

## ОТВЕТСТВЕННОСТЬ БЕЗ ВИНЫ В ДОГОВОРНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Федорова И.А.

*ФГБОУ ВПО Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ), Москва, Россия (119501, г. Москва, ул. Нежинская, 7), e-mail: newlow@yandex.ru*

Настоящее исследование посвящено отдельным особенностям гражданского, бюджетного и налогового законодательства о механизмах реализации договорных отношений между органами власти и налогоплательщиками, правового регулирования ответственности налоговых органов по обязательствам перед налогоплательщиками. Рассмотрены особенности правового статуса налоговых органов как учреждений, их полномочия и в сфере заключения договоров для обеспечения собственных нужд, возможности привлечения к ответственности налогового органа в зависимости от вида заключенного договора. Автор выделил существенные факторы повышенной безвиновной ответственности налогового органа как публично-правового образования. В статье обоснована необходимость поддержания на законодательном уровне баланса публичных и частных интересов при установлении договорной ответственности налоговых органов как органов государства, а также обеспечения гражданско-правовой защиты контрагентов налоговых органов по договорным обязательствам.

Ключевые слова: налоговые органы, договор, защита прав, казна, возмещение вреда.

## RESPONSIBILITY WITHOUT FAULT IN THE CONTRACTUAL OBLIGATIONS OF TAX AUTHORITIES

Fedorova I.A.

*Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI), Moscow, Russia (119501, Moscow, str. Nezinskaja, 7), e-mail: newlow@yandex.ru*

The real research is devoted to separate features of the civil, budget and tax legislation about mechanisms of realization of the contractual relations between authorities and taxpayers, legal regulation of responsibility of tax authorities according to obligations to taxpayers. Features of legal status of tax authorities as establishments, their power and in the sphere of the conclusion of contracts for ensuring own needs, possibility of accountability of tax authority depending on a type of the signed contract are considered. The author allocated essential factors of the increased responsibility of tax authority as public education. In article need of maintenance at legislative level of balance of public and private interests is proved at establishment of contractual responsibility of tax authorities as bodies of the state, and also ensuring civil protection of contractors of tax authorities according to contractual obligations.

Keywords: tax authorities, contract, protection of rights, treasury, compensation of harm.

Одним из условий наступления договорной ответственности органа публичной власти является вина. По общему правилу, вина является необходимым условием для привлечения причинителя вреда к ответственности за нарушение обязательства. Так, согласно п. 1 ст. 401 ГК РФ, лицо, не исполнившее обязательство или исполнившее его ненадлежащим образом, несет ответственность при наличии вины.

Однако наличие исключений из данного правила вытекает из положения п. 3 ст. 401 ГК РФ, в соответствии с которым в обязательствах, возникающих при осуществлении предпринимательской деятельности, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство, несет ответственность перед кредитором не только при наличии

своей вины в возникновении убытков или ущерба, но и при их появлении вследствие случайных обстоятельств, если иное не предусмотрено законом или договором.

Возможно ли применить данное исключение к налоговым органам? Следует отметить, что правовая сущность налоговых органов влияет на объем ответственности казны за нарушения ими договорных обязательств. Придание налоговым органам статуса учреждений предполагает распространение на деятельность таких органов норм об основаниях гражданско-правовой ответственности и освобождении от нее. Учреждения не ведут предпринимательской деятельности в строгом смысле (как она определена в абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ), но могут осуществлять приносящую доходы деятельность, однако, в виде исключения – если возможность такой деятельности предусмотрена учредительными документами (п. 4 ст. 298 ГК РФ). Соответственно, договоры, заключенные налоговыми органами – учреждениями, не связаны с предпринимательской деятельностью. Поэтому ответственность органов власти за неисполнение обязательств наступает при наличии вины в соответствии с п. 1 ст. 401 ГК РФ.

Однако применительно к такому виду договорных обязательств налогового орган, как государственный контракт, установлено изъятие из обозначенного общего правила наступления ответственности при наличии вины. В силу ч. 9 ст. 9 Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» налоговый орган, будучи заказчиком, освобождался от уплаты неустойки только в том случае, если докажет, что просрочка исполнения указанного обязательства произошла вследствие непреодолимой силы или по вине поставщика (исполнителя). Таким образом, Федеральный закон «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» ввел повышенную, безвиновную ответственность за нарушение договорного обязательства государства. Эта норма была отражена и в новом законе, посвященном правовому регулированию государственных закупок – Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»[5]. Однако законодатель сделал такую оговорку для обеих сторон – как для заказчика, так и для исполнителя. Этими положениями руководствуются и суды при принятии своих решений в части взыскания неустойки при просрочке оплаты по государственным контрактам [6].

Таким образом, от вида гражданско-правового договора, заключаемого налоговыми органами, зависит возможность привлечения налогового органа к ответственности при отсутствии вины (государственные контракты на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг налоговым органам) или при ее наличии (иные договоры), что препятствует

внедрению единообразного понимания содержания условий наступления договорной ответственности налоговых органов.

Представляется, что отсутствие вины не должно являться основанием освобождения налогового органа от привлечения к договорной ответственности вне зависимости от вида гражданско-правового договора, им заключаемого, за исключением случаев нарушения налоговым органом обязательства вследствие непреодолимой силы или по вине контрагента.

В правоприменительной практике нет единообразного ответа на вопрос о том, относится ли к отсутствию вины недостаточное финансирование расходов налогового органа из бюджета публично-правового образования (при отсутствии внебюджетных источников финансирования), является ли невыплата налоговому органу как заказчику денежных средств из бюджета на указанные в государственном контракте цели, обстоятельством непреодолимой силы? Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в п. 8 Постановления Пленума от 22 июня 2006 г. N 21 «О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами споров с участием государственных и муниципальных учреждений, связанных с применением статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации» [7] разъяснил, что в случае предъявления кредитором требования о применении к учреждению мер ответственности за нарушение денежного обязательства суду при применении ст. 401 ГК РФ необходимо иметь в виду, что отсутствие у налогового органа как учреждения находящихся в его распоряжении денежных средств само по себе нельзя расценивать как принятие им всех мер для надлежащего исполнения обязательства с той степенью заботливости и осмотрительности, которая требовалась от него по характеру обязательства и условиям оборота. Поэтому недофинансирование налогового органа как учреждения со стороны публично-правового образования само по себе не может служить обстоятельством, свидетельствующим об отсутствии вины налогового органа, и, следовательно, основанием для освобождения его от ответственности на основании п. 1 ст. 401 ГК РФ.

Это подтверждается и примерами из судебной-арбитражной практики. Так, если результаты работ приняты были заказчиком без замечаний, но предусмотренный государственным контрактом срок оплаты нарушен, заказчик должен уплатить неустойку независимо от наличия или отсутствия вины. Наличие недофинансирования учреждения со стороны собственника его имущества не является основанием для освобождения от ответственности в виде уплаты неустойки [8].

В другом случае заказчик отказывался уплатить не только пени, но и задолженность за товар, ссылаясь на то, что государственный контракт (как было выявлено в ходе проверки контрольно-ревизионным отделом) не был обеспечен лимитами бюджетных обязательств за

счет средств соответствующего бюджета и заключен с нарушением действовавшего на тот момент законодательства. Арбитражный суд принял решение о взыскании с заказчика долга и пеней за просрочку платежа в сумме 750 тыс. руб. При этом суд сослался на п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 26 февраля 2009 г. N 17 «О внесении дополнений в Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 июня 2006 г. N 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» [2], в котором разъяснено, что, разрешая дела по искам о взыскании задолженности за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги), предъявленным к учреждениям поставщиками (исполнителями), суды должны исходить из того, что положения п. 2 ст. 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в силу которых заключение и оплата бюджетным учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, производятся в пределах доведенных ему лимитов бюджетных обязательств, не могут рассматриваться в качестве основания для отказа в иске о взыскании задолженности при принятии учреждением обязательств сверх этих лимитов, пока соответствующая сделка не оспорена и не признана судом недействительной. Суд также подчеркнул, что отсутствие бюджетного финансирования не является основанием для освобождения заказчика от исполнения обязательств по государственному контракту [6].

Однако в ранее, другом разъяснении Высший Арбитражный Суд Российской Федерации занимает противоположную позицию. Так, если руководствоваться п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 14 июля 1997 г. N 17 «Обзор практики применения арбитражными судами статьи 333 Гражданского кодекса Российской Федерации» [7], то в результате данный налоговый орган и, соответственно, казна, будут освобождены от ответственности за нарушение заключенных налоговым органом договоров, например за просрочку оплаты заказанного товара ввиду невыделения налоговому органу достаточных средств из бюджета. Таким образом, казна пользуется привилегией: отсутствие денежных средств освобождает публично-правовое образование от ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение гражданско-правовых обязательств.

Факт того, что при определенных обстоятельствах в наложении имущественной ответственности на налоговый орган как учреждение суд может отказать, если финансирование учреждения-должника производилось не в полном объеме, подтверждается также и материалами по конкретным судебным спорам [10]. Суды при этом ссылаются на Письмо Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 9 января 1997 г. N С1-3/ОП-10 «Об освобождении учреждения от имущественной ответственности» [4], в котором указано, что невыделение учреждению (полностью или частично) денежных средств,

необходимых для оплаты учреждением в соответствии с договором переданных ему товаров, оказанных услуг, может быть признано обстоятельством, свидетельствующим об отсутствии вины учреждения, и служить основанием для освобождения его от имущественной ответственности в виде взыскания неустойки, штрафа, пени. Такое освобождение возможно в случае, когда учреждение в соответствии с п. 1 ст. 401 ГК РФ представит доказательства принятия всех необходимых мер, направленных на выполнение обязательства, проявления необходимой степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота.

Спорной представляется вторая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, поскольку в таком случае орган государства (в контексте настоящего исследования – налоговый орган) ставится в заведомо привилегированное положение по сравнению с иными участниками гражданского оборота, что ставит в невыгодные условия его контрагентов по договорным обязательствам.

Полагаем, что для повышения уровня защиты прав контрагентов налоговых органов по договорным обязательствам представляется, что отсутствие денежных средств в силу недостаточного финансирования расходов налогового органа из бюджета государства (при отсутствии внебюджетных источников финансирования) нельзя рассматривать как обстоятельство непреодолимой силы, освобождающее налоговый орган как учреждение от имущественной ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение гражданско-правовых договоров.

Налоговые органы как органы государства приравниваются к казенным учреждениям [1], поэтому закрепленное за ними имущество не относится к казне, поскольку казенное учреждение владеет имуществом на праве оперативного управления. Согласно п. 4 ст. 214 ГК РФ в казну входит все имущество публично-правового образования, в том числе средства, отраженные в бюджете, кроме закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями на праве хозяйственного ведения или оперативного управления соответственно.

В своем качестве учреждения налоговый орган самостоятельно несет гражданско-правовую ответственность по заключенным им договорам (например, по государственному контракту на закупку канцелярских принадлежностей или на ремонт помещения, которое данный налоговый орган занимает) находящимися в его распоряжении денежными средствами, при недостаточности которых субсидиарную ответственность в соответствии с нормой абзаца 4 п. 2 ст. 120 ГК РФ несет государство. Таким образом, как разъяснено в п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 1 июля 1996 г. N 6/8 «О некоторых вопросах,

связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», по договорным обязательствам налогового органа, казну можно привлечь к гражданско-правовой ответственности только дополнительно и опосредованно, не добившись прежде удовлетворения за счет выделенных налоговому органу средств. Это ставит публично-правовое образование в привилегированное положение по сравнению с юридическими лицами.

Специфика участия налоговых органов в договорных обязательствах обусловлена тем, что они одновременно являются субъектами публичного права, наделенными рядом властных полномочий, и субъектами частного права, вступающими в гражданские правоотношения с физическими и юридическими лицами на общих основаниях. В силу этого в законе содержатся специфичные правовые нормы, регулирующие договорные отношения с участием государства и его органов, что зачастую обуславливает неравенство сторон договора. Например, в случаях, установленных законом, заключение государственного контракта на поставку товаров для государственных нужд является обязательным для контрагента налогового органа. Данное законодательное положение нарушает субъективное гражданское право поставщика, основанное на принципе свободы договора. В частности, это право на свободное принятие решения о необходимости и целесообразности заключения договора, о выборе контрагента по договору. Однако в силу исключительности и специфичности государственного заказа без установления данного исключения из общего принципа свободы договора становится затруднительным обеспечение интересов государства, а значит, и общества в целом.

Статьями 527, 533 ГК РФ для защиты имущественных интересов поставщика закреплена обязанность государственного заказчика возместить все убытки, которые могут быть причинены его контрагенту в связи с выполнением государственного контракта. Вероятно, не совсем корректно использование в данном случае термина «возмещение убытков», традиционно обозначающего форму гражданско-правовой ответственности. В целях указания на правовое отличие возмещения убытков поставщику при выполнении государственного контракта от возмещения убытков как формы ответственности, необходимо использовать в данных случаях иной термин, например – «компенсация убытков»[3].

В качестве иного примера неравенства сторон договора с участием налоговых органов можно привести положение, закрепленное в п. 6 ст. 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации, согласно которому при уменьшении объема бюджетных средств, выделенных учреждению для финансирования заключенных им договоров, оно и другая сторона договора должны согласовать новые сроки и другие условия, причем контрагент вправе потребовать

от бюджетного учреждения возмещения лишь фактически понесенного ущерба, но не упущенной выгоды, возникшей в результате изменения условий соответствующего договора. Таким образом, контрагент налогового органа – учреждения по договору поставлен в менее благоприятные условия, связанные с возможностью принудительного пересмотра условий ранее заключенного договора и ограничением имущественной ответственности налогового органа. Вероятно, такая норма закреплена государством в целях ограничения или исключения собственной имущественной ответственности, что нарушает основополагающий принцип равенства его с другими участниками гражданских правоотношений.

Подводя итог, необходимо отметить, что весьма важным представляется поддержание на законодательном уровне баланса публичных и частных интересов при установлении договорной ответственности налоговых органов как органов государства, а также обеспечение гражданско-правовой защиты контрагентов налоговых органов по договорным обязательствам.

### Список литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (п. 11 ст. 161) // "Собрание законодательства РФ", 05.08.2013, N 31, ст. 4191.7. Вестник ВАС РФ. 1997. N 9.
2. Вестник ВАС РФ. 2009. N 5. Май.
3. Горбунова Л.В.. Некоторые правовые проблемы ответственности при поставке товаров для государственных нужд // Журнал российского права. Декабрь 2003. № 12.
4. Документ опубликован не был // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
5. ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» № 44-ФЗ от 5.04.2013 // Собрание законодательства РФ. 08.04.2013. N 14, ст. 1652,
6. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13 января 2010 г. по делу N А70-4382/2009 // СПС «КонсультантПлюс».
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 г. N 21 «О некоторых вопросах практики рассмотрения арбитражными судами споров с участием государственных и муниципальных учреждений, связанных с применением статьи 120 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2006. N 8; см. также: Усков О. Самостоятельная правосубъектность государственных органов и ответственность государства по обязательствам из договора. С. 110.

8. Постановление ФАС СЗО от 30 июля 2008 г. N А05-13133/2007; Определение ВАС РФ от 23 сентября 2008 г. N 11853/08 по делу N А05-13133/2007 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
9. Постановление ФАС СЗО от 23 декабря 2009 г. N А21-3679/2009 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».
10. Постановление ФАС Уральского округа от 7 февраля 2007 г. по делу N Ф09-396/07-С5 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

**Рецензенты:**

Шалумов М.С., д.ю.н., профессор, судья Верховного Суда РФ, г. Москва, профессор кафедры судебной и правоохранительной деятельности Костромского государственного университета им. Н.А. Некрасова, г. Кострома.

Рузакова О.А., д.ю.н., доцент, профессор кафедры гражданского права Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ), г. Москва.