

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2020.4/3171>

НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО
ИЗ НЕОСНОВАТЕЛЬНОГО ОБОГАЩЕНИЯ ФИСКА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 22 июня 2020 г.

Аннотация: статья посвящена изучению института неосновательного обогащения и его применению в налоговых отношениях. Дается определение неосновательного налогового обогащения и выделяются его виды. Основное внимание уделяется неосновательному обогащению публично-правовых образований в налоговых отношениях и правовой природе данных отношений. На основе проведенного исследования автор описывает порядок исполнения налогового обязательства из неосновательного обогащения фиска.

Ключевые слова: налог, налоговое обязательство, неосновательное обогащение, излишняя уплата (взыскание) налога, исполнение обязательства.

Abstract: the article is devoted to the study of the institution of unjust enrichment and its application in tax relations. The author defines unjust tax enrichment and identifies its types. The author focuses on the unjust enrichment of public law entities in tax relations and the legal nature of these relations. Based on the study, the author describes the procedure for fulfilling a tax obligation from unjust enrichment of the fiscal.

Key words: tax, tax obligation, unjust enrichment, excessive payment (collection) of tax, fulfillment of an obligation.

Долгое время сам факт существования данной разновидности налоговых обязательств не имел широкого признания и системного научно обоснования. В юридической литературе уделялось внимание лишь отдельным вопросам, касающимся этих обязательств¹. На практике суды вынуждены были в нарушение требований ст. 2 ГК РФ применять к налоговым отношениям из неосновательного обогащения положения ст. 1102 ГК РФ² либо признавать, что в подобных отношениях отсутствует правовое регулирование и отказывать в судебной защите³.

233

¹ См.: Красюков А. В. Неосновательное обогащение в механизме косвенного налогообложения // Финансовое право. 2013. № 6. С. 30–34; Его же. Особенности возникновения производных налоговых обязательств // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2015. № 3. С. 169–175.

² См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8251/11 по делу № А57-12992/09-5 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 3; определение ВАС РФ от 21 февраля 2012 г. № ВАС-1045/12 по делу № А40-131937/10-59-1153. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 января 2013 г. по делу № А46-22640/2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Определенным прорывом в данном вопросе стала правовая позиция Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ), изложенная в постановлении от 24 марта 2017 г. № 9-П⁴. Согласно данной позиции институт неосновательного обогащения является выражением общеправовых принципов равенства, справедливости и недопустимости злоупотребления правами. Данные принципы, по мнению КС РФ, определяют межотраслевой характер этого института и, тем самым, возможность его использования в налоговых отношениях.

Признаками (элементами) неосновательного налогового обогащения являются следующие:

- 1) получение денежных средств или права полностью или частично не платить налоговый платеж, в том числе временно (обогащение);
- 2) получение обогащения за счет потерпевшей стороны с нарушением закона;
- 3) отсутствие правовых оснований для получения и (или) удержания денежных средств.

Таким образом, неосновательное налоговое обогащение представляет собой получение с нарушением закона денежных средств или права полностью или частично не платить налоговый платеж, не соответствующее воле потерпевшей стороны, выражающейся в преследуемых этим лицом публичных или частных экономических целях, легитимированных законными юридическими фактами.

В силу обязательства из неосновательного налогового обогащения кредитор имеет право требовать, а должник обязан вернуть неосновательное налоговое обогащение, приобретенное или сбереженное без достаточных правовых оснований.

Неосновательное налоговое обогащение может быть классифицировано по различным основаниям. В зависимости от субъекта, на стороне которого возникает неосновательное обогащение выделяются:

1. Неосновательное обогащение фиска.
2. Неосновательное обогащение налогоплательщика.

Неосновательное обогащение фиска в свою очередь по способу его возникновения подразделяется:

- а) на неосновательное приобретение;
- б) неосновательное сбережение.

Неосновательное обогащение налогоплательщика возможно только посредством сбережения. Это обусловлено тем, что для налогового обогащения налогоплательщика как в форме возврата налога из бюджета, так и форме уменьшения налоговых платежей необходим соответствующий правоприменительный акт налогового органа, преодоление которого впоследствии и приводит к неосновательности такого обогащения.

⁴ По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2017. № 15. Ст. 2283.

Таким образом, неосновательное сбережение налогоплательщика возможно:

а) в форме возврата (возмещения) налогового вычета из бюджетной системы без достаточных оснований:

- по инициативе налогоплательщика;
- без инициативы налогоплательщика⁵;

б) в форме удержания налога после прекращения действия:

- отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита;
- налоговых льгот в связи с нарушением условий их применения.

Основной особенностью обязательств из неосновательного налогового обогащения фиска является то, что в данных правоотношениях публично-правовое образование меняет статус кредитора на положение должника.

Возникает закономерный вопрос о правовой природе неосновательного обогащения фиска. Если налоговое обязательство, как и любое обязательство, прекращается его исполнением, то денежные средства, полученные сверх положенного по обязательству, возможно, уже не являются налоговым платежом и не входят в предмет регулирования налогового права. Соответственно, можно говорить, что между налогоплательщиком и фиском сложилось гражданско-правовое обязательство из неосновательного обогащения.

Однако с этой логикой трудно согласиться, поскольку согласно ст. 78, 79 НК РФ основным способом прекращения обязательства из неосновательного обогащения является зачет в счет недоимки по другим налогам. Помимо этого, возможен и зачет в счет предстоящих платежей по этому налогу.

В соответствии со ст. 410 ГК РФ одним из существенных условий, при которых зачет возможен, является однородный характер встречных требований. Представляется, что однородный характер подразумевает одинаковую природу встречных требований. Если проанализировать ст. 64 НК РФ, то придем к выводу, что наличие у налогоплательщика права требования другой отраслевой (например, право на оплату выполненного государственного заказа) или даже подотраслевой принадлежности (например, право казенного учреждения на получение задержанного бюджетного финансирования) не дает ему возможности прекратить зачетом налоговое обязательство. Наличие данных прав требования лишь предоставляет налогоплательщику право на отсрочку или рассрочку (ст. 64 НК РФ).

Арбитражные суды также полагают, что требование о возврате сумм налогов, уплаченных при отсутствии законных оснований, не может быть квалифицировано как требование из гражданских правоотношений, что влечет невозможность его удовлетворения в порядке, определяемом главой 60 Гражданского кодекса РФ. Данное требование подлежит рассмо-

⁵ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30 января 2013 г. по делу № А46-22640/2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

рению в процедуре, установленной налоговым законодательством (ст. 78 НК РФ)⁶. Вышеуказанные аргумента, на наш взгляд, свидетельствуют о налоговом характере отношений, вытекающих из неосновательного обогащения фиска.

Рассмотрим подробнее разновидности исследуемого неосновательного налогового обогащения.

Неосновательное налоговое обогащение фиска путем приобретения денежных средств налогоплательщика, как правило, является результатом излишней уплаты налога (пени, штрафа) самим налогоплательщиком.

Помимо излишней уплаты налога неосновательное налоговое приобретение фиска также может быть результатом такой разновидности излишнего взыскания, как двойное взыскание налога. Чаще всего на практике такое излишнее взыскание возникает в результате одновременного применения мер принудительного взыскания недоимки за счет денежных средств на счетах в банке и за счет иного имущества налогоплательщика⁷. В результате одновременного исполнения инкассового поручения налогового органа (не приостановленного или не отозванного в нарушение ст. 46 НК РФ) и действий судебного пристава-исполнителя недоимка иногда взыскивается дважды.

В данной ситуации отсутствие правовых оснований для повторного взыскания недоимки порождает неосновательное налоговое обогащение фиска.

Отличие вышеописанных двух разновидностей неосновательного приобретения фиска заключается в порядке выплаты процентов за пользование денежными средствами налогоплательщика. В случае излишней уплаты налога самим налогоплательщиком проценты подлежат уплате лишь в случае пропуска предусмотренного ст. 78 НК РФ срока возврата суммы неосновательного обогащения. Если же неосновательное обогащение стало следствием излишнего взыскания недоимки, то проценты подлежат уплате за весь срок неосновательного пользования средствами налогоплательщика.

Подобное различие в порядке уплаты процентов обусловлено моментом возникновения вины фиска в удержании денежных средств налогоплательщика. В случае излишней уплаты налога вина фиска отсутствует при соблюдении им сроков возврата суммы неосновательного обогащения. Излишнее взыскание полностью вменяется в вину фиска, поскольку неосновательное обогащение возникает в силу действий его компетентных органов.

⁶ Определение ВАС РФ от 26 апреля 2010 г. № ВАС-4248/10 по делу № А29-177/2008. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁷ Стоит отметить, что такое двойное взыскание возможно и в иных случаях: при взыскании одной и той же недоимки налоговым органом, но с разных счетов налогоплательщика; при взыскании недоимки и добровольном исполнении требования об уплате налога самим налогоплательщиком или третьим лицом за него и др.

Факт неосновательного обогащения фиска может быть установлен любой стороной обязательства. Если данное обстоятельство выявлено налоговым органом, то он обязан сообщить об этом налогоплательщикам в течение 10 рабочих дней с момента обнаружения. При наличии сомнений или разногласий в установлении самого факта неосновательного обогащения или его размера стороны вправе произвести сверку расчетов.

В настоящее время налоговое законодательство не содержит предельного срока проведения такой сверки, что на практике приводит к использованию данного механизма налоговыми органами в целях затягивания возврата излишне уплаченных налогов. Представляется необходимым в ст. 78 НК РФ установить предельный срок проведения сверки не более одного месяца, за нарушение которого налоговым органом следует начислять проценты в том же размере, что и за нарушение срока возврата неосновательного налогового обогащения фиска.

Действующим налоговым законодательством предусмотрен исключительно внесудебный порядок исполнения данной разновидности налогового обязательства из неосновательного обогащения.

Статья 78 НК РФ предусматривает три варианта прекращения данного обязательства из неосновательного обогащения фиска:

- возврат суммы неосновательного обогащения;
- зачет встречного однородного требования по другому налоговому обязательству;
- зачет будущего однородного требования по другому налоговому обязательству⁸.

Приоритетным способом прекращения этого обязательства является зачет встречного однородного требования по другому налоговому обязательству, срок исполнения которого наступил (зачет в счет имеющейся недоимки, задолженности по пеням и штрафам). Для такого зачета не требуется волеизъявление налогоплательщика, он проводится по инициативе самого налогового органа. Единственным ограничением для такого зачета является срок возникновения недоимки – не более чем за три года с момента излишней уплаты налога.

Данное ограничение коррелирует с ограничением, выработанным ранее судебной практикой, – это наличие у налогового органа юридической возможности взыскания такой недоимки, точнее – соблюдение сроков принудительного взыскания недоимки⁹.

Прекращение обязательства из неосновательного налогового обогащения фиска путем зачета будущего однородного требования по другому налоговому обязательству возможно только на основании заявления на-

⁸ Не применяется в случае двойного взыскания налога.

⁹ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

логоплательщика и представляет собой, по сути, досрочное исполнение будущего налогового обязательства.

Закон предусматривает трехлетний срок для подачи заявления налогоплательщиком с момента излишней уплаты налога (при излишней уплате налога – ст. 78 НК РФ) либо с момента, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания налога (при излишнем взыскании налога – ст. 79 НК РФ).

Истечение вышеуказанного трехлетнего срока лишает налогоплательщика возможности реализовать обязательство из неосновательного налогового обогащения во внесудебном порядке. При этом благодаря правовой позиции КС РФ¹⁰ налогоплательщик в случае пропуска срока, предусмотренного ст. 78 НК РФ, вправе обратиться в суд с иском в пределах общего срока исковой давности, исчисляемого с момента, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права. Думается, что данная правовая позиция КС РФ, исходя из принципа равенства налогообложения, вполне применима и к случаю истечения срока подачи заявления о возврате излишне взысканного налога.

Таким образом, кондикционный иск применительно к неосновательному обогащению фиска в форме приобретения применяется исключительно в субсидиарном порядке при условии пропуска срока обращения к внесудебному порядку.

При этом эффективность такого способа защиты применительно к истребованию сумм излишне уплаченных налогов не высока, поскольку суды полагают, что о наличии переплаты налогоплательщик должен был знать уже в момент представления налоговой отчетности¹¹, причем первичной, а не уточненной декларации¹². Учитывая тот факт, что для большинства налогов срок представления декларации совпадает со сроком его уплаты, пропуск срока обращения в налоговую инспекцию будет равносителен пропуску срока исковой давности по кондикционному иску. В связи с чем в подавляющем большинстве случаев суды отказывают налогоплательщикам по причине пропуска срока обращения в суд. Представляется, что и в отношении излишне взысканных налогов, составляющих предмет данного обязательства, практика сложится аналогичная.

2020. № 4

238

Неосновательное налоговое обогащение фиска путем сбережения денежных средств налогоплательщика является результатом излишнего взыскания налога (пени, штрафа).

¹⁰ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мелерзановой Веры Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 8 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 1.

¹¹ Определение Верховного Суда РФ от 20 января 2020 г. № 302-ЭС19-25033 по делу № А58-12366/2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹² Определение Верховного Суда РФ от 21 октября 2019 г. № 301-ЭС19-18524 по делу № А39-5715/2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Правовой режим обязательства из неосновательного обогащения фиска распространяется также и на те случаи, когда налогоплательщик добровольно исполняет неправомерное требование об уплате налога. Требование об уплате налога направляется налоговым органом уже в рамках охранительного налогового обязательства, и неисполнение требования об уплате налога не способно предотвратить изъятие части имущества налогоплательщика.

Особенностью данной разновидности обязательства из неосновательного налогового обогащения фиска является необходимость преодоления решения налогового органа о принудительном взыскании недоимки. Такое преодоление путем отмены решения вышестоящим налоговым органом или признания его недействительным в судебном порядке является обязательным юридическим фактом, необходимым для возникновения обязательства из неосновательного обогащения фиска.

При этом способ преодоления данного акта налогового органа принципиального значения не имеет. Единственное условие, сформулированное КС РФ, – преодоление первоначального решения налогового органа должно осуществляться в определенной юридической процедуре, позволяющей оперировать тем же объемом доказательств и даже собирать новые¹³.

Порядок внесудебного исполнения данного обязательства в настоящее время практически полностью унифицирован с обязательством, рассмотренным выше. Единственным исключением является невозможность прекратить обязательства посредством зачета в счет предстоящих платежей по другим налоговым обязательствам.

Чем обусловлено такое ограничение, понять не представляется возможным. Сущность обязательства из неосновательного налогового обогащения не зависит от способа получения такого обогащения. Поэтому порядок исполнения и прекращения таких обязательств должен быть идентичен. В связи с этим представляется необходимым дополнить ст. 79 НК РФ нормой, позволяющей по заявлению налогоплательщика производить зачет суммы излишне взысканного налога (пени, штрафа) в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам.

В современной редакции ст. 79 НК РФ предполагает возврат неосновательного налогового обогащения фиска на основании заявления налогоплательщика, поданного в течение трехлетнего срока с момента, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога.

Применительно к моменту начала течения данного срока следует исходить из того, что моментом излишнего взыскания является день выбытия имущества налогоплательщика из его собственности (списания

¹³ По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова : постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2017. № 15. Ст. 2283.

средств со счета, реализации имущества судебными приставами – исполнителями и т. д.). Такое взыскание является излишним изначально, поскольку производится с нарушением закона. Однако этот факт должен быть установлен правоприменительным актом (решением суда, решением вышестоящего налогового органа).

В связи с этим следует отличать момент излишнего взыскания налога и момент установления факта излишнего взыскания налога. Последний считается установленным лишь после вступления в силу соответствующего решения компетентного государственного органа. Действующая редакция ст. 79 НК РФ связывает начало течения срока представления заявления о возврате сумм излишне взысканного налога именно с моментом извещения налогоплательщика *о факте* излишнего взыскания.

Судебная практика по данному вопросу в настоящее время не сложилась, но, как представляется, моментом, когда налогоплательщик узнает о факте излишнего взыскания налога, следует считать вступление в силу решения суда или вышестоящего налогового органа, которыми преодолевается акт налогового органа, явившийся основанием для принудительного взыскания. До этого момента налогоплательщик лишь предполагает, что взыскание с него налога является излишним, но данный факт ему достоверно не известен.

Еще одной проблемой в сфере неосновательного налогового обогащения фиска является так называемая «конкуренция неосновательных обогащений». В практике нередко возникают случаи, когда налогоплательщики неправильно применяют ставки косвенных налогов (например, применяют ставку 20 % вместо 10 %), что приводит к их излишней уплате. Однако в возврате налогоплательщикам данного неосновательного обогащения отказывают, несмотря на отсутствие каких-либо законных оснований.

Данная практика основана на правовой позиции КС РФ, согласно которой «одновременный возврат из бюджета заявителю как плательщику акциза излишне уплаченных сумм акциза (равно как и зачет этой суммы в счет будущих платежей) с отнесением всех сумм акциза на покупателей подакцизного товара, без возврата этим покупателям данной излишне уплаченной налогоплательщиком части акциза, означал бы неосновательное обогащение плательщика акциза»¹⁴.

В данной правовой позиции прямо не указано, но подразумевается отсутствие одного из обязательных элементов, свойственных механизму неосновательного обогащения, – обогащение фиска должно произойти за счет налогоплательщика. Поскольку косвенные налоги всегда отдельно выделяются в цене товара (работ, услуги), не происходит их смешение с

¹⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Лукойл – Западная Сибирь» на нарушение конституционных прав и свобод положениями подп. 5 п. 1 ст. 21 и п. 1 ст. 78 Налогового кодекса РФ : определение Конституционного Суда РФ от 2 октября 2003 г. № 317-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

имуществом налогоплательщика. В связи с этим обогащение фиска происходит не за счет налогоплательщика, а за счет его контрагентов.

Для возникновения обязательства из неосновательного обогащения фиска, руководствуясь логикой правовой позиции КС РФ, налогоплательщику следует вернуть контрагентам излишне полученные от них средства перед обращением за возвратом излишне уплаченного налога, что будет свидетельствовать об обогащении фиска именно за его счет.

Таким образом, широкое распространение правоотношений из неосновательного налогового обогащения на практике порождает объективную необходимость в их налогово-правовом регулировании. Применение по аналогии гражданско-правового механизма обязательства из неосновательного обогащения, хотя и имеющего межотраслевой характер, относится к правоприменению высокого уровня сложности, имеющему высокую вероятность совершения ошибки. В связи с этим законодателю следует дополнить НК РФ нормами, полноценно регулируемыми отношения неосновательного налогового обогащения фиска.

Воронежский государственный университет

Красюков А. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права

E-mail: kav@law.vsu.ru

Voronezh State University

Krasyukov A. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial Law Department

E-mail: kav@law.vsu.ru