О.И. Лютова,

доцент кафедры административного и финансового права Национального исследовательского Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, канд. юрид. наук

E-mail: nalogoved@nalogoved.ru

К вопросу о применении понятия вреда (ущерба) к налоговым отношениям

Для возмещения ущерба бюджету, причиненного налоговыми преступлениями, в отсутствие необходимого регулирования в НК РФ используются нормы гражданского законодательства. Но, исходя из сложившейся правоприменительной практики и научных исследований, процедуре взыскания налоговой недоимки гражданско-правовыми средствами недостает качественного обоснования

Возможность применения к регулированию налоговых отношений при взыскании налогов, пеней и штрафов за налоговые правонарушения и преступления мер гражданско-правового принуждения имеет принципиальное значение для оценки особенностей функционирования соответствующего института налогового права, а также для реализации прав налогоплательщика.

Все чаще правоприменитель – как суд, так и налоговый орган – при разрешении налогового спора в отсутствие требуемых положений в НК РФ использует гражданско-правовую норму. Свою позицию он обосновывает тем, что государство «должно иметь возможность удовлетворить свои законные интересы в рамках как уголовного законодательства, так и гражданского законодательства об обязательствах вследствие причинения вреда»1.

Так происходит, в частности, при взыскании с физических лиц «вреда, причиненного налоговым преступлением» в сумме налоговой задолженности, что было подтверждено Постановлением КС РФ от 08.12.2017 № 9-П.

Взыскание недоимокс организаций и физических лиц признано вредом – с весьма существенными, хотя и спорными, оговорками – также в Постановлении КС РФ от 24.03.2017 № 9-П. Логично предположить, что толковать подобные выводы Суда необходимо во взаимосвязи с этим Постановлением. Согласно выраженной в нем правовой позиции, «в системе действующего налогового регулирования не исключается использование – притом оно должно носить законный характер – институтов, норм гражданского законодательства в целях обеспечения реализации имущественных интересов стороны налоговых отношений, нарушенных неправомерными или ошибочными действиями (бездействием) другой стороны».

С учетом общего подхода взаимообусловленности частного и публичного права в целом и гражданского с налоговым в частности подобные действия правоприменитель предпринимает прежде всего с целью реализации принципа экономической целесообразности. По замечанию М.В. Карасевой (Сенцовой), указанный принцип «победил в законодательстве о налогах, сборах и страховых взносах еще в момент возникновения этого законодательства принцип юридической справедливости, являющийся применительно к данной ситуации выражением доктрины юридической ответственности»2.

Вопрос о законности подобного «заимствования» остается открытым.

Понятие вреда (ущерба): различия в гражданском и налоговом праве

Выражение «ущерб бюджету» стало общеупотребимым, так что даже юристы используют его в правовых актах, не задумываясь о его содержании3. Очевидно, что подобное умозаключение можно сделать и применительно к понятию вреда от налогового правонарушения. При этом соотношение терминов «вред», «ущерб» и «убытки», которое проецируются на налоговые отношения, дискуссионно даже в гражданском праве.

Так, по смыслу ст. 1064 ГК РФ вред рассматривается как всякое умаление охраняемого законом материального или нематериального блага, любое неблагоприятное изменение в охраняемом законом благе, которое может быть имущественным или неимущественным (нематериальным)4.

Наиболее часто формой выражения материального (имущественного) вреда в гражданских правоотношениях служат убытки. Под ними в силу ст. 15 ГК РФ, п. 13, 14 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» понимается:

* реальный ущерб – утрата или повреждение имущества, а также расходы, которые произведены (или будут произведены) лицом, чье право нарушено, для его восстановления;
* упущенная выгода – неполученные доходы, которые тот, кому причинен вред, мог бы получить при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено.

Руководствуясь общепринятыми подходами, о вреде и его следствии – ущербе – можно говорить, только когда у публично-правового субъекта имелись денежные средства или иное имущество, которые были утрачены или повреждены, либо если такой субъект мог бы получить их при отсутствии нарушения налогового законодательства.

Упущенной выгодой вред от налоговых преступлений и правонарушений признать достаточно сложно, поскольку действующий довольно условный механизм расчета размера такой выгоды неприменим к ситуации взыскания вполне конкретных сумм с налогоплательщиков. Основная причина: при определении размера упущенной выгоды речь идет о расчете сумм на будущее с учетом максимально усредненных «обычных условий гражданского оборота», что в большинстве случаев придает таким расчетам чисто гипотетический характер5.

Но в налоговых спорах подобная логика нереализуема. При их разрешении речь идет об установлении уже свершившихся фактов, то есть сумм налогов как результатов экономически результативной правомерной деятельности хозяйствующего субъекта – налогоплательщика по итогам какого-либо завершенного налогового и (или) отчетного периода, а не об абстрактных результатах его деятельности в будущем.

Подтверждается этот вывод и весьма разнящейся судебной практикой, сложившейся в отношении понятий «разумные затраты» или «разумные меры к снижению убытков», расплывчатостью условий, предъявляемых к доказыванию неполученной прибыли, что по объективным причинам неприменимо к налоговым отношениям (см. текст на полях).

Налоговая недоимка: считать ли ее средством бюджета?

Для применения норм ГК РФ к процедуре взыскания налоговых долгов принципиален вопрос о том, считается ли недоимка средствами бюджета, которые налогоплательщик неправомерно удерживает, причиняя тем самым бюджетной системе вред.

С.Г. Пепеляев указывал, что «в экономических исследованиях различные освобождения от уплаты налогов (льготы и др.) и неисполнение либо неполное исполнение публично-правовой обязанности уплачивать налоги рассматриваются в качестве бюджетной субсидии или расходов – косвенного получения средств из бюджета вследствие сокращения подлежащих уплате налогов… Согласно позиции экономиста, недоимка – это средства бюджета»6. При этом отмечал, что «такой подход неприемлем в праве»7.

Сходную позицию высказывала и М.В. Карасева (Сенцова). По ее мнению, «что касается причинения государству вреда, в связи с неуплатой налога, то образовавшаяся в связи с этим недоимка не наносит урона первоначальному имущественному положению государства. Вред (ущерб), причиненный государству неуплатой налога (недоимкой), выражается в неполучении государством бюджетного дохода, отвечающего ожиданиям государства, исходя из соответствующего бюджета8.

Однако Конституционный Суд РФ в 2017 г. продемонстрировал принципиально иной подход. В частности, в Постановлении КС РФ от 08.12.2017 № 39-П указано: при предъявлении гражданско-правовых исков налоговые органы выступают, по сути, в качестве представителя интересов соответствующего публично-правового образования, лишившегося имущества в размере налоговых платежей, которые не поступили в бюджет в результате неправомерных действий физического лица. Это вызвало вполне оправданное возмущение представителей юридической профессии, поскольку без дополнительного обоснования и объяснения фактически были нивелированы различия между гражданско-правовой и налоговой процедурами взыскания, несмотря на имеющееся собственное отраслевое регулирование.

Стоит отметить, что и более ранние попытки признать законным взыскание налогов, используя понятия вреда, убытков или неосновательного обогащения, уже подвергалось справедливой критике, в том числе из-за недостаточной определенности сроков и оснований на предъявление таких требований9.

Межотраслевое проецирование: необходимость правовых оснований

На то, что недопустимо игнорировать межотраслевые различия, с общетеоретических позиций указывал С.В. Запольский. По его справедливому замечанию, «невозможно представить существование государства, в котором взимание налогов осуществляется гражданско-правовыми средствами, а обеспечивается обычным исковым судопроизводством. Любые попытки ведения финансовой деятельности на началах диспозитивности будут обречены на неудачу, в этом нас убеждают и действительность, и исторические примеры»10.

С практической точки зрения логично, что государственные органы в разные периоды времени могут устанавливать разные правила применения к налоговым отношениям терминов, определений их понятий и правовых конструкций из иных отраслей. Но такие ситуации не должны быть неконституционными. Для применения подхода, по которому недоимка автоматически признается собственностью публично-правового образования, незаконно удерживаемой частным субъектом – налогоплательщиком, нет «технических» оснований в виде соответствующего механизма правового регулирования.

Для перехода права собственности на какое-либо имущество, в том числе на денежные средства, требуется правовое основание в виде нормативного акта, а также возникший на его основе юридический факт в виде события или действия.

В любом случае, как отмечают Л.А. Чеговадзе и А.А. Демин, «динамика (развитие) правоотношений прежде всего зависит от волевых действий их участников; действий, совершаемых именно с целью наступления юридических последствий (юридических актов). Причем факт осознания или неосознания лицом возникновения юридических последствий не должен иметь определяющее значение, поскольку объективное право придает юридический характер именно совершаемым действиям, не оценивая уровень юридического осознания совершаемого… воля лиц играет важную роль для наступления определенных этой волей юридических последствий, но, только будучи выраженной в форме действия (волеизъявления), она может быть оценена правом как юридический факт, влекущий наступление последствий, определенных правом. Воля действующего лица может формироваться по согласию с другими лицами и выражаться в соглашении, а может и обособленно, выражаясь, соответственно, в акте одностороннего волеизъявления»11.

Это означает, что одностороннее волеизъявление, связанное с переходом права собственности на денежные средства налогоплательщика в соответствующий бюджет должно иметь адекватное правовое основание и опираться на целенаправленные действия как минимум одной из сторон налогового правоотношения. Если для этих целей признавать правовым основанием налоговое законодательство в части регулирования момента возникновения обязанности об уплате налога (что весьма спорно), а правоприменительным актом, например, акт налоговой проверки, на основании которого доначислена недоимка, то логично для разрешения спора исходить из требований НК РФ, предполагающего юридическое неравенство субъектов, в отличие от гражданско-правового регулирования.

Таким образом, безусловно межотраслевое понятие вреда (ущерба) в настоящее время однозначно не определено ни в юридической науке, ни в правоприменительной практике. Оно требует существенных уточнений для его проецирования в гражданских и налоговых правоотношениях, а сама процедура взыскания гражданско-правовыми средствами, безоговорочно используемая судами и налоговыми органами в налоговых спорах, нуждается как минимум в качественном обосновании ее правомерности. Нам такое обоснование обнаружить не удалось.

[Ключевые слова: «налоговое правонарушение» – «налоговое преступление» – «возмещение ущерба» – «недоимка» – «КС РФ»]

ПОДВЕРСТКИ

Доказывание упущенной выгоды

При доказывании упущенной выгоды иным является и круг тех доказательств, которые должно представлять требующее возмещения убытков лицо. Доказывание в этом случае сложное, предполагающее установление противоправности действий ответчика, факта и размера убытков, а также причинную связь между действиями ответчика и возникшими убытками (Садиков О.Н. Убытки в гражданском праве Российской Федерации. М., 2009).

СНОСКИ

1 Определение СКГД ВС РФ от 13.02.2018 № 55-КГпр17-7.

2 Карасева (Сенцова) М.В. Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщика // СПС «КонсультантПлюс».

3 Пепеляев С.Г. Ущербный вывод об ущербе // Налоговед. 2017. № 6. С. 4–7.

4 Определение СКГД ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19.

5 См., например: Андреев Ю.Н. Механизм гражданско-правовой защиты. М., 2010.

6 Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 4–5.

7 Там же. С. 5.

8 Карасева (Сенцова) М.В. Указ. соч. С. ??.

9 Чуряев А.В. О практике «трансформации» налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9. С. 27–35; Он же. Гражданско-правовая ответственность за неуплату налогов – невероятно, но факт! // Налоговед. 2015. № 12. С. 11–25.

10 Запольский С.В. Теория финансового права: научные очерки. М., 2010. С. 270–271.

11 Чеговадзе Л.А., Демин А.А. Гражданско-правовое регулирование действий в форме одностороннего волеизъявления // СПС «КонсультантПлюс».

КРИКИ

Соотношение терминов «вред», «ущерб» и «убытки» дискуссионно

Признание недоимки собственностью публично-правового образования, незаконно удерживаемой налогоплательщиком, «технически» невозможно