

**Можем повторить: ВС РФ об ответственности директора за налоговые нарушения общества:** комментарий к определению ВС РФ от 05.11.2024 № 5-КГ24-110-К2 ([https://vsrf.ru/lk/practice/stor\\_pdf/2424514](https://vsrf.ru/lk/practice/stor_pdf/2424514))

#заметки\_деликт

Автор: Ангелина Супрун

## **Фабула дела**

Единственным участником и директором общества, созданного в 2012 г., выступал В.Н. Ионов.

В период 2015-2016 гг. общество являлось плательщиком налога на добавленную стоимость.

Позже в отношении В.Н. Ионова было возбуждено уголовное дело в связи с обвинением его в уклонении от уплаты налогов, подлежащих уплате обществом, путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений. В 2022 г. уголовное дело было прекращено в связи с истечением сроков давности уголовного преследования.

Ссылаясь на то, что В.Н. Ионов, являясь директором общества, организовал уклонение общества от уплаты налогов, и в результате таких действий был нанесен ущерб бюджетной системе РФ, прокурор подал иск к обществу и В.Н. Ионову о солидарном возмещении ущерба, причиненного преступлением.

## **Позиции нижестоящих судов**

Суд первой инстанции установил, что ущерб бюджету РФ причинен как В.Н. Ионовым, так и обществом, которое он возглавлял. Ссылаясь на то, что уголовное дело в отношении В.Н. Ионова было прекращено по нереабилитирующим основаниям, суд удовлетворил иск прокурора о взыскании с ответчиков ущерба в солидарном порядке.

С этими выводами согласились апелляционный и кассационный суды.

## **Позиция Верховного суда**

Судебная коллегия по гражданским делам ВС РФ отменила акты нижестоящих судов и направила дело на новое рассмотрение.

Сославшись на правовую позицию Конституционного Суда РФ по делу Ахмадеевой [1], Коллегия отметила, что хотя ст. 31 НК РФ не исключает наличия у налоговых органов полномочия по обращению в суд с иском к физическим лицам о возмещении вреда, причиненного их противоправными действиями публично-правовому образованию, лицом, ответственным за неуплату налогов и сборов в бюджет является, как правило, сам налогоплательщик, а возложение налоговых обязанностей на иное лицо возможно лишь в силу прямого указания закона.

В этой связи привлечение физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию, возникший в результате уголовно-противоправных действий этого лица, возможно лишь при исчерпании либо отсутствии правовых оснований для применения предусмотренных законодательством механизмов удовлетворения налоговых требований за счет самой организации или лиц, привлекаемых к ответственности по её долгам в законном порядке. Следовательно, нижестоящим судам следовало выяснить, имеется ли возможность исполнения налоговых обязанностей у самой организации-налогоплательщика.

Коллегия не согласилась с подходом нижестоящих судов, взыскавших с ответчиков ущерб в солидарном порядке. По мнению Коллегии, солидарная ответственность возникает, если солидарность обязанности предусмотрена договором или установлена законом (п. 1 ст. 322 ГК РФ). Возлагая солидарную ответственность за ущерб, причинённый бюджетной системе РФ, на общество и его руководителя, нижестоящие суды не указали, каким законом или договором подобная ответственность предусмотрена. При этом суды не учли, что обязанность юридического лица уплатить налог и ответственность физического лица по возмещению вреда отличны по своей правовой сути и обязанность по их исполнению не может быть возложена в солидарном порядке.

## **Комментарий**

1. Коллегия, безусловно, права, что обязанность общества уплачивать налоги и ответственность общества за их несвоевременную выплату, с одной стороны, и обязанность причинителя вреда - директора возместить вред, причиненный своими противоправными действиями, отличны по своей сути.

1.1. Однако эта констатация вряд ли может обосновать тезис о недопустимости координации указанных требований посредством пассивного солидаритета.

В настоящее время в отечественной доктрине практически общепризнанно, что солидаритет – это множественность обязательств (требований), а не лиц [2]. При этом координируемые посредством пассивного солидаритета требования могут отличаться по размеру, характеру и природе. Этот тезис разделяет и сам ВС РФ, допуская квалификацию в качестве солидарных требований разной природы: реституционные, договорные, деликтные, кондикционные [3].

В этой связи, признание обязательств общества и В.Н. Ионина различными по своей правовой сути, вопреки утверждению Коллегии, вовсе не препятствует выводу о солидарном характере этих обязательств, поскольку последние направлены на удовлетворение единого интереса кредитора (в рассматриваемом случае – бюджета РФ) [4].

1.2. Более того, Конституционный Суд РФ в постановлении по делу Ахмадеевой, ссылаясь на которое активно использует Коллегия в комментируемом определении, также по сути признает соответствующие требования солидарными, поскольку пассивная субсидиарная множественность (а именно на такой координации требований настаивает КС РФ) является одной из разновидностей пассивного солидаритета [5].

2. В постановлении по делу Ахмадеевой Конституционный Суд РФ указал, что привлечение физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причинённый публично-правовому образованию в размере подлежащих зачислению в его бюджет налогов организации налогоплательщика, возможно лишь при исчерпании либо отсутствии правовых оснований для применения предусмотренных законодательством механизмов удовлетворения налоговых требований за счёт самой организации или лиц, привлекаемых к ответственности по её долгам в предусмотренном законом порядке.

Тем самым, КС РФ констатирует ответственность руководителя (бухгалтера) организации в подобной ситуации как субсидиарную по отношению к налоговой обязанности (ответственности) самой организации. При этом данная ответственность формулируется по модели т.н. «жесткой» субсидиарности, когда предъявление требований к субсидиарному должнику допускается лишь при «исчерпании» возможности получения удовлетворения от основного должника [6].

На необходимости такого «исчерпания» настаивает в комментируемом определении и ВС РФ, попутно упрекая нижестоящие суды в том, что они не выяснили, утрачена ли

возможность исполнения налоговых обязанностей самой организацией-налогоплательщиком.

2.1. Многие авторы полагают подход КС РФ и применение в подобном случае модели «жесткой субсидиарности» логичным и оправданным [7]. Однако (особенно в ситуации, когда речь идет об умышленных действиях директора), на мой взгляд, заслуживает обсуждения вопрос о допустимости использования в подобном сюжете модели «мягкой» субсидиарности или правил об ординарном солидаритете [8].

3. В модели «жесткой» субсидиарности для привлечения директора (субсидиарного должника) к ответственности за причиненный вред необходимым является лишь «исчерпание» возможности получения удовлетворения от основного должника.

Вынесение в отношении директора обвинительного приговора за налоговое преступление или прекращение подобного уголовного дела по нереабилитирующим основаниям, как и в целом уголовное преследование директора, не является необходимым условием гражданско-правовой ответственности директора за вред, причиненный им бюджетной системе РФ.

Безусловно, для всякой гражданско-правовой (деликтной) ответственности необходима вина (за исключением прямо установленных в законе случаев). Однако речь в данном случае идет именно о гражданско-правовой вине, для установления которой обвинительный приговор суда не является необходимым. Следует также учесть установленную п. 2 ст. 1064 ГК РФ презумпцию вины [9]. Доказывание противоправности поведения директора, вреда и причинной связи также вполне возможно и вне уголовного преследования директора. Таким образом, уголовное дело и его судьба иррелевантны (субсидиарная ответственность директора может возникать и без предварительного возбуждения уголовного дела) [10].

4. При этом важным является вопрос о сроке исковой давности по соответствующим деликтным требованиям к директору. Напомним, что по обстоятельствам рассматриваемого дела речь идет об ответственности за вред, причиненный налоговыми правонарушениями, совершенными в 2015-2016 годах. При этом уголовное преследование В.Н. Ионова было прекращено в 2022 г. в связи с истечением сроков давности уголовного преследования, с деликтным иском к В.Н. Ионову прокурор обратился в конце 2022 г.

Хотя этот вопрос не был предметом рассмотрения ВС РФ в комментируемом определении, он сам по себе является крайне важным. В архитектуре «жесткой» субсидиарности, которую выстраивает КС РФ, мы можем получить решение, когда директор может быть привлечен к деликтной ответственности спустя крайне продолжительный срок после соответствующего нарушения, поскольку давность к директору как субсидиарному должнику будет начинаться исчисляться только после «исчерпания» возможности получения удовлетворения от общества как основного должника. Насколько такой подход справедлив, особенно, на фоне уже истекшей давности привлечения к уголовной ответственности, – вопрос, заслуживающий обсуждения [11].

5. В завершение обратим внимание, что в постановлении по делу Ахмадеевой Конституционный суд РФ указывает, что установленные правила о «жесткой» субсидиарности деликтной ответственности директора не подлежат применению, если юридическое лицо служит лишь «прикрытием» (корпоративной оболочкой) для действий контролирующего его физического лица (т. е. *de facto* не является самостоятельным участником экономической деятельности). В этом случае не исключается возможность привлечения такого физического лица к ответственности за вред, причиненный бюджету в связи с совершением соответствующего налогового правонарушения, еще до наступления признаков невозможности исполнения юридическим лицом налоговых обязательств.

[1] Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П.

[2] См., например: Тололаева Н.В. Пассивные солидарные обязательства: российский подход и континентально-европейская традиция: монография. М.: Статут, 2020. С. 42-52; Исполнение и прекращение обязательства: комментарий к статьям 307–328 и 407–419 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 2.0] / отв. ред. А. Г. Карапетов. М.: М-Логос, 2022. С. 806-807 (автор комментария к ст. 323 ГК РФ – А.А. Павлов); Павлов А.А. К вопросу о сущности солидарных обязательств // Очерки по торговому праву. Вып. 17. Ярославль, 2010. С. 65-75.

[3] См., например: реституционных и деликтных – определения ВС РФ от 19.06.2020 № 301-ЭС17-19678, от 23.11.2023 № 307-ЭС20-22591 (3,4); договорных и деликтных – определения ВС РФ от 24.12.2020 № 307-ЭС20-11311, от 27.12.2021 № 308-ЭС17-15907 (7), от 05.07.2024 № 308-ЭС22-21714 (3,4,5).

[4] Выдвигаемое Коллегией утверждение о возникновении солидаритета лишь в случаях, прямо указанных в законе, также сомнительно. «Предписания ст. 321, п. 1 ст. 322 ГК РФ, используемые для подтверждения этого тезиса, в действительности направлены лишь на разрешение вопроса о квалификации возникающей множественности (т.е. на решение вопроса «солидарная в. доленая»). В связи с этим, будучи не предназначенными для определения возможной сферы возникновения пассивного солидаритета (т.е. для решения вопроса «солидарный в. не зависимый»), указанные нормы не могут выступать и не выступают подобным ограничителем» (Исполнение и прекращение обязательства: комментарий к статьям 307–328 и 407–419 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 2.0]. С. 800-801 (автор комментария к ст. 322 ГК РФ – А.А. Павлов)).

[5] См.: Тололаева Н.В. Указ. соч. С. 125-127; Исполнение и прекращение обязательства: комментарий к статьям 307–328 и 407–419 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 2.0]. С. 787 (автор комментария к ст. 321 ГК РФ – А.А. Павлов); Перемена лиц в обязательстве и ответственность за нарушение обязательства: комментарий к статьям 330–333, 380–381, 382–406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 2.0] / Отв. ред. А. Г. Карапетов. М.: М-Логос, 2022. С. 1185-1186 (автор комментария к ст. 399 ГК РФ – А.Г. Карапетов).

[6] Подробнее см.: Перемена лиц в обязательстве и ответственность за нарушение обязательства: комментарий к статьям 330–333, 380–381, 382–406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 2.0]. С. 1187-1188, 1203-1207 (автор комментария к ст. 399 ГК РФ – А.Г. Карапетов).

[7] См., например: Галушкин Ф.В. Прямой деликтный иск к работнику: в поисках генерального подхода // Вестник экономического правосудия РФ. 2023. № 12; Перемена лиц в обязательстве и ответственность за нарушение обязательства: комментарий к статьям 330–333, 380–381, 382–406.1 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 2.0]. С. 1206 (автор комментария к ст. 399 ГК РФ – А.Г. Карапетов).

[8] Обсуждение этих вопросов см., например: Петербургская цивилистика. Круглый стол на тему: «Прямые деликтные иски к работникам: пределы допустимости» // <https://youtu.be/9kKEcW6SkSk?si=rXm1bJGch5AsE1uU>.

[9] Вывод совершенно не меняется, если считать, что в данном случае для деликтной ответственности директора необходима умышленная форма вины.

[10] К схожему выводу, по сути, пришел и ВС РФ в определении от 10.09.2024 № 16-КГ24-22-К4.

[11] Его обсуждение см.: Петербургская цивилистика. # 6.07. Исковая давность по прямому деликтному иску к директору// [https://youtu.be/BOOBKlnZZI?si=tq8Q1hIQWP3\\_iCWv](https://youtu.be/BOOBKlnZZI?si=tq8Q1hIQWP3_iCWv)