

УДК 336.22

*Е.Е. Смолицкая***ПРОБЕЛЫ В РЕГУЛИРОВАНИИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОТНОШЕНИЙ
НАЛОГОВЫМ ПРАВОМ**

Убытки и неосновательное обогащение объективно имеют место в налоговом праве, однако не регулируются в Налоговом кодексе РФ (НК РФ) должным образом. Сами институты «убытки» и «неосновательное обогащение» являются гражданско-правовыми. При этом ст. 2 ГК РФ запрещает применение гражданского закона к налоговым отношениям по аналогии. В статье исследуются положения НК РФ и судебная практика, иллюстрирующая указанные проблемы. Автор приходит к выводу, что пробелы в регулировании убытков и неосновательного обогащения, существующие в НК РФ, затрудняют вынесение справедливых решений по налоговым спорам, но разрешать применение гражданского закона в налоговых спорах по аналогии нецелесообразно. Разработан проект новой статьи НК РФ, которая позволяет применение института убытков и неосновательного обогащения к налоговым отношениям при необоснованном возврате налога из бюджета.

Ключевые слова: налоговое право, гражданское право, имущественные отношения, убытки, неосновательное обогащение, пробелы, судебная практика.

Налоговое право не всегда способно самостоятельно урегулировать имущественные отношения в налоговой сфере, и чтобы не возникало пробелов в регулировании этих отношений, оно нередко прибегает к «помощи» гражданского права, заимствует гражданско-правовые понятия, нормы и институты.

Заимствование производится путём включения в текст НК РФ отсылок к гражданскому законодательству или трансформированных гражданско-правовых норм. Первый способ иллюстрирует правовое регулирование залога и поручительства в налоговых отношениях (ст. 73, 74 НК РФ), второй – регулирование банковской гарантии (ст. 74.1 НК РФ).

Иногда налоговый законодатель на основе гражданско-правовых институтов разрабатывает собственные правовые конструкции для регулирования имущественных отношений, примером могут служить пеня (ст. 75 НК РФ), отсрочка и рассрочка уплаты налога (ст. 61 НК РФ), зачёт и возврат налогов (ст. 78, 79 НК РФ).

Однако ещё не все имущественные отношения должным образом урегулированы в НК РФ. Судебная практика по налоговым спорам вскрыла серьёзные пробелы в регулировании убытков и неосновательного обогащения в налоговой сфере. Рассмотрим их подробнее.

Под **убытками** понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества, а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (ч. 2 ст. 15 ГК РФ).

В налоговой сфере могут возникать убытки двух видов:

1) убытки частных субъектов налогового права (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов) в результате неправомерных действий налоговых органов, например, незаконного взыскания налога или незаконного наложения ареста на счёт;

2) убытки государства в результате необоснованного выбытия имущества из казны в рамках налоговых отношений.

Налоговое законодательство регулирует только первый вид убытков. В ст. 35 и 103 НК РФ указано, что такие убытки возмещаются по правилам гражданского законодательства.

Второй вид убытков, как показывает практика, также имеет место в налоговой сфере, однако НК РФ не содержит правил для разрешения соответствующих споров.

В этом отношении представляет интерес дело, по которому вынесено Постановление Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. № 11747/09 [1]. Оно до сих пор не потеряло своей актуальности, поскольку ситуация в законодательстве не изменилась, а подобный спор может возникнуть вновь.

Суть дела заключалась в том, что в результате неправомерных действий банка возврат из бюджета суммы НДС был произведён дважды, в результате чего государство понесло имущественные потери, и суд квалифицировал их в качестве убытков.

При первом возврате деньги были зачислены банком на счёт, не принадлежащий налогоплательщику, и сняты со счёта неустановленными лицами. Налогоплательщик, не получив денежных средств, через суд обязал налоговую инспекцию перечислить ему сумму налога, что привело к дополнительным расходам государства.

Высший Арбитражный Суд указал, что расходы государства, превышающие установленный налоговым законодательством размер, не регулируются налоговым законодательством и являются убытками Российской Федерации, а соответствующий спор является гражданско-правовым, и в деле должны применяться нормы ст. 15 и 1069 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ).

По нашему мнению, решение о взыскании убытков в пользу Российской Федерации является справедливым, однако с точки зрения правового обоснования решения существуют проблемы.

По своей правовой природе рассмотренный спор является финансово-правовым, так как государство понесло имущественные потери в рамках отношений по возврату налога. Отношения при возврате налога между государством и банком имеют финансово-правовую природу, поскольку являются властными. Государство выступает здесь не просто собственником, но и властным субъектом, управляющим фондом финансовых ресурсов, властно решающим вопросы о возврате или невозврате налога, а при нарушении порядка этого возврата – имеющим интерес по восстановлению целостности публичного денежного фонда (публичный интерес) и стремящимся защитить этот фонд от незаконных имущественных изъятий. Банк в этих отношениях исполняет волю государства.

Можно провести аналогию с отношениями по уплате налога, которые, по сути, являются симметричными и отличаются лишь направлением движения денежных средств. В этих отношениях доминирует финансово-правовая составляющая [2. С. 62-63], о чём свидетельствует, например, установление в ст. 133 НК РФ налоговой ответственности банка за неисполнение обязанности по перечислению налога в бюджет.

Отсутствие в НК РФ должного регулирования отношений по возврату налога и по вопросу восполнения имущественных потерь государства вследствие неправомерных действий банка в этих отношениях – не что иное, как пробел в налоговом законодательстве.

Восполнить этот пробел с помощью аналогии налогового закона невозможно ввиду отсутствия в налоговом законодательстве подходящих норм, поэтому в приведённом выше деле для справедливого разрешения спора необходимо было применить гражданско-правовой институт, регулирующий сходные имущественные отношения, и этим институтом выступил институт возмещения убытков.

Тем временем ч. 3 ст. 2 ГК РФ запрещает применять гражданское законодательство к властным отношениям без специального указания закона. Соблюдение этого запрета лишило бы суд возможности разрешить спор по существу. Чтобы обойти указанный запрет, суду пришлось рассмотреть данный спор как гражданско-правовой вопреки налогово-правовой природе отношений.

Такое явление, как *неосновательное обогащение*, встречается в налоговой сфере объективно в следующих ситуациях: в механизме косвенного налогообложения; при уклонении от налоговой обязанности; при ошибочном возврате налогов из бюджета.

При этом в налоговом законодательстве ни соответствующий правовой институт, ни даже понятие не используются. Тем не менее разрешить некоторые категории споров, не прибегая к институту неосновательного обогащения, практически невозможно. Рассматривая дела первых двух категорий, суды зачастую применяют нормы гл. 60 ГК РФ о неосновательном обогащении [3; 4].

Согласно ст. 1102 ГК РФ, лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество (приобретатель) за счет другого лица (потерпевшего), обязано возвратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение), за исключением случаев, предусмотренных ст. 1109 ГК РФ. Применение норм ГК РФ обосновывается гражданско-правовым характером соответствующих отношений (например, отношений по уплате НДС покупателем продавцу).

Однако в третьей категории споров – при ошибочном возврате налогов из бюджета – такое обоснование невозможно, ввиду чего нормы ГК РФ суды не применяют, а споры остаются, по сути, неразрешёнными. В качестве примера рассмотрим дело, по которому вынесено Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.01.2013 г. [5].

Налоговый орган перечислил налогоплательщику денежную сумму в качестве возврата НДС, однако предприниматель в тот период не являлся плательщиком НДС и, соответственно, не имел права на применение вычетов. Налоговый орган попытался взыскать ошибочно перечисленную нало-

гоплательщику сумму как неосновательное обогащение налогоплательщика, однако суд указал, что гражданское законодательство неприменимо к ситуации в силу ст. 2 ГК РФ, поскольку «возникшие имущественные отношения основаны на властном подчинении». Суд указал, что эти отношения должны регулироваться налоговым законодательством, но на основании того, что НК РФ подходящих правил не содержит, суд отказал в защите имущественного права государства.

Отношения в данном споре действительно были основаны на власти и подчинении, но это не исключало того объективного факта, что в этих отношениях имело место получение налогоплательщиком неосновательного обогащения за счёт казны. Поэтому вынесенное судебное решение является, по сути, несправедливым.

Оба рассмотренных дела, несмотря на то что они были разрешены по-разному, иллюстрируют одну и ту же правовую проблему – наличие в НК РФ пробела по вопросу восстановления имущественного положения государства при необоснованном возврате налога из бюджета.

Нужно ли в таких случаях разрешать применение гражданского законодательства по аналогии к налоговым отношениям? С одной стороны, в НК РФ невозможно предусмотреть все имущественно-правовые ситуации в налоговой сфере, и в случае возникновения нестандартной ситуации при наличии пробела аналогия гражданского закона позволила бы суду вынести справедливое решение. С другой стороны, если разрешить применение гражданского законодательства к налоговым отношениям, то в налоговую практику хлынет поток частнопроводных конструкций, что может затруднить реализацию целей налогово-правового регулирования. К тому же границы самого гражданского права окажутся размытыми. Нецелесообразно регулировать все имущественные отношения гражданским правом без учёта их отраслевых особенностей.

По нашему мнению, разрешать применение гражданского законодательства к налоговым отношениям по аналогии не стоит. Вместо этого необходима интенсивная законотворческая работа. Следует восполнить пробел в налоговом законодательстве по вопросу необоснованного возврата налога из бюджета путём заимствования в НК РФ гражданско-правовых институтов неосновательного обогащения и возмещения убытков.

Институт неосновательного обогащения должен использоваться для восстановления имущественного положения при излишнем возврате налогов по случайности или по ошибке налогового органа, а институт возмещения убытков – при наличии вины частных субъектов налогового права. Причина использования двух гражданско-правовых институтов и разделения их сфер применения заключается в самом содержании соответствующих институтов: убытки возникают при нарушении права (что буквально следует из ч. 2 ст. 15 ГК РФ), а неосновательное обогащение – просто при получении имущества без правовых оснований (ст. 1102 ГК РФ).

Необходимо включить в налоговое законодательство следующую статью:

«Статья 79.1. Превышающий необходимую сумму возврат сумм налога, сбора, пеней и штрафа из бюджета.

1. Если налогоплательщику был произведён возврат налога из бюджета в размере, превышающем необходимую сумму, и данное событие не является последствием его неправомерных действий, то перечисленная денежная сумма в части превышения над подлежащей возврату суммой налога рассматривается в качестве неосновательного обогащения налогоплательщика и подлежит возврату в бюджет по соответствующим правилам гражданского законодательства.

2. Если в результате неправомерных действий налогоплательщика, налогового агента или банка был произведён возврат налога из бюджета в размере, превышающем необходимую сумму, то в части такого превышения сумма налога рассматривается в качестве убытков казны и подлежит возврату в бюджет по соответствующим правилам гражданского законодательства».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Постановление Президиума ВАС РФ от 19.01.2010 № 11747/09 по делу № А56-27977/2008 // Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. URL: <http://www.arbitr.ru> (дата обращения: 23.05.2015).
2. Самсонова А.Е. Расчёты в налоговой и бюджетной сферах: теория и практика. М.: Юрист, 2006. 134 с.
3. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8251/11 по делу № А57-12992/09-5 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 3.

4. Определение ВАС РФ от 21.02.2012 № ВАС-1045/12 по делу № А40-131937/10-59-1153 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.01.2013 по делу № А46-22640/2012 // СПС «КонсультантПлюс».

Поступила в редакцию 15.07.15

E.E. Smolitskaya

GAPS IN TAX LAW REGARDING TO REGULATION OF PROPERTY RELATIONS

Tax Law itself concerns Damages and Unreasonable gains, but The Russian Tax Code doesn't regulate them correctly. Institutions of "damages" and "unreasonable gain" are related to the civil law. Thus Art. 2 of the Civil Code prohibits the use of civil law to tax relations by analogy. The article examines the provisions of the Tax Code and the court practice illustrating these problems. The author concludes that the gaps in the regulation of damages and unreasonable gains, existing in the Tax Code, hinder the imposition of fair decisions on tax disputes, but to authorize the use of civil law in tax disputes by analogy is inappropriate. A draft of a new article of the Tax Code, which permits applying Damages and Unreasonable gains institutes to Tax relations in case of unjustified tax refund from the budget, is developed.

Keywords: Tax Law, Civil Law, property relations, Damages, Unreasonable gains, gaps in law, judicial practice.

Смолицкая Елена Евгеньевна, аспирант
кафедры финансового права
ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет»
394006, Россия, г. Воронеж, пл. Ленина, 10а, корп. 9
E-mail: amylena@yandex.ru

Smolitskaya E.E., postgraduate student
at Department of financial law
Voronezh State University
394006, Russia, Voronezh, Lenina sq., 10a/9
E-mail: amylena@yandex.ru