

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический  
институт  
Гражданского права  
кафедра

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
\_\_\_\_\_ Н.Ф. Качур  
подпись      инициалы, фамилия  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

40.03.01. Юриспруденция

---

Возмещение ущерба, причиненного юридическим лицом вследствие  
неисполнения налоговых обязательств  
тема

Научный руководитель \_\_\_\_\_ доцент, к.ю.н.      И.С. Богданова  
подпись, дата      должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник \_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_ Я.И. Летуто  
подпись,      дата      инициалы, фамилия

Красноярск 2020

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
1. Ущерб, причиненный вследствие неисполнения налогового обязательства .....	6
1.1. Понятие налогового обязательства, способы его возникновения (выявления) и исполнения.....	6
1.2. Понятие ущерба и размер ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства.....	18
2. Условия и субъекты возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства.....	25
2.1 Условия возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства.....	25
2.2. Субъекты возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства.....	39
Заключение .....	48
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....	50

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время деятельность государства направлена на улучшение эффективности налогового администрирования, повышение поступлений в бюджет от физических и юридических лиц. Не является спорным, что в современной действительности лица, обязанные уплачивать налоги и сборы, зачастую пытаются уменьшить сумму платежей, подлежащих уплате в соответствующий бюджет, посредством применения различных методов так называемой налоговой оптимизации (фирмы-однодневки, дробление бизнеса и т.д.), которые не являются правомерными, в связи с чем государство вынуждено тратить административный ресурс на проведение проверок по правильности исчисления, начисления и уплаты налогов. Однако, не желая исполнить действительное обязательство, а также штрафы за занижение данного обязательства и пени за несвоевременное исполнение, должник уводит активы и оставляет государство ни с чем.

В целях принуждения к исполнению законодателем разработан ряд мер, отраженных в Налоговом кодексе РФ, которые позволяют, при соблюдении определенных законом условий получить причитающееся, однако они не всегда оказываются эффективными. В случае их неэффективности явствует потребность в ином инструменте, предусмотренном в том числе нормами гражданского права, однако каком – вопрос открытый.

Учитывая особенности воли юридического лица, законодатель, в случае невозможности взыскания публичных платежей с обязанного субъекта, предлагает взыскивать недоимки с лиц, оказывавших непосредственное влияние на действия данного юридического лица.

Все вышеуказанные изменения в судебной практике произошли в конце 2017 года, что вызвало коренное изменение института ответственности физических лиц по долгам должника – юридического лица в налоговом законодательстве, законодательстве о несостоятельности (банкротстве)

юридических лиц, а также существенно изменило применение института взыскания ущерба, причиненного преступлением. Эти изменения больше были вызваны ужесточением налогового администрирования налогов и сборов, чем гражданско-правового регулирования и целью их в действительности является исключение «номинальных» оболочек с физических и юридических лиц, по определенным формальным признакам относимых к выгодоприобретателям по определенным хозяйственным операциям либо в целом по результатам финансово-хозяйственной деятельности, но в действительности таковыми не являющихся.

Целью настоящей работы является исследование обоснованности применения гражданско-правовых институтов для взыскания ущерба, причиненного в результате неисполнения юридическим налоговыми обязательствами, с физических лиц.

В соответствии с поставленной целью поставлены следующие задачи:

- раскрыть понятие налогового обязательства, а также способы его возникновения;
- раскрыть понятие ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства;
- исследовать условия, при которых ущерб будет возмещаться;
- раскрыть перечень субъектов, уполномоченных на взыскание ущерба в пользу публичного образования;
- исследовать влияние экономического анализа состояния должника для выбора конкретного способа защиты.

Объектом исследования являются общественные правоотношения, возникающие в сфере возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства.

Работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованных источников.

Тема, рассмотренная в настоящей работе, не является постоянным объектом исследований ученых-цивилистов, однако, работы по

исследованию настоящей проблемы можно найти у таких ученых, как А.В. Демина, Д.Н. Бахрах, А.С. Барина, А. С. Кондукторов, Е.Г. Васильевой, М.В. Карасевой и других.

В работе рассмотрены следующие вопросы: возникновение ущерба при неисполнении налогового обязательства юридическим лицом, а также определение его размера, правомерность взыскания с физического лица налоговой задолженности юридического лица при невозможности уплаты юридическим лицом, а также условия для взыскания.

Структура работы представлена введением, двумя главами, заключением и списком использованных источников.

# **1. Ущерб, причиненный вследствие неисполнения налогового обязательства**

## **1.1. Понятие налогового обязательства, способы его возникновения (выявления) и исполнения**

Уплата законно установленных налогов и сборов имеет существенное значение для возможности существования государства, обеспечения его потребностей, реализаций социальных гарантий, однако до сих пор ни в науке, ни в практике не разрешен вопрос о том, является ли данная уплата обязанностью налогоплательщика или все-же обязательством налогоплательщика перед соответствующим субъектом. В случае, если указанное является обязательством, то необходимо уточнить субъектный состав данного обязательства, а также способы его возникновения.

Статьей 57 Конституции Российской Федерации определена каждая обязанность платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционный суд РФ в Постановлении «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» от 08.12.2017 №39-П, ссылаясь на ранее вынесенные Постановления, дал следующую характеристику обязанности, предусмотренной статьей 57 Конституции: обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы основана на субординационных, публично-правовых началах, а налогоплательщик имеет право распоряжаться свободно только той частью имущества, в том числе денежных средств, которая не подлежит выплате государству.

В науке можно выделить отдельную дискуссию в отношении того, является ли уплата налога обязанностью или обязательством

налогоплательщика, соответственно налоговой или налоговым. Данный вопрос является концептуально важным для понимания специфики рассматриваемого в настоящей работе вопроса, поскольку уплата налогов (сборов) в своей сущности имеет публично-правовую природу, а обязательство наиболее часто встречается при гражданско-правовом регулировании.

Профессор А.В. Демин полагает, что «налоговая обязанность – юридическая обязанность налогоплательщика своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы».<sup>1</sup> По мнению автора, отождествление налоговой обязанности и налогового обязательства является недопустимым, в силу того, что «термин «обязательство» имеет ярко выраженную частноправовую природу и основывается на свободно выраженном волеизъявлении лица тем или иным образом (по своему усмотрению) реализовать свою правосубъектность в рамках диспозитивного правового регулирования. Таким образом, обязательство – это разновидность юридической обязанности, добровольно принимаемая на себя лицом, участвующим в правоотношениях диспозитивного, как правило, договорного характера.»<sup>2</sup>

В свою очередь А.Ф. Дятлова и З.К. Нажмутдинова считают, что обязательство определяется через обязанность налогоплательщика по уплате налога, возникающую в связи с появлением объекта налогообложения: «налоговое обязательство – это обязанность по уплате налогов и сборов, которая возникает с наличием (появлением) объекта налогообложения».<sup>3</sup>

А.С. Баринов понимает налоговое обязательство в следующем ключе: «налоговое отношение двустороннего порядка, включая, с одной стороны,

---

<sup>1</sup> Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с. С. 351-352.

<sup>2</sup> Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 464 с. С. 352-353.

<sup>3</sup> Дятлова А.Ф., Нажмутдинова З.К. Сущность налогового планирования при оптимизации налоговых обязательств // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2018. N 11. С. 37 – 48.

налогоплательщика, а с другой – государство, как гарант безопасности, социальной и финансовой стабильности гражданина».<sup>4</sup>

По мнению А.А. Печенкиной, «отношение, содержанием которого являются, с одной стороны, обязанность налогоплательщика совершить все необходимые активные действия, направленные в конечном итоге на уплату в пользу государства налога, и, с другой стороны, - право государства требовать уплаты в свою пользу налога, по сути дела и есть обязательство по уплате налогов – налоговое обязательство».<sup>5</sup>

Отдельного внимания заслуживает подход М.В. Карасевой, которая провела подробный анализ признаков и конструкции налогового обязательства в работе «Финансовое правоотношение». Интересным является тот факт, что в работе автора не дается понятия налогового обязательства, а производится позиционирование налогового обязательства как «новой финансово-правовой категории, выступающей в качестве разновидности обязательственного отношения».<sup>6</sup>

В своей работе М.В. Карасева указывает, что действия по уплате налога представляют собой непосредственное исполнение налогового обязательства, которое «отвечает всем основным признакам понятия «обязательство», разработанного цивилистикой».<sup>7</sup>

Также автор проводит разграничение между непосредственно гражданским обязательством и обязательством налоговым<sup>8</sup>:

1) налоговое обязательство «имеет сугубо односторонний характер. Налогоплательщик обязан уплатить налог, а государство лично ему за это ничего не обязано»;

---

<sup>4</sup> Баринов А.С. Инновационные подходы к реализации налоговых обязательств в современных условиях // Вестник Белгородского юридического института МВД России. 2014. №2-1. – С.34-38

<sup>5</sup> Печенкина А.А. Налоговое обязательство как институт налогового права // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2007. № 3 (12). – С. 112–116.

<sup>6</sup> Карасева М.В. Финансовые правоотношения: Автореферат дис. докт. юрид. наук. – Воронеж, 1997. С. 6-9

<sup>7</sup> Карасева М.В. Финансовое правоотношение - Воронеж – Изд-во Воронежского. гос. ун- та, 1 997 -. С. 112-113

<sup>8</sup> Карасева М.В. Финансовое правоотношение. - Воронеж – Изд-во Воронежского. гос. ун- та, 1 997 -. С. 114-115



2) субъективное право требования кредитора, изъявленное в лице органа государственной власти, в отношении исполнения налогового обязательства, по своему существу является ни чем иным, как властным велением. В данном случае необходимо уточнить, что, не смотря на тот факт, что требование налогового органа является велением, налогоплательщик свободен, при соблюдении определенных законом условий, в выборе системы налогообложения – применении специального налогового режима.

О праве налогоплательщика на применение специального налогового режима и последствиях реализации данного права, интересны рассуждения А.С. Кондукторова, который в своей работе понимает право налогоплательщика на применение специального налогового режима, указанное в Налоговом кодексе РФ, как некий вид «публичной оферты» государства, а уведомление о применении данной системы – акцептом налогоплательщика на указанную «публичную оферту».<sup>9</sup>

На основании данного предположения А.С. Кондукторов критикует признаки, выделенные ученым Карасевой М.В. и приходит к выводу, что «...налоговое обязательство может возникать из соглашения сторон в порядке, аналогичном заключению гражданско-правовой сделки, и исполнение налогового обязательства характеризуется двусторонним предоставлением (как со стороны налогоплательщика в пользу государства, так и со стороны государства в пользу налогоплательщика)».<sup>10</sup>

На основании вышеизложенного можно отметить, в науке разделяются мнения относительного правильности употребления налоговая обязанность – налоговое обязательство.

Необходимо учитывать, что легального определения налогового обязательства, равно как и налоговой обязанности, законодательство, в том

---

<sup>9</sup> А. С. Кондукторов О налоговом обязательстве [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-nalogovom-obyazatelstve>.

<sup>10</sup> А. С. Кондукторов О налоговом обязательстве [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-nalogovom-obyazatelstve>.

числе Налоговый кодекс РФ, не содержит, однако в некоторых нормативно-правовых актах все-же можно найти упоминание о налоговых обязательствах.

Например, в положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденном Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н, упоминаются как отложенные налоговые обязательства - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 15 Положения), так и постоянные налоговые обязательства - сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 Положения).<sup>11</sup>

Несмотря на отсутствие в Налоговом кодексе РФ прямого упоминания налоговой обязанности, в пункте 1 статьи 45 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщиком обязанность по уплате налога исполняется самостоятельно. Данный пункт содержит конкретизированное указание на наличие у налогоплательщика законно установленной обязанности. Аналогичное указание можно найти и в иных статьях НК РФ.

Таким образом, в настоящее время государственной властью не решен вопрос о том, будет верным употребление налоговой обязанности или налогового обязательства по отношению к рассматриваемому вопросу.

Интересным является тот факт, что данный вопрос не разрешен и органом, на который возложены функции, в том числе, по предоставлению разъяснений в отношении налогов и сборов – Министерство финансов Российской Федерации. В понимании указанного органа данные термины тождественны.

---

<sup>11</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 // СПС «КонсультантПлюс».

Также, нельзя не отметить неопределенность в терминологии и у судебных органов в отношении того, является ли налоговое обязательство обязательством или все-же налоговой обязанностью.

Можно привести в пример, Постановление Конституционного суда РФ по делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 г.» от 11 ноября 1997 г. N 16-П, где в пункте 3 указано следующее: «...установить налог или сбор – не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств (см., например, Постановления от 4 апреля 1996 года и от 18 февраля 1997 года)... Таким образом, налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства».<sup>12</sup>

При последующем правоприменении термин «налоговое обязательство» применяется судами при разрешении споров хозяйствующих субъектов с контролирующим органом.

Например, данный термин применяется Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного суда РФ. В числе последних актов можно выделить Определение СКЭК ВС РФ от 20.01.2020 N 309-ЭС19-21200, А47-7120/2018 где судом указано на «определение действительных налоговых обязательств».<sup>13</sup>

В то же время, в Постановлении Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» от 30.05.2014

---

<sup>12</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11 ноября 1997 г. N 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 г. // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>13</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 20.01.2020 N 309-ЭС19-21200, А47-7120/2018// СПС «КонсультантПлюс».

№33 (пункт 10) можно увидеть, что указывается на «объем налоговой обязанности».<sup>14</sup>

Данный термин также применяется судами. Например, в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 14.11.2019 N 305-ЭС19-14421 по делу N А41-76253/2018, в котором суд указывает на «корректировку своих налоговых обязанностей».<sup>15</sup>

Из вышеуказанного можно сделать вывод, что судебными органами при рассмотрении споров не производится разграничение налоговой обязанности лица и налогового обязательства лица, данные термины отождествляются.

Таким образом, при рассмотрении судами споров применяется как термин налоговая обязанность, так и термин налоговое обязательство.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что спор на тему правильности использования термина налоговая обязанность или налоговое обязательство носит теоретический характер и не вызывает вопросов при правоприменении, однако наиболее правильным представляется употребление термина налоговое обязательство в силу следующего:

- 1) обложение налогом происходит по воле сторон;
- 2) налоговое законодательство содержит институты, схожие с гражданско-правовыми, например, отсрочка и рассрочка;
- 3) обязательство по уплате налога обеспечивает реализацию обязательств со стороны государства.

Представляется логичным, что налоговое обязательство не может существовать в отрыве от субъекта уплаты – налогоплательщика.

В абз. 1 ст. 19 НК законодатель указал: «Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим

---

<sup>14</sup> Постановление Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» от 30.05.2014 №33// СПС «КонсультантПлюс».

<sup>15</sup> Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.11.2019 N 305-ЭС19-14421 по делу N А41-76253/2018 // СПС "КонсультантПлюс".

Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы.»<sup>16</sup>

Пунктом 1 ст. 45 НК РФ «налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.»<sup>17</sup>

Современными учеными, занимающимися исследованиями административного права, в том числе, Бахрах Д.Н., Россинским Б.В. и Стариков Ю.Н. выработана безусловно верная аксиома «персонифицированности публично-правовой обязанности».<sup>18</sup>

Данная персонифицированность, как, верно, указывает ученый Сорокин В.А., по существу имеет свое значение в «недопустимости ее переложения на третьих лиц, что в рамках налогового права находит свое воплощение в положениях ст. 45 Налогового кодекса РФ».<sup>19</sup>

Выводу ученых согласуются с выводами Конституционного суда РФ, данными в Определении Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 N 41-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первого пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации», где судом указано: «Статья 57 Конституции Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. В порядке реализации данного конституционного требования абзацем первого пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливается, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

---

<sup>16</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // СПС "КонсультантПлюс".

<sup>17</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // СПС "КонсультантПлюс".

<sup>18</sup> Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. 3-е изд. М.: Норма, 2007. С. 135.

<sup>19</sup> Сорокин В.А. Третьи лица в налоговом споре: постановка проблемы. / Арбитражный и гражданский процесс. 2019. N 8. С. 3 - 8.

..положения пунктов 1 и 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т.е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет... важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов.»<sup>20</sup>

Таким образом, налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить в соответствующий бюджет сумму налога (сбора) в силу принципа персонифицированности обязанного субъекта, однако, действующий в настоящей редакции п. 1 ст. 45 НК РФ не запрещает производить уплату налога за налогоплательщика третьему лицу (за исключением НДФЛ), что в целом не противоречит утверждению об обязанности уплатить самостоятельно, поскольку фактически обязанным остается тот же самый налогоплательщик.

---

<sup>20</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 N 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС "КонсультантПлюс".

Налоговое обязательство возникает с момента появления объекта налогообложения у налогоплательщика. Например, обязанность по уплате транспортного налога у физического лица возникает в момент постановки транспортного средства на регистрационный учет – в данный момент появляется объект налогообложения у конкретного налогоплательщика – физического лица – и длится до снятия автомобиля с регистрационного учета.

Согласно п. 1 ст. 38 НК РФ объект налогообложения - реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

У каждого налога имеется самостоятельный объект налогообложения, определяемый на основании второй части Налогового кодекса и с учетом положений указанной статьи.

Порядок исчисления и уплаты каждого налога регулируются отдельными главами Налогового кодекса РФ.

В случае, если налогоплательщик является добросовестным участником правоотношений и своевременно исчисляет, начисляет и уплачивает подлежащие уплаты налоги и сборы, то о возникновении недоимок не может идти речи.

Однако, необходимо учитывать, что не все участники являются добросовестными и зачастую налоговому органу приходится проводить установленные законом мероприятия, направленные на установление действительного размера налогового обязательства и принуждать к его исполнению.

Для установления размера обязательства налогоплательщика, налоговый орган обладает полномочиями по проведению налогового контроля. Интересующие нас мероприятия установлены статьями 88

(камеральная налоговая проверка) и 89 (выездная налоговая проверка) Налогового кодекса РФ.

По результатам указанных мероприятий налоговым органом, за исключением случаев невыявления нарушений по результатам проведения камеральной налоговой проверки, составляется акт налоговой проверки, затем данный акт совместно с другими материалами налоговой проверки рассматривается и принимается одно из решений:

1) о привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае, если принимается решение о совершении налогового правонарушения, налоговый орган, помимо прочего, указывает размер недоимки, привлекает налогоплательщика к ответственности за совершенное правонарушение - штрафу, а также производит расчет пени за несвоевременную уплату налога.

Необходимо отметить, что Верховный Суд в Определении от 28 мая 2019 г. N 83-КА19-2 указал, что по смыслу налогового законодательства следует разграничивать понятия «срок уплаты налога» и «дата образования недоимки (задолженности)». Перенесенные сроки уплаты налога не изменяют момент возникновения недоимки по его уплате, который наступает на следующий день после истечения первоначально установленного законом срока для такой уплаты.

Лицу, которое привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган предлагает самостоятельно уплатить указанную задолженность (недоимка, а также штраф и пени) и предоставляется время на обжалование решения. Налогоплательщику предоставляется 30 дней на обжалование решения.

По истечении данных сроков, в случае необжалования решения, решение о привлечении к ответственности вступает в силу и налоговый



орган принимает меры, направленные на принудительное исполнение решения. Данные меры предусмотрены статьями 46-48 НК РФ.

Таким образом, у налогоплательщика есть два варианта исполнения обязанности: добровольно и с применением мер принудительного исполнения. Добровольно можно исполнить как по результатам контрольных мероприятий, так и в порядке, предусмотренном для исчисления, начисления и уплаты конкретного налога, предусмотренного конкретной главой НК РФ. В случае неисполнения добровольно, налоговый орган вынужден прибегнуть к мерам, установленным статьями 46-48 НК РФ.

В завершении настоящего параграфа необходимо подытожить следующие выводы, имеющие существенное значение для настоящей работы: обязательство по уплате налога (сбора) начинается с момента появления объекта налогообложения и оканчивается моментом утраты объекта у соответствующего лица – налогоплательщика, который в силу закона и принципа персонифицированности публично-правовой обязанности должен самостоятельно исполнить обязательство по уплате налога (сбора).

## **1.2. Понятие ущерба и размер ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства**

Традиционным цивилистическим вопросом не только в теории, но и в практике, является соотношение понятий вреда, ущерба и убытков, поскольку в настоящей работе исследуется конструкция возмещения ущерба, причиненного юридическим лицом вследствие неисполнения налогового обязательства, необходимо проанализировать соотношение вышеуказанных основных понятий. Кроме того, разграничение данных понятий имеет существенное значение при анализе возможности применения ответственности за неисполнения обязательства, предусмотренной ГК РФ. Необходимо отметить, что существуют различные точки зрения по вопросу соотношения данных понятий.

В настоящее время можно отметить, что ни непосредственное исследование нормативно-правовых актов, ни изучение работ ученых, построенных на основании анализа нормативно-правовой базы, не дают конкретизированного соотношения понятий вред, ущерб и убытки, так как законодателем данные термины используются в качестве синонимов или сходных понятий.

Труды ученых-правоведов исследовать эти термины через смысловую единицу сводятся к тому, что все три понятия определяются друг через друга, и в настоящее время до сих пор нет единого мнения, что же такое вред, убытки и ущерб, и как они соотносятся друг с другом.

Круг авторов, например, Д.И. Мейер в работе «Русское гражданское право»<sup>21</sup> и О.Н. Садилов в работе «Убытки в гражданском праве Российской Федерации»<sup>22</sup> приходят к аналогичным по своему содержанию выводам, что данные термины или являются равнозначными в своем семантическом понимании, или вовсе являются синонимами в данной правовой действительности.

---

<sup>21</sup> Мейер Д.И. Русское гражданское право. М.: Статут, 1997. — 290 с. С. 197-199

<sup>22</sup> Садилов О.Н. Убытки в гражданском праве Российской Федерации. М.: Статут, 2009. — с. 221. С. 111-112

Можно отметить, что данная точка зрения ученых подлежит критике по тому основанию, что, как минимум, одно понятие – вред, используется сразу для двух сфер: материальной и нематериальной.

Другие учеты, например, Г.Ф. Шершеневич<sup>23</sup>, О.С. Иоффе<sup>24</sup> и В.В. Витрянский<sup>25</sup>, указывают, что несмотря на наличие родства у данных понятий, по-своему содержанию они являются отдельными, на основании чего являются самостоятельными – имеющими свое собственное значение и понимание в праве.

Зачастую при обозначении потерь, не связанных с имуществом, в цивилистике применяется термин вред, в то время как понятие убытки используется для потерь, связанных с лишением имущественных благ. Стоит обратить внимание, что несмотря на то, что термин вред достаточно часто употребляется в различных отраслях права, легального понятия в настоящее время не дано ни в одной из отраслей.

В ГК РФ вред применяется преимущественно к деликтам, тогда как убытки применяются к обязательствам, возникшим на основании договора. При этом убытки — это потери лица, в основании которых лежат такие действия, как: умышленное нарушение субъективных гражданских прав (деликт), неосторожная вина или правомерное поведение стороны по обязательству. Данные потери выражаются в денежной или натуральной форме.

Исторически сложилось, что понятие ущерб входит в часть понятия убытки (в случае имущественного вреда). Так, в ч. 2 ст. 15 ГК РФ прямой действительный ущерб указан в составе убытков.

В силу ст. 15 ГК РФ, а также п. п. 13 - 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25 «О применении судами некоторых

---

<sup>23</sup> Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. М.: Фирма «СПАРК», 1995. — 556 с. С. 431-432

<sup>24</sup> Иоффе О.С. Обязательственное право. М.: Юридическая литература, 1975. — 872 с. С.371-372

<sup>25</sup> Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга первая: Общие положения. М.: Статут, 2002 г. — 848 с. С. 288-289

положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» под убытками понимается следующее:

- реальный ущерб - утрата или повреждение имущества, а также расходы, которые произведены (или будут произведены в будущем) лицом, право которого нарушено, для его восстановления;

- упущенная выгода - неполученные доходы, которые лицо, которому причинен вред, могло бы получить при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено.

Из вышеизложенного можно определить особенности, присущие понятию убытки:

1) убытки фактически приравниваются к имущественному вреду;

2) данное понятие смешивается с понятием ущерб и вред, и эти термины часто признаются синонимами, что является следствием упрощенного определения убытков через категорию имущественного вреда;

3) данный подход приводит к тому, что истец при рассмотрении спора не может определить упущенную выгоду в денежном выражении (несмотря на то, что она включается в состав убытков), в силу чего во взыскании отказывается.

Вместе с тем, ст. 1064 ГК РФ рассматривает категорию вред как всякое умаление охраняемого законом материального или нематериального блага, любое неблагоприятное изменение в охраняемом законом благое, которое может быть имущественным или неимущественным (нематериальным)<sup>26</sup>.

Как уже отмечалось ранее, при анализе мнений ученых-цивилистов, в уголовном, трудовом праве употребляются термины «ущерб», «материальный ущерб», которые фактически совпадают с понятием «реальный ущерб», используемым в гражданском праве (в частности, ст. 76.1 УК РФ, ст. ст. 234 - 235 ТК РФ).

---

<sup>26</sup> Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2015 N 81-КГ14-19 // СПС "КонсультантПлюс".

Таким образом, понятие ущерба преимущественно используется в различных отраслях права для обозначения реального ущерба стороне, содержание которого раскрывается в цивилистике. Понятие же ущерба в широком смысле слова идентично по смыслу понятию вреда, поскольку означает любые неблагоприятные последствия, любое умаление охраняемого законом блага, которое может быть имущественным или неимущественным.

В Определении ВС РФ от 11.09.2015 N 305-КГ15-6506 по делу N А40-84941/2014 суд указал, что для налогового законодательства такие понятия как «убыток» и «ущерб» не различаются, а их возникновение для плательщика налогов и сборов повлечет одинаковые правовые последствия. Фактически в данном определении Верховный суд высказался, что вне зависимости от понимания данных терминов, налогоплательщик обязан уплатить налоги в соответствующий бюджет.

Подытожив вышеуказанное, можно сделать вывод, что для настоящей работы наиболее верным будет понимание ущерба, содержащееся в статье 15 ГК РФ в отношении реального ущерба - утрата или повреждение имущества, а также расходы, которые произведены (или будут произведены в будущем) лицом, право которого нарушено, для его восстановления.

В отношении размера данного ущерба особый интерес представляет, что должно возместить лицо (недоимку, суммированную пени и штрафом или иные вариации вышеуказанного или что-либо в отдельности), принявшее в отношении налогоплательщика управленческое решение, которое впоследствии привело ко взысканию с него суммы, не поступившей в бюджет.

Учитывая, что при взыскании суммы, не поступившей в бюджет, истец обращается в суд с требованием в порядке, предусмотренном статьей 1064 ГК РФ, справедливо было бы предположить, что вред возмещается в полном объеме в размере причиненного ущерба (недоимка, суммируя пени и штраф), поскольку согласно пункту 1 ст. 1064 ГК РФ вред, причиненный личности или имуществу гражданина, а также вред, причиненный имуществу

юридического лица, подлежит возмещению в полном объеме лицом, причинившим вред.

Однако, в пункте 3.3 Постановления Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 N 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» указал, что «вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет соответствующего уровня неуплаченных налогов (недоимки) и пеней», приведя следующее обоснование: «взыскание различного рода штрафов за нарушение налогового обязательства, то они выходят за рамки налогового обязательства как такового.»

Таким образом, размер ущерба определяется посредством сложения двух сумм: недоимки и пени. Вместе с тем, не раскрывается вопрос о том, до какого момента должна начисляться пеня – до момента вступления решения суда в законную силу или, например, до момента фактического исполнения решения суда аналогично процентам, взыскиваемым по статье 395 ГК РФ. Также остается нераскрытым вопрос о том, если пеня начисляется до момента фактического исполнения решения суда, то должна ли данная пеня уменьшаться с уменьшением суммы основного долга (оплаты части недоимки). Кроме того, не определено, что погашается сначала – недоимка или пеня.

Представляется справедливым, что взыскание пени должно производиться до момента фактического исполнения обязательства, как это было бы при исполнении обязательства самим налогоплательщиком. При этом, сначала должно происходить погашение суммы основного долга, уменьшая «базу» для начисления пени, а лишь затем суммы пени.

Из анализа сложившейся практики можно установить, что судами удовлетворяются следующие требования при рассмотрении данной категории дел:

- возмещении материального ущерба, причиненного преступлением бюджетной системе Российской Федерации (Постановление Президиума Московского областного суда от 12.12.2018 N 534 по делу N 44Г-300/2018);

- взыскание с ответчика (физическое лицо) в пользу Российской Федерации в лице МИФНС России № 7 по Волгоградской области в счет возмещения ущерба от преступления, которое предусмотрено ч. 1 ст. 199 УК РФ, денежные средства в сумме 11 761 363 руб. 63 коп.(Апелляционное определение Воронежского областного суда от 01.10.2019 по делу N 33-5943/2019) – из данного Определения видно, что взыскивалась только сумма доначисления;

- о взыскании с физического лица в пользу бюджета РФ задолженности по неуплаченным организацией-налогоплательщиком налогам в размере 10 084 286 руб., пени в размере 3 299 189 руб. и штрафа в размере 530 084 руб., всего на общую сумму 13 913 559 руб. (Постановление Президиума Брянского областного суда от 05.09.2018 по делу N 44Г-38/2018)

- из данного Постановления следует, что акты нижестоящих инстанций отменены, дело направлено на новое рассмотрение, по причине допущение судами нижестоящих инстанций существенных нарушений норм материального права: кроме недоимки и пени взыскана сумма штрафа.

- о взыскании недоимки по налогам, штрафам, пеням (Апелляционное определение Московского городского суда от 26.11.2019 по делу N 33-45352/2019).

Обобщая судебную практику, в том числе не указанную здесь, можно увидеть, что заявляются следующие требования:

- о взыскании ущерба/материального ущерба в пользу бюджета;
- о взыскании вреда, причинённого преступлением / вреда;
- о взыскании задолженности по неуплаченным налогам;

- иные варианты, встречающиеся реже.

Кроме того, по результатам анализа можно также сделать вывод, что независимо от заявленного требования, суды руководствуясь разъяснениями Конституционного суда РФ, указанными в Постановлении № 39-П от 08.12.2017, удовлетворяют требования, а вышестоящие суды «засиливают» решения нижестоящих при отсутствии грубых нарушений материального и (или) процессуального права.



## **2. Условия и субъекты возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства.**

### **2.1 Условия возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства**

В ситуации, когда в бюджете уже имеется неуплаченная сумма и взыскать непосредственно с налогоплательщика ее не является возможным, бюджету, в лице уполномоченных лиц, необходимо прибегать к взысканию с физического лица, принявшего в определенный момент времени управленческое решение, в результате которого налоговым органом выявлена сумма к доплате в бюджет. В настоящем параграфе обращается внимание на условия, при которых возможно удовлетворение требований бюджета, относящихся к уплате налогов, а также субъекты, к которым данные требования должны быть предъявлены.

В современном гражданском праве существуют следующие деликтные конструкции: генеральный деликт и специальный деликт.

Как верно указывает ученый Хужин А.М., «в современном гражданском праве принцип генерального деликта находит свое законодательное оформление в ст. 1064 ГК РФ»<sup>27</sup>.

Статья 1064 ГК РФ закрепляет классическую модель условий, при которых судом удовлетворяются требования при совершении деликта. Так, согласно ст. 1064 ГК РФ в их числе выделяются следующие:

а) действия (бездействия) причинителя вреда являются противоправными;

б) причинная связь между действием (бездействием) причинителя вреда и наступлением неблагоприятных для потерпевшего последствий (вред имуществу, жизни, здоровью, моральный вред);

в) вина причинителя вреда.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> А.М. Хужин. О трансформации принципа генерального деликта: анализ законодательства и судебной практики / Юридическая техника, 2020 год, № 14, С. 340-342

<sup>28</sup> Гражданское право: учебник: в 2 т. / О.Г. Алексеева, Е.Р. Аминов, М.В. Бандо и др.; под ред. Б.М. Гонгало. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2018. Т. 2. 560 с.

Как уже было отмечено, данные условия являются классическими для удовлетворения требований о возмещении вреда, однако, существует ряд так называемых специальных деликтов, например, ответственность за вред, причиненный государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами (ст. 1069 ГК РФ).

Конституционный суд РФ, в целях соблюдения баланса прав и обязанностей, а также недопущения произвольного взыскания с субъекта, не являющегося изначально обязанным, интерпретирует условия деликта Постановлением № 39-П от 08.12.2017, указывая следующее:

г) при сохранении возможности исполнения налоговых обязанностей самой организацией-налогоплательщиком и (или)

д) причастными к ее деятельности лицами, с которых может быть взыскана налоговая недоимка (в порядке статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации), а также

е) иными субъектами, несущими предусмотренную законом ответственность по долгам юридического лица - налогоплательщика в соответствии с нормами гражданского законодательства, законодательства о банкротстве.

Также Конституционный суд РФ отмечает, что не допускается, по общему правилу, взыскание вреда, причиненного бюджетам публично-правовых образований, в размере подлежащих зачислению в соответствующий бюджет налогов и пеней с физических лиц, обвиняемых в совершении налоговых преступлений, до:

ж) внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведений о прекращении организации-налогоплательщика либо до того, как

з) судом будет установлено, что данная организация является фактически недействующей и (или) что взыскание с нее либо с лиц, привлекаемых к ответственности по ее долгам, налоговой недоимки и пеней на основании норм налогового и гражданского законодательства невозможно.

Важно отметить, что Конституционный суд РФ особо указал, что данные суммы можно взыскивать с лиц:

1) которые были осуждены за совершение налоговых преступлений, вызвавших эти недоимки;

2) уголовное преследование которых в связи с совершением таких преступлений было прекращено по не реабилитирующим основаниям, при установлении всех элементов состава гражданского правонарушения, притом что сам факт вынесения обвинительного приговора или прекращения уголовного дела не может расцениваться судом как безусловно подтверждающий их виновность в причинении имущественного вреда.

Также необходимо обратить внимание на еще ряд «процессуальных» условий - на лицо, которое уполномочено на обращение в суд с таким заявлением. Возвращаясь к уже указанному постановлению Конституционного суда РФ можно выделить, что в пункте 1.3 Постановления Конституционный суд РФ указывает два вида лиц: прокурор и налоговый орган.

При обосновании полномочий данных субъектов КС РФ исходил из того, что ни НК РФ, ни Закон Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», устанавливая полномочия налогового органа, не содержат прямого указания на их право обращаться в суд с иском о возмещении вреда в порядке ст. 1064 ГК РФ. Между тем следует учитывать, что отношения между публично-правовым образованием и физическим лицом, причинившим бюджету вред в результате неуплаты налогов организацией-налогоплательщиком, являются гражданско-правовыми. При предъявлении такого рода исков органы Федеральной налоговой службы выступают, как представители интересов соответствующего публично-правового образования, лишившегося

имущества в размере налоговых платежей, которые не поступили в бюджет в результате неправомερных действий физического лица<sup>29</sup>.

К аналогичным выводам приходит и Верховный суд РФ, указывая в п. 27 Постановления Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 26.11.2019 N 48, что истцами по предъявленному гражданскому иску могут выступать налоговые органы (п. 1 ст. 31 НК РФ) или органы прокуратуры (часть третья ст. 44 УПК РФ).

Таким образом, при детальном анализе Постановления КС РФ № 39-П от 08.12.2017, можно заметить, что суд говорит о наличии специального деликта, прямо не указанного в главе 59 ГК РФ, в силу чего фактическое количество условий, которые необходимо соблюдать, для целей взыскания налоговой недоимки юридического лица с физического лица, контролировавшего в определенный период времени организация-налогоплательщика, составляет:

1) в качестве истца в суд обратился налоговый орган или орган прокуратуры;

2) ответчиком по делу является лицо, в отношении которого уголовное дело прекращено по не реабилитирующему основанию или указанные лица были осуждены за совершение налоговых преступлений, вызвавших эти недоимки;

3) причинная связь между действием (бездействием) причинителя вреда и наступлением неблагоприятных для потерпевшего последствий;

4) вина причинителя вреда;

5) утрачена возможность взыскания с юридического лица.

Данные условия также выделяются Чуковой Л. в статье взыскание налоговой задолженности организации с физического лица<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Васильева Е.Г. Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие / Е.Г. Васильева, В.И. Гуменчук, Е.Г. Мамилова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. 808 с. С. 112-114

<sup>30</sup> Чулова Л. Взыскание налоговой задолженности организации с физического лица // Налоговый вестник - Консультации. Разъяснения. Мнения. 2018. N 2. С. 78 - 85.

Далее содержится развернутый анализ каждого из указанных пунктов, за исключением пункт 1 (истец):

- ответчиком по делу является лицо, уголовное дело в отношении которого прекращено по нереабилитирующему основанию или указанные лица были осуждены за совершение налоговых преступлений, вызвавших эти недоимки и вина причинителя вреда.

Как было установлено по результатам анализа судебной практики, для данной категории дел наиболее частым является случай прекращения дела на основании п. 3 ч. 1 ст. 24 УПК РФ - истечение сроков давности уголовного преследования.<sup>31</sup>

Представляется, что данное основание не может быть безусловным обстоятельством для взыскания с физического лица налоговой задолженности юридического лица, поскольку не относится к основаниям для освобождения от доказывания, в силу чего истцу необходимо доказать вину физического лица в появлении задолженности юридического лица перед бюджетом. Данная позиция поддерживается Чуковой Л., где указано следующее: «Суд при рассмотрении гражданского иска о возмещении вреда (деликтная ответственность) обязан произвести всестороннее и полное исследование доказательств и обстоятельств по делу и дать им оценку, в том числе установить наличие состава гражданского правонарушения (наступление вреда, противоправность поведения причинителя вреда, причинную связь между противоправным поведением причинителя вреда и наступлением вреда, вину причинителя вреда) в действиях физического лица».<sup>32</sup>

- причинная связь между действием (бездействием) причинителя вреда и наступлением неблагоприятных для потерпевшего последствий

---

<sup>31</sup> Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ // СПС "КонсультантПлюс".

<sup>32</sup> Чулкова Л. Взыскание налоговой задолженности организации с физического лица // Налоговый вестник - Консультации. Разъяснения. Мнения. 2018. N 2. С. 78 - 85.

Причинная связь в настоящем случае представляет собой объективную связь между действием (бездействием) физического лица и наступлением последствий.

Как верно указал В.И. Кофман, причинная связь «характеризуется тем, что воздействие одного явления (причины) при совокупности известных условий вызывает наступление другого явления (следствия)».<sup>33</sup>

Представляется незаконным решение суда, в котором судом не будет анализироваться наличие связи между действиями физического лица и возникновением недоимки у юридического лица, в силу чего данный критерий является бесспорным.

- утрачена возможность взыскания с юридического лица

Как верно указывает В.А. Баталова, «при этом трактовка данного основания, крайне противоречива и при схожих фактических обстоятельствах дела интерпретируется судами по-разному».<sup>34</sup>

В обоснование своей позиции Баталова В.А. приводит практику судов, рассматривающих дела, которые аналогичные фактические обстоятельства оценивают по-разному.

Представляется, что данная трактовка является как правильной, так и неправильной одновременно, поскольку, с одной стороны, наличие жестких факторов для оценки не позволит суду при рассмотрении вынести справедливое решение, с другой стороны, может повлечь для физических лиц существенные необоснованные проблемы.

В качестве таких оснований Стасюк И.В. указывает следующие:

- ликвидации юридического лица;
- прекращение дела о банкротстве в связи с отсутствием средств на покрытие расходов, связанных с делом о банкротстве;

---

<sup>33</sup> Кофман В.И. Избранные труды по гражданскому и хозяйственному праву / В.И. Кофман. Екатеринбург: Бизнес, менеджмент и право, 2011. С. 405

<sup>34</sup> Баталова В.А. Влияние Постановления Конституционного суда Российской Федерации от 08.12.2017 г. №39-П на практику судов общей юрисдикции, касающейся субсидиарного исполнения обязанности по уплате налога / Вопросы студенческой науки. №2 (30). Февраль, 2019. С. 6-9.

- выявленное конкурсным управляющим организации-налогоплательщика отсутствие имущества, достаточного для расчетов с кредиторами;

- прекращение исполнительного производства в связи с отсутствием имущества, на которое может быть обращено взыскание.<sup>35</sup>

Представляется справедливым, что для взыскания с физического лица, контролировавшего деятельность организации-налогоплательщика в определенный момент времени, истцу также необходимо доказать, что исчерпаны все меры принудительного взыскания. Например, представить суду для оценки постановление судебного пристава исполнителя об окончании исполнительного производства в связи с отсутствием у должника имущества. Вместе с тем, данное постановление должно быть оценено совместно с другими доказательствами, в том числе, с ответами органов, осуществляющих регистрацию прав в отношении движимого / недвижимого имущества, справок налогового органа по месту учета в отношении наличия открытых расчетных счетов, ответов банков в отношении наличия денежных средств на расчетных счетах и т.д. В противном случае решение не будет отвечать требованиям законности и повлечет нарушение прав физического лица.

Концептуально важным является замечание И.В. Стасюка о возможном вреде остальным кредиторам при реализации права на подачу данного иска налоговым органом: «Ключевым же отличием института субсидиарной ответственности в рамках банкротства является, безусловно, то, что денежные средства, взысканные с контролирующих лиц, распределяются между кредиторами пропорционально их требованиям в соответствии с очередностью, установленной ст. 134 Закона о банкротстве. Обязательства по уплате обязательных платежей погашаются в третьей очереди.

---

<sup>35</sup> Стасюк И.В. Взыскание имущественного вреда, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов юридических лиц / Закон. 2018. N 3. С. 138 - 148.

Ясно, что предъявление налоговым органом отдельного искового заявления в суд общей юрисдикции позволяет избежать как процедуры доказывания оснований для привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности, так и конкуренции своих требований с другими кредиторами.»<sup>36</sup>

Фактически И.В. Стасюк говорит об использовании концепции экономического анализа права и ее влиянии на выбор способа защиты.

Представляется интересным для исследования предположение о влиянии экономического анализа / расчета экономических показателей эффективности для принятия того или иного правового решения и эффективности не только правовых, но и экономических последствий принятых решений. Можно утверждать, что если у законодателя данную тенденцию пока невозможно увидеть четко и ясно, то в актах высших судов она прослеживается, оставляя явные следы, которые видны всем участникам правоприменительного процесса.

Влияние экономики на право в последнее время набирает все больший рост в научной среде, продиктованный интересом исследователей. Особенно остро вопрос влияния экономического анализа права просматривается в цивилистической плоскости в силу роли цивилистики в процессе экономического оборота и ведения финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

А.Г. Карапетов указывал, что «экономический взгляд оценивает правовые нормы не столько с позиции адекватности их применения к какому-то уже произошедшему случаю, сколько с точки зрения их роли в качестве стимулов»<sup>37</sup>. Такой подход безусловно можно назвать обоснованным, поскольку ретроспективный экономический анализ не сможет предоставить участникам экономического оборота должный

---

<sup>36</sup> Стасюк И.В. Взыскание имущественного вреда, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов юридических лиц // Закон. 2018. N 3. С. 138 - 148.

<sup>37</sup> Карапетов А.Г. Экономический анализ права. М., 2016. С. 63.



правовой результат, однако будет стимулом для ведения себя добросовестно не только на соответствующем рынке, но и в процессе исполнения публичных обязательств, в том числе налогов и сборов.

Интересной представляется точка зрения С.А. Сеницына, в которой он предлагает делить экономический анализ права на две формы:

1) позитивная, в которой исследуются закономерности взаимодействия права и экономики — в этом случае экономический анализ права может рассматриваться как межотраслевой научный метод исследования;

2) нормативная, которая используется экономически и политически господствующими классами, лоббистами и агентами иностранного влияния как средство изменения законодательства в сугубо экономических целях часто для разового применения нормы под лозунгами — «рост экономического благосостояния как цель права».<sup>38</sup>

Представляется, что в современной российской правовой действительности сейчас преобладает нормативный экономический анализ права, поскольку можно найти действительные примеры того, как суд в угоду государству выводит новые правовые решения, чему можно найти подтверждение в Постановлении Конституционного суда от 05.03.2019 N 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 15, пункта 1 статьи 200 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, абзаца второго пункта 1 статьи 9, пункта 1 статьи 10 и пункта 3 статьи 59 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой гражданина В.А. Нужина»<sup>39</sup>, указав следующее:

---

<sup>38</sup> Сеницын С.А.. Экономический анализ права и его место в цивилистической методологии. С. 4–17

<sup>39</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2019 N 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 15, пункта 1 статьи 200 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, абзаца второго пункта 1 статьи 9, пункта 1 статьи 10 и пункта 3 статьи 59 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи с жалобой гражданина В.А. Нужина» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2019. – № 3.

– налоговый орган, подавая заявление о банкротстве должника, должен заранее оценить, есть ли в этом экономический смысл.

– обращаться в суд для формальной реализации полномочий нельзя, в ином случае расходы в процедуре нельзя взыскать в полном объеме с руководителя предприятия-банкрота, ведь объем расходов тогда будет зависеть от действий налогового органа.

– суд вправе оставить заявление налогового органа без движения, если нет доказательств, что имущества должника должно хватить.

Таким образом, теперь налоговому органу при обращении с заявлением о банкротстве следует оценивать заранее экономическую эффективность данного банкротства, в противном случае – случае экономической неэффективности, к рискам неполучения недоимки прибавляется риск отказа в возмещении денежных средств, направленных на техническое обеспечение процедуры банкротства. Однако, не ясным остается как именно данная оценка должна проводиться: нужен ли уполномоченный оценщик или хватит расчета самого заявителя, будет ли суд проводить исследование правильности данной оценки, какие меры будут применяться в случае недостоверности данной оценки и т.д. Фактически можно отметить, что здесь идет не субъективное судебское усмотрение, основанное на своем внутреннем убеждении по результатам полного и всестороннего исследования, а оценка субъективного усмотрения анализа налогового органа.

Такая ситуация в конечном итоге приводит к следующему: при доначислении, кратно превышающем активы должника, налоговый орган обращается в суд с заявлением о банкротстве, которое оставляется без движения по мнению суда, основанному на предварительном расчете, и впоследствии возвращается заявителю, после чего, при наличии условий, изложенных в данном разделе настоящей работы, налоговый орган идет и взыскивает недоимку и пени физического лица. В данном случае явствует

нарушение прав единоличного исполнительного органа, а также нарушение прав бюджета на получение штрафа.

Представляется наиболее обоснованной возможность обращения за взысканием ущерба только после исчерпания всех иных способов получения недоимки и пени, в том числе проведения полной процедуры банкротства юридического лица со всеми вытекающими последствиями: оспариванием сделок для наполнения конкурсной массы, привлечения к субсидиарной ответственности и т.д. Из этого также вытекает вопрос о том, как налоговый орган должен заранее провести оценку состояния должника и его способности удовлетворить требования, поскольку оспорить сделки можно только в судебном порядке в процедуре банкротства.

Кроме того, необходимо отметить, что в Постановлении Конституционного суда от 05.03.2019 N 14-П фактически расширяется перечень оснований для оставления заявления без движения, что является прямым нарушением принципа разделения властей, поскольку данные основания могут быть предусмотрены исключительно Арбитражным процессуальным кодексом, право на редактирование напрямую которого Конституционному суду РФ не предоставлено.

В целом можно отметить, что экономический анализ права в его позитивной форме позволит цивилистике более оперативно подстраиваться под развитие рынка, что безусловно является плюсом как для государства, так и для его участников.

Не раскрытым в Постановлении Конституционного суда №39-П остается вопрос о возможности предъявления иска с требованием о возмещении ущерба, причиненного вследствие неисполнения (несвоевременного исполнения) налогового обязательства организацией к бывшему единоличному исполнительному органу и (или) бухгалтеру. Учитывая, что мероприятия налогового контроля, в том числе выездная налоговая проверка, могут быть проведены спустя 3 года после совершения операций, по которой может быть произведено доначисление неуплаченной

суммы налога. В случае, если организация является фактически действующей, успешно ведущей хозяйственную деятельность и способной самостоятельно уплатить сумму доначислений, а также пени и штраф, то о взыскании вреда, причиненного неуплатой такой недоимки, с физического лица, определявшего деятельность юридического лица в тот промежуток времени не идет речи.

Однако, в данном случае очевидно, что организации причинен вред вследствие неправомерных действий и организация фактически потеряла денежные средства.

По данному вопросу имелась и имеется немногочисленная судебная практика. Например, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 29.05.2017 N Ф10-2078/2017 по делу N А09-410/2016, которым оставлены в силе акты нижестоящих инстанций об удовлетворении требований о взыскании убытков с бывшего генерального директора юридического лица, образовавшихся по результатам уплаты юридическим лицом недоимки, пени, штрафа, начисленных по результатам ВМП. Интересно, что в данном случае организация взыскала весь объем денежных средств, уплаченных по решению налогового органа (недоимку, а также пени и штраф). Также необходимо отметить, что данная судебная практика сформирована еще до момента вынесения Постановления Конституционного суда № 39-П от 08.12.2017.

Другим примером можно привести прямо-противоположное дело. Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.05.2018 N Ф03-1803/2018 по делу N А04-7151/2016 истцу отказано во взыскании убытков с бывшего единоличного исполнительного органа, возникших в связи с несвоевременной уплатой налога и, соответственно, начислением пени, по тому основанию, что в его действиях отсутствовала вина – неуплата налога была связана с отсутствием денежных средств у истца в тот период времени.

Однако, в данном случае Постановление Конституционного суда РФ № 39-П является неприменимым по своей природе, поскольку подлежат анализу другие факты. Здесь речь идет о недобросовестности и неразумности действий единоличного исполнительного органа на конкретный момент времени, который можно определить. Правильность оценки добросовестности и разумности, а также критерии для этой оценки отражены в Постановлении Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» от 30.07.2013 №62. В пункте 1 Постановления Пленума ВАС РФ № 62 указано, что «...Если истец утверждает, что директор действовал недобросовестно и (или) неразумно, и представил доказательства, свидетельствующие о наличии убытков юридического лица, вызванных действиями (бездействием) директора, такой директор может дать пояснения относительно своих действий (бездействия) и указать на причины возникновения убытков (например, неблагоприятная рыночная конъюнктура, недобросовестность выбранного им контрагента, работника или представителя юридического лица, неправомерные действия третьих лиц, аварии, стихийные бедствия и иные события и т.п.) и представить соответствующие доказательства...»<sup>40</sup>.

Наиболее интересным пунктом для вопросов налогообложения является пункт 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 62: «при обосновании добросовестности и разумности своих действий (бездействия) директор может представить доказательства того, что квалификация действий (бездействия) юридического лица в качестве правонарушения на момент их совершения не являлась очевидной, в том числе по причине отсутствия единообразия в применении законодательства налоговыми, таможенными и иными органами, вследствие чего невозможно было сделать однозначный вывод о неправомерности соответствующих действий (бездействия) юридического лица».

---

<sup>40</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» // СПС "КонсультантПлюс".

Таким образом, у юридического лица не только имеется возможность взыскания вреда самим юридическим лицом с единоличного исполнительного органа, в результате действия которого юридическому лицу причинен вред, но и активно используется на практике. Важно отметить, что здесь применяется иной состав, подлежащий доказыванию, нежели при взыскании вреда с физического лица, причиненного публично-правовому образованию вследствие неисполнения юридическим лицом налогового обязательства.

Вместе с тем, нельзя забывать и про классическую возможность получения денежных средств – обращение в суд с заявлением о банкротстве должника в случае, если налоговое обязательство не исполнено.

## **2.2. Субъекты возмещения ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства**

Как было установлено ранее, субъектом, законно обязанным платить налоги является налогоплательщик соответствующего налога и сбора, однако в ситуации, когда налогоплательщик не способен самостоятельно исполнить налоговое обязательство и судом принято решение об удовлетворении требований о взыскании недоимки и пени с физического лица по долгам юридического лица субъект меняется и становится обязанным уплатить физическое лицо.

Учитывая конструкцию юридического лица, необходимо упомянуть вопрос о формировании его воли.

В юридической литературе указывается следующее: «Орган юридического лица - это его составная часть, которая в рамках определенной законодательством и учредительными документами компетенции формирует и выражает волею юридического лица, реализуя его правоспособность.

Именно органы юридического лица формируют и выражают волю юридического лица как субъекта права; действия органов рассматриваются как действия самого юридического лица.»<sup>41</sup>

Таким образом, воля юридического лица выражается во вне посредством действий его органов, в силу чего справедливо предположить, что обязанным возместить ущерб будет являться лицо, являвшееся в период времени единоличным исполнительным органом.

Вместе с тем, вышеуказанная конструкция работает исключительно в простых отношения единоличный исполнительный орган – юридическое лицо и разрушается в случае, если конструкция усложняется и появляются дополнительные элементы, например, коллегиальный исполнительный орган. Ни в науке, ни в практике судов не разрешен вопрос о том, как будет

---

<sup>41</sup> Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / Е.Г. Афанасьева, В.А. Вайпан, А.В. Габов и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. М.: Статут, 2018. Т. 2. С 354

распределяться ответственность между указанными лицами и будет-ли распределяться вообще. Ответ на данный вопрос не дан и в Постановлении Конституционного суда № 39-П от 08.12.2017.

Пункт 3 статьи 54 Гражданского кодекса Российской Федерации обязывает единоличный исполнительный орган юридического лица действовать в интересах этого юридического лица с добросовестностью и разумностью.

Если данная обязанность нарушается директором, то по требованию юридического лица и (или) его учредителей (участников) единоличный исполнительный орган должен возместить убытки, причиненные соответствующим нарушением.

Пунктом 3 ст. 40 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 №14-ФЗ единоличный исполнительный орган общества наделен следующими полномочиями:

1) без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы и совершает сделки;

2) выдает доверенности на право представительства от имени общества, в том числе доверенности с правом передоверия;

3) издает приказы о назначении на должности работников общества, об их переводе и увольнении, применяет меры поощрения и налагает дисциплинарные взыскания;

4) осуществляет иные полномочия, не отнесенные настоящим Федеральным законом или уставом общества к компетенции общего собрания участников общества, совета директоров (наблюдательного совета) общества и коллегиального исполнительного органа общества.<sup>42</sup>

Статья 44 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 N 14-ФЗ устанавливает, что члены совета директоров (наблюдательного совета) общества, единоличный

---

<sup>42</sup> Об обществах с ограниченной ответственностью: федер. закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ // СПС "КонсультантПлюс".



исполнительный орган общества, члены коллегиального исполнительного органа общества, а равно управляющий при осуществлении ими прав и исполнении обязанностей должны действовать в интересах общества добросовестно и разумно.

При этом единоличный исполнительный орган общества несет ответственность перед обществом за убытки, причиненные обществу его виновными действиями (бездействием), если иные основания и размер ответственности не установлены федеральными законами. При определении оснований и размера ответственности единоличного исполнительного органа общества должны быть приняты во внимание обычные условия делового оборота и иные обстоятельства, имеющие значение для дела.

Аналогичные по-своему содержанию положения содержатся в ст. 69 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ «Об акционерных обществах»: «Руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) или единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) и коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией). Исполнительные органы подотчетны совету директоров (наблюдательному совету) общества и общему собранию акционеров.

К компетенции исполнительного органа общества относятся все вопросы руководства текущей деятельностью общества, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета) общества.»<sup>43</sup>

Аналогичное содержание объема прав единоличного исполнительного органа выделяется и у единоличного исполнительного органа – руководителя унитарного предприятия, что следует из ст. 21 Федерального закона от 14.11.2002 N 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», где указано: «Руководитель унитарного предприятия

---

<sup>43</sup> Об акционерных обществах: федер. закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ // СПС "КонсультантПлюс".

(директор, генеральный директор) является единоличным исполнительным органом унитарного предприятия.

Руководитель унитарного предприятия назначается собственником имущества унитарного предприятия. Руководитель унитарного предприятия подотчетен собственнику имущества унитарного предприятия.

Руководитель унитарного предприятия действует от имени унитарного предприятия без доверенности, в том числе представляет его интересы, совершает в установленном порядке сделки от имени унитарного предприятия, утверждает структуру и штаты унитарного предприятия, осуществляет прием на работу работников такого предприятия, заключает с ними, изменяет и прекращает трудовые договоры, издает приказы, выдает доверенности в порядке, установленном законодательством.»<sup>44</sup>

Таким образом, справедливо указать, что единоличный исполнительный орган, вне зависимости от того юридического лица, которым он управляет, в случае доказанности пунктов, указанных в разделе 2.1 настоящей работы, и, соответственно, вынесения решения судом, обязан нести ответственность в размере не поступивших в бюджет платежей: недоимки и пени.

Вместе с тем, в п. 3 Постановления Конституционного суда РФ № 39-П от 08.12.2017, выделяется еще один субъект, к которому могут быть предъявлены данные требования – бухгалтер. «Вместе с тем особенность правонарушений, совершаемых в налоговой сфере организациями, заключается в том, что, будучи юридическим лицом, организация совершает противоправное деяние опосредованно - через действия соответствующих физических лиц (обычно руководителей или работников, выполняющих функции бухгалтера), которые тем самым совершают административное правонарушение или преступление и несут административную либо уголовную ответственность».

---

<sup>44</sup> О государственных и муниципальных унитарных предприятиях: федер. закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «о» // СПС «КонсультантПлюс»

Согласно п. 1 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ<sup>45</sup> экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено настоящим Федеральным законом. Далее данной статьей устанавливаются различные запреты и дозволения. Подытожив вышеизложенное, можно указать, что организации обязаны вести бухгалтерский учет, если иное не предусмотрено законом, наряду с этим существуют упрощенные формы его ведения.

Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденный Постановлением Минтруда России от 21.08.1998 №37<sup>46</sup>, содержит следующую должность: главный бухгалтер, в число обязанностей которого входит: ведение бухгалтерского учета, формирование политики бухгалтерского учета, плана счетов, организует работу регистров бухгалтерского учета, формирует учетную политику и отчетность, а также иные обязанности.

Таким образом, можно выделить, как минимум, два субъекта, к которым следует предъявлять требования о возмещении вреда, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства юридическим лицом: единоличный исполнительный орган и бухгалтер (главный бухгалтер) организации.

Однако, в Постановлении Конституционного суда РФ № 39-П не дается разъяснений о том, в каком порядке данные требования должны быть предъявлены и как определять размер ответственности (если данная ответственность долевая) или вовсе использовать конструкцию солидарной ответственности в отношении ответственности данных лиц.

Поскольку в научной литературе данный вопрос, применительно к теме рассматриваемой в настоящей работе, также не являлся предметом анализа, в результате чего предлагается опираться на концептуальные

---

<sup>45</sup> О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»

<sup>46</sup> Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих // СПС «КонсультантПлюс»

положения ГК РФ о солидарной ответственности, а также на работы ученых-цивилистов, посвященные солидарной ответственности.

Согласно ст. 1080 ГК РФ лица, совместно причинившие вред, отвечают перед потерпевшим солидарно. По заявлению потерпевшего и в его интересах суд вправе возложить на лиц, совместно причинивших вред, ответственность в долях, определив их применительно к правилам, предусмотренным пунктом 2 статьи 1081 настоящего Кодекса.

Согласно п. 2 ст. 1081 ГК РФ причинитель вреда, возместивший совместно причиненный вред, вправе требовать с каждого из других причинителей вреда долю выплаченного потерпевшему возмещения в размере, соответствующем степени вины этого причинителя вреда. При невозможности определить степень вины доли признаются равными.

Концепция солидарного обязательства из деликта представлена в работе Тололаевой Н.В., где ученый указывает: «если обязательства двух должников возникли из одного договора или совместного деликта, то эти обязательства являются солидарными обязательствами...»<sup>47</sup>

Однако, не до конца остается разрешенным вопрос о том, как понимать указание на «совместность совершения».

В пункте 14 информационного письма Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 N 145 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами» приводится в качестве признаков совместного характера действий их согласованность, скоординированность и направленность на реализацию общего для всех действующих лиц намерения.<sup>48</sup>

Вместе с тем, подвергается сомнению критике тезис о согласованности и направленности действий всех лиц намерения, в силу

---

<sup>47</sup> Тололаева Н.В. Пассивные солидарные обязательства: российский подход и континентально-европейская традиция: монография. Москва: Статут, 2020. 144 с.

<sup>48</sup> Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами: инф. письмо Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 № 145 // СПС «КонсультантПлюс»

того, что, например, бухгалтер не имеет возможности проверить факт реальности хозяйственной жизни, а выстраивает учет на основании документов, полученных от единоличного исполнительного органа, поскольку является сотрудником, выполняющим трудовую функцию.

Принимая во внимание данное в пункте 2 Определения Конституционного Суда РФ от 20.12.2018 N 3247-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Гранкиной Светланы Александровны на нарушение ее конституционных прав статьей 15, пунктом 1 статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпунктом 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 401.15 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» разъяснение, ранее данное в Постановлении Конституционного суда РФ № 39-П от 08.12.2017: «...предполагают правомочие суда при определении размера возмещения вреда, причиненного бюджету публично-правового образования физическим лицом, учитывать его имущественное положение (в частности, факт обогащения в результате совершения налогового преступления), степень вины, характер уголовного наказания, а также иные существенные обстоятельства, имеющие значение для разрешения конкретного дела...» можно предположить, что ответственность может быть долевой и может быть уменьшена для одного из лиц вследствие этого, если привлекаться будет больше, чем одно лицо.

Довод о применении солидарной ответственности применялся на практике всего один раз и был оценен судом в Апелляционном определении Верховного суда Республики Северная Осетия-Алания от 06.08.2014 N 33-719/2014 г. В данном акте суд указал: «В то же время суд первой инстанции правомерно указал на отсутствие оснований для возложения на юридические лица СПК "М...", СПК "Л...", СПК "Ф..." обязанности возместить причиненный преступными действиями К.А.З. федеральному и республиканскому бюджетам ущерб.

Суд первой инстанции правильно сослался на то, что ст. 1080 ГК РФ о солидарной ответственности лиц, совместно причинивших вред, касается солидарной ответственности лишь физических лиц, денежные средства, полученные в результате уголовно-наказуемых деяний К.А.З. присвоены и израсходованы лично им, как физическим лицом, в связи с чем оснований для возложения обязанности возместить причиненный ущерб на указанные юридические лица не имеется.»<sup>49</sup>

Из сформировавшейся на данный момент судебной практики можно сделать вывод, что чаще всего привлекается единственное лицо - именно единоличный исполнительный орган, осуществлявший свои полномочия на тот момент времени, в котором у юридического лица выявлена недоимка по налогам.

Например, Постановление Президиума Пермского краевого суда от 27.04.2018 N 44Г-15/2018, где требования предъявлялись к единоличному исполнительному органу ООО. Аналогично Апелляционное определение Челябинского областного суда от 21.02.2019 по делу N 11-1787/2019.

В качестве примера обращения с требованием о возмещении вреда, причиненного не поступлением в бюджет денежных средств, к бухгалтеру можно указать Решение Красноуфимского городского суда Свердловской области от 13 июля 2016 года по делу Г. Г. Ахмадеевой, послужившее впоследствии основанием для анализа, результатом которого стало Постановление Конституционного суда РФ № 39-П от 08.12.2017.

Практика по обращению с требованиями к лицам, осуществлявшим функции единоличного исполнительного органа и (или) бухгалтера в период, в котором возникла недоимка, в настоящее время отсутствует.

Таким образом, в числе субъектов, к которым может быть предъявлено требование о возмещении ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства, чаще всего предлагается выделять

---

<sup>49</sup> Апелляционное определение Верховного суда Республики Северная Осетия-Алания от 06.08.2014 N 33-719/2014 г. / СПС "КонсультантПлюс".

единоличный исполнительный орган и лицо, организующее ведение бухгалтерского учета, однако данный перечень не является исчерпывающим и может быть скорректирован в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела. Нерешенным остается вопрос о размере ответственности и ее виде (долевая или солидарная), а также ее размере.

## **Заключение**

Современная тенденция ужесточения налогового администрирования направлена на минимизацию применения экономическими субъектами неправомерных способов уменьшения подлежащих уплате в бюджеты различных уровней налоговых обязательств.

Налоговое обязательство может быть либо самостоятельно исполнено должником как своевременно, так и по результатам проведенных уполномоченным органом контрольных мероприятий, а может быть исполнено с применением мер принудительного взыскания, предусмотренных налоговым кодексом.

В ситуации, когда взыскать у налогового органа нет возможности в силу отсутствия имущества у организации-должника Конституционный суд указал на возможность взыскания в порядке гражданского судопроизводства по искам к физическому лицу, которое было осуждено за совершение налогового преступления или уголовное дело в отношении которого прекращено по нереабилитирующему основанию, в том числе по истечению сроков давности привлечения к уголовной ответственности.

В числе субъектов, к которым может быть предъявлено требование о возмещении ущерба, причиненного вследствие неисполнения налогового обязательства, чаще всего предлагается выделять единоличный исполнительный орган и лицо, организующее ведение бухгалтерского учета, однако данный перечень не является исчерпывающим и может быть скорректирован в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела.

К данным лицам может быть предъявлено требование только в части недоимки и пени, а штраф предъявлен быть не может в силу его особой природы возникновения. При этом, Конституционный суд, указывая и на данную возможность, и на уменьшение с учетом степени вины, не указывает на форму ответственности (долевая или солидарная), что порождает правовую неопределенность и непонимание судов и участников процесса.



Вместе с тем, нельзя забывать и про классическую возможность получения денежных средств – право кредитора обратиться в суд с заявлением о банкротстве должника в случае, если налоговое обязательство не исполнено.

Необходимо отметить, что у юридического лица также имеется возможность взыскания вреда самим юридическим лицом с физического лица, в результате действий которого юридическому лицу причинен вред в виде доначисления сумм налогов и сборов к доплате в бюджет. Однако, важно понимать, что здесь применяется иной состав, подлежащий доказыванию, нежели при взыскании вреда с физического лица, причиненного публично-правовому образованию вследствие неисполнения юридическим лицом налогового обязательства.

Одной из интересных тенденций в актах судов является применение доктрины экономического анализа права, что прямо не отражено, но может быть четко отслежено путем сопоставления концепции и текста судебного акта. Данная концепция, по мнению составителя работы, в настоящее время имеет скорее более негативную окраску и подстраивается под потребности определенной группы лиц, чем вносит достаточно много вопросов при применении на практике данных разъяснений.

В целом можно отметить, что теория доктрины экономического анализа права может принести свои позитивные плоды, если ее использовать в форме позитивной, а не нормативной, что должно улучшить экономический климат для предпринимателей.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

### Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации : офиц. текст. – М., 2020. – 64 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

8. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

9. Об обществах с ограниченной ответственностью [[Электронный ресурс] : федер. закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

10. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях [Электронный ресурс] : федер. закон от 14.11.2002 N 161-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

11. О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

12. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций [Электронный ресурс] Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

13. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. Постановлением Минтруда России от 21.08.1998 N 37) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

### **Специальная литература**

14. А.М. Хужин. О трансформации принципа генерального деликта: анализ законодательства и судебной практики / Юридическая техника, 2020 год, № 14, С. 340-342

15. Баринов А.С. Инновационные подходы к реализации налоговых обязательств в современных условиях // Вестник Белгородского юридического института МВД России. 2014. № 2-1. С. 34-38.

16. Баталова В.А. Влияние Постановления Конституционного суда Российской Федерации от 08.12.2017 г. №39-П на практику судов общей юрисдикции, касающейся субсидиарного исполнения обязанности по уплате налога / Вопросы студенческой науки. №2 (30). Февраль, 2019. С. 6-9.

17. Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. 3-е изд. М.: Норма, 2007. С. 135.

18. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга первая: Общие положения. – М.: Статут, 2002 г. – 848 с.

19. Васильева Е.Г. Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие / Е.Г. Васильева, В.И. Гуменчук, Е.Г. Мамилова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2019. 808 с.

20. Васильева Е.Г., В. И. Гуменчук, Е. Г. Мамилова и др. Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации: учебное пособие / Под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2019. – 808 с.

21. Гражданское право: В 2 т.: Учебник (том 2) [Электронный ресурс] / Под ред. Б.М. Гонгало // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

22. Гражданское право: учебник: в 2 т. / О.Г. Алексеева, Е.Р. Аминов, М.В. Бандо и др.; под ред. Б.М. Гонгало. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2018. Т. 2. 560 с.

23. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 464 с.

24. Дятлова А.Ф., Нажмутдинова З.К. Сущность налогового планирования при оптимизации налоговых обязательств // Финансовый

вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2018. № 11. С. 37 - 48.

25. Иоффе О.С. Обязательственное право. – М.: Юридическая литература, 1975. – 872 с.

26. Карапетов А.Г. Экономический анализ права. – М.: Статут, 2016. – 528 с.

27. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – Воронеж, 1997. – 304 с.

28. Кондукторов А. С. О налоговом обязательстве [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-nalогоvom-obyazatelstve>.

29. Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / Е.Г. Афанасьева, В.А. Вайпан, А.В. Габов и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. М.: Статут, 2018. Т. 2. С. 354

30. Кофман В.И. Избранные труды по гражданскому и хозяйственному праву / В.И. Кофман. Екатеринбург: Бизнес, менеджмент и право, 2011. С. 405

31. Мейер Д. И. Русское гражданское право. – М.: Статут, 1997. – 290 с.

32. Печенкина А.А. Налоговое обязательство как институт налогового права // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2007. № 3 (12). С. 112–116.

33. Садиков О.Н. Убытки в гражданском праве Российской Федерации. – М.: Статут, 2009. – 221 с.

34. Сеницын С.А. Экономический анализ права и его место в цивилистической методологии [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskiiy-analiz-prava-i-ego-mesto-v-tsilivlisticheskoj-metodologii>.

35. Сорокин В.А. Третьи лица в налоговом споре: постановка проблемы. / Арбитражный и гражданский процесс. 2019. N 8. С. 3 - 8.

36. Стасюк И.В. Взыскание имущественного вреда, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов юридических лиц / Закон. 2018. N 3. С. 138 - 148.

37. Тололаева Н.В. Пассивные солидарные обязательства: российский подход и континентально-европейская традиция: монография. Москва: Статут, 2020. 144 с.

38. Чулкова Л. Взыскание налоговой задолженности организации с физического лица // Налоговый вестник - Консультации. Разъяснения. Мнения. 2018. N 2. С. 78 - 85.

39. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. – М.: Фирма «СПАРК», 1995. – 556 с.

### **Судебная практика**

40. Постановление Конституционного Суда РФ [Электронный ресурс] от 08.12.2017 N 39-П «По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева» // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

41. Постановление Конституционного Суда РФ [Электронный ресурс] от 05.03.2019 № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 15, пункта 1 статьи 200 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, абзаца второго пункта 1 статьи 9, пункта 1 статьи 10 и пункта 3 статьи 59 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» в связи

с жалобой гражданина В.А. Нужина» // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

42. Постановление Конституционного Суда РФ [Электронный ресурс] от 11 ноября 1997 г. N 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 г. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

43. Определение Конституционного Суда РФ [Электронный ресурс] от 20.12.2018 N 3247-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Гранкиной Светланы Александровны на нарушение ее конституционных прав статьей 15, пунктом 1 статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпунктом 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 401.15 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

44. Определение Конституционного Суда РФ [Электронный ресурс] от 22.01.2004 N 41-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Сибирский Тяжпромэлектропроект" и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации" // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

45. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 № 54 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

46. О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 62 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

47. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 N 33 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

48. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления [Электронный ресурс] : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

49. О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

50. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ [Электронный ресурс] от 20.01.2020 N 309-ЭС19-21200 по делу А47-7120/2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

51. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ [Электронный ресурс] от 14.11.2019 N 305-ЭС19-14421 по делу N А41-76253/2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.



52. Определение Верховного Суда РФ [Электронный ресурс] от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

53. Определении Верховного Суда РФ [Электронный ресурс] от 20.01.2020 N 309-ЭС19-21200, А47-7120/2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

54. Определении Верховного Суда [Электронный ресурс] от 28 мая 2019 г. N 83-КА19-2 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

55. Определении Верховного Суда РФ [Электронный ресурс] от 11.09.2015 N 305-КГ15-6506 по делу N А40-84941/2014 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

56. Апелляционное определение Воронежского областного суда [Электронный ресурс] от 01.10.2019 по делу N 33-5943/2019 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

57. Апелляционное определение Московского городского суда [Электронный ресурс] от 26.11.2019 по делу N 33-45352/2019 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

58. Апелляционное определение Челябинского областного суда [Электронный ресурс] от 21.02.2019 по делу N 11-1787/2019 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

59. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа [Электронный ресурс] от 17.05.2018 N Ф03-1803/2018 по делу N А04-7151/2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

60. Постановление Арбитражного суда Центрального округа [Электронный ресурс] от 29.05.2017 N Ф10-2078/2017 по делу N А09-410/2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

61. Постановление Президиума Брянского областного суда [Электронный ресурс] от 05.09.2018 по делу N 44Г-38/2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

62. Постановление Президиума Московского областного суда [Электронный ресурс] от 12.12.2018 N 534 по делу N 44Г-300/2018 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

63. Постановление Президиума Пермского краевого суда от 27.04.2018 N 44Г-15/2018 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

64. Апелляционное определение Верховного суда Республики Северная Осетия-Алания [Электронный ресурс] от 06.08.2014 N 33-719/2014 г. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

65. Решение Красноуфимского городского суда Свердловской области от 13 июля 2016 [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

66. Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами [Электронный ресурс]: Информационное письма Президиума ВАС РФ от 31.05.2011 N 145 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический  
институт  
Гражданского права  
кафедра

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
Н.Ф. Качур  
подпись      инициалы, фамилия  
« 26 » июня 20 20 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

40.03.01. Юриспруденция

Возмещение ущерба, причиненного юридическим лицом вследствие  
неисполнения налоговых обязательств

тема

Научный руководитель И.С. Богданова      И.С. Богданова  
подпись, дата      должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник Я.И. Летуто      Я.И. Летуто  
подпись,      дата      инициалы, фамилия

Красноярск 2020