исполнения, а для обращения взыскания на безналичные денежные средства, находящиеся на счетах организации-налогоплательщика в банке, достаточно направления соответствующего решения налогового органа в соответствующий банк. С иском о взыскании налоговой недоимки с организации-налогоплательщика налоговый орган вправе обратиться в суд только в случае пропуска срока принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет имущества организации-налогоплательщика (ч. 1 ст. 47 НК РФ). Пунктом 14 ч. 1 ст. 31 НК РФ установлено право налоговых органов на обращение в суд с исковым заявлением о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных НК. Применительно к организации-налогоплательщику в связи с налоговой недоимкой такой случай единственный – пропуск срока принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет имущества организации-налогоплательщика. В таком случае административный иск предъявляется налоговыми органами в порядке административного судопроизводства, а именно главой 32 КАС РФ. Применительно к сложившейся судебной практике дела о взыскании ущерба, а фактически налоговой недоимки, рассматриваются в порядке гражданского судопроизводства. В рассматриваемом аспекте мы имеем дело с подменой надлежащей процедурно-процессуальной формы взыскания налоговой недоимки на ненадлежащую.

Таким образом, применение судами гражданско-правового деликтного обязательства к взысканию налоговой недоимки имеет явную правовую порочность, выражающуюся:

- в неправильном применении норм материального права для квалификации правоотношения; подмены налогового правоотношения по взысканию налоговой недоимки гражданско-правовым институтом обязательства вследствие причинения вреда, что, по сути, является незаконной аналогией гражданско-правового законодательства к регулированию налоговых правоотношений;
- ошибочное определение субъекта имущественной ответственности; неправомерное возложение имущественной ответственности на физических лиц по налоговой недоимке юридического лица;
- отсутствие ущерба (вреда) в гражданско-правовом понимании в результате неуплаты налога;

– применение ненадлежащей формы судопроизводства по делам о взыскании ущерба в виде налоговой недоимки.

Полагаем, что высококвалифицированные судьи высших судебных инстанций в состоянии разглядеть такие очевидные коллизии. Думается, что экономическая целесообразность возоблудала над законностью. В суды поступают конкретные дела, по которым необходимо принимать конкретные решения, учитывая, что нижестоящие суды будут ориентироваться на разъяснения высших судебных инстанций. Закон нельзя применять произвольно. Принцип законности судопроизводства помимо идеалистического аспекта имеет еще и сугубо практическое значение. Коллизионная и неоднозначная судебная практика правоприменения по вышеописанным судебным прецедентам самым негативным образом скажется на таком значимом для развития экономики факторе, как «благоприятный инвестиционный климат». Полагаем, что «неожиданные» и противоречивые судебные акты в такой сфере, как налогообложение, непредсказуемая имущественная ответственность руководителя (бухгалтера) организации-налогоплательщика будут оцениваться бизнесом как финансовые риски в инвестировании. Усугубится «офшорная проблема» в экономике. Логично предположить, что руководители организаций во избежание рисков утраты личного имущества по налоговым обязательствам юридического лица предпочтут размещать денежные средства в кредитных организациях офшорных юрисдикций. Очевидно, что многолетняя проблема фирм «однодневок» с «подставными» директорами получит новый импульс развития. Реальные хозяева бизнеса будут стараться переложить риски имущественной ответственности на «подставных» директоров.

Воронежский государственный университет

*Цветков А. А., аспирант кафедры финансового права, адвокат Воронежской областной коллегии адвокатов
E-mail: tsvetan2010@mail.ru*

Voronezh State University

*Tsvetkov A. A., Post-graduate Student of the Financial Law Department, Lawyer of the Voronezh Regional Bar
E-mail: tsvetan2010@mail.ru*