Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм

ДЕМЕНТЬЕВ Игорь Валерьевич, доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин Центрального филиала Российского государственного университета правосудия, кандидат юридических наук, доцент

Россия, 394006, г. Воронеж, ул. 20-летия Октября, 95

E-mail: i.v.dementyev@yandex.ru

Административная и судебная практика последних лет свидетельствует о расширении диспозитивных начал налогового правоприменения. Это противоречит традиционной парадигме правоприменения. В ходе налогового правоприменения активно используются новые формы правовой деятельности (договор), а толкование гражданско-правовых понятий и терминов осуществляется в особом налогово-правовом режиме. Для налогового правоприменения характерно расширение судебной дискреции путем закрепления в налоговом законодательстве или судебной практике так называемой общей противоуклонительной нормы. Новая парадигма налогового правоприменения влечет рост неопределенности и непрогнозируемости. Налоговое правоприменение становится контекстно-зависимым, прогностическим. Налоговые органы и суды постоянно предлагают различные решения в зависимости от фактов и обстоятельств каждого конкретного случая и текущей политической и социально-экономической ситуации.

Целью исследования являются выявление и анализ особенностей налогового правоприменения с тем, чтобы подтвердить или опровергнуть гипотезу об изменении традиционной парадигмы налогового правоприменения. Задачами исследования являются анализ судебной практики применения налогово-правовых норм, выявление договорных элементов в налоговом правоприменении, определение границ административного и судебного усмотрения, а также взаимовлияния налогового и гражданского законодательства на налоговое правоприменение.

Методы: анализ, синтез, сравнение, формально-юридический, прогнозирование.

Вывод: исследование подтвердило гипотезу об изменении традиционной модели налогового правоприменения. Выявлены зависимость налогового правоприменения от судебного толкования, расширение диспозитивных начал и судебной дискреции, использование гражданско-правовых институтов в специальном, налогово-правовом режиме для достижения целей налогового правоприменения. Отмечена негативная тенденция роста неопределенности, контекстной зависимости налогового правоприменения.

Ключевые слова: налоговое правоприменение, необоснованная налоговая выгода, судебные доктрины, административное усмотрение, судебное усмотрение, диспозитивное правовое регулирование, гражданско-правовая детерминация.

Для цитирования: Деметьев И. В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм // Журнал российского права. 2019. № 8. С. 96—106. DOI: 10.12737/jrl.2019.8.9

Tax Enforcement: The Change of Paradigm

I. V. DEMENTEV, Central Branch, Russian State University of Justice, Voronezh 394006, Russian Federation

E-mail: i.v.dementyev@yandex.ru

The administrative and judicial practice of recent years indicates the expansion of the discretionary beginnings of tax enforcement. This is contrary to the traditional law enforcement paradigm. In the course of tax enforcement new forms of legal activity (a contract) are actively used, and the interpretation of civil legal concepts and terms is carried out in a special fiscal regime. Tax law

enforcement is characterized by the expansion of judicial discretion by securing in the tax legislation or judicial practice the so-called general anti-incrimination rule. A new tax law enforcement paradigm is causing increased uncertainty and unpredictability. Tax enforcement becomes context-sensitive, prognostic. Tax authorities and courts constantly propose different solutions depending on the facts and circumstances of each specific situation and the current political and socio-economic situation.

The purpose of the study is to identify and analyze the specifics of tax enforcement in order to confirm or refute the hypothesis of changing the traditional paradigm of tax enforcement. The objectives of the study are the analysis of judicial practice in the application of tax and legal norms, the identification of contractual elements in tax law enforcement, the determination of the boundaries of administrative and judicial discretion, and the mutual influence of tax and civil legislation on tax law enforcement.

During the study analysis and synthesis, comparison, formal legal method, forecasting were used.

The study confirmed the hypothesis of a change in the traditional model of tax enforcement. The dependence of tax enforcement on judicial interpretation, the expansion of discretionary principles and judicial discretion, the use of civil law institutions in a special tax regime to achieve the objectives of tax enforcement are revealed. The negative trend of growing uncertainty, contextual dependence of tax enforcement has been noted.

Keywords: tax enforcement, unjustified tax benefit, judicial doctrines, administrative discretion, judicial discretion, dispositive legal regulation, civil law determination.

For citation: Dementev I.V. Tax Enforcement: The Change of Paradigm. *Zhurnal rossijskogo prava* = *Journal of Russian Law*, 2019, no. 8, pp. 96—106. (In Russ.) DOI: 10.12737/jrl.2019.8.9

Парадигмальный подход все активнее используется в правовой науке, что объясняется его методологической ценностью¹. Научная парадигма — теория, которая принимается в качестве образца (методики) разрешения определенного типа задач или проблем². Т. Кун под парадигмой подразумевал признанные всеми научные достижения, которые в течение определенного времени дают модель постановки проблем и их решений научному сообществу³. Таким образом, правовую

парадигму можно определить как единую и непрерывную традицию постановки и решения научных задач в юриспруденции, а парадигму налогового правоприменения — как объективные концептуальные установки, вырабатываемые налогово-правовой наукой на основе налогового законодательства и практики его применения, служащие методологической моделью постановки и решения научных задач в сфере налогового правоприменения.

Исследование проблем налогового правоприменения в контексте его механизма⁴ позволяет сформу-

¹ См., например: Алибеков С. Т. К вопросу формирования правовой парадигмы независимости Казахстана // Вестник Института законодательства Республики Казахстан. 2016. № 4. С. 36—39; Денисенко В. В., Сухинин А. Ю. Советский нормативизм как теоретико-правовая парадигма // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. 2017. Т. 21. № 3. С. 380—395; Ерохина Ю. В. Синергетическая парадигма исследования международно-правовой сферы // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2014. № 4. С. 19—29.

² См.: Купарашвили М. Д. Понятие парадигмы в современном мышлении // Вестник Омского университета. 2003. № 3. С. 50.

³ См.: Кун Т. Структура научных революций. М., 1975. С. 11. Цит. по: Ельчанинов В. А.

Значение парадигм в научном познании // Известия Алтайского государственного университета. 2011. № 2-2. С. 203.

⁴ См.: Дементьев И. В. Актуальные проблемы механизма налогового правоприменения // Российский журнал правовых исследований. 2017. № 2. С. 12—18; Дементьев И. В. Налоговое правоприменение как форма реализации норм налогового права // Финансовое право. 2013. № 6. С. 21—24; Дементьев И. В. Властные субъекты налогового правоприменения // Правоприменение. 2017. № 2. С. 94—99; Дементьев И. В. Доказывание и доказательства в налоговом правоприменении // Российское правосудие. 2018 (Специальный выпуск). С. 252—260.

лизовать ряд его особенностей. В совокупности они свидетельствуют о формировании современной парадигмы налогового правоприменения, которая предопределяет вектор его дальнейшего нормативного регулирования и практики деятельности налоговых органов.

Первая особенность: налоговое правоприменение связано судебной практикой, а точнее — применением норм налогового права судами. Подтверждение тому — пристальное внимание налоговых органов к судебному толкованию налоговых норм, выражающееся в том, что ФНС России регулярно рассылает территориальным налоговым органам обзоры актуальной судебной практики⁵.

Детерминированность налогового правоприменения судебной практикой применения налогово-правовых норм обусловлена на стадии толкования норм налогового права. Налоговые органы, применяя налоговое законодательство, толкуют его не автономно, а «с оглядкой» на судебное толкование налоговых норм. Например, налоговые органы опираются на судебную позицию, согласно которой в силу п. 2 ст. 11 НК РФ и п. 4 ст. 23 ГК РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. При этом вопрос о квалификации той или иной деятельности физических лиц в качестве предпринимательской разрешается правоприменительными органами на основании фактических обстоятельств конкретного дела⁶. Именно руководствуясь таким толкованием Конституционного Суда РФ норм ст. 11 НК РФ и ст. 23 ГК РФ, нало-

говые органы осуществляют правоприменение.

По одному из дел общество при исчислении налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) за 2010 г. применило нормативы (коэффициенты) потерь при добыче нефти, утв. приказом Минэнерго России для предшествующего налогового периода (2009 г.). Инспекция доначислила налог, пени и штраф, так как новые нормативы (в меньшем размере) были утверждены приказом Минэнерго России от 29 декабря 2010 г., следовательно, обществу следовало пересчитать и доплатить НДПИ в бюджет. Верховный Суд РФ по одному из дел отметил, что недопустимо распространение действия вновь утвержденных нормативов потерь на прошлые налоговые периоды, если это ухудшает положение налогоплательщика, тем самым распространив на подзаконные акты Минэнерго режим запрета обратной силы, свойственный актам налогового законодательства⁷.

Число таких судебных правоприменительных позиций не счесть, все они используются налоговыми органами в ходе налогового правоприменения.

В то же время важно учитывать, что позиция высшего суда, обязательная для нижестоящих судов, имеет в налоговом праве эффект обратной силы специфического характера: субъект налоговых правоотношений (публичный или частный) может применить ее в отношении прошлых налоговых периодов. Сложная природа ретроактивности судебного толкования норм налогового законодательства обусловлена в том числе трехгодичным сроком для зачета или возврата уплаченного (взысканного) налога и глубиной проверяемого периода.

⁵ См., например, письмо ФНС России от 24 декабря 2015 г. № СА-4-7/22683@ «О направлении судебной практики».

⁶ См. определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О.

⁷ См. определение ВС РФ от 21 июля 2015 г. № 305-КГ15-2112 по делу № А40-15522/2014.

Второй характерной особенностью налогового правоприменения является расширение его границ за счет использования договорных форм. Законодательная практика свидетельствует о расширении диспозитивности в налогообложении⁸. Налоговые отношения в современном мировом хозяйственном обороте — это не только отношения власти и подчинения, но и отношения имущественного взаимодействия частных субъектов. Поэтому они «наполняются» договорными элементами⁹. Но такие договорные элементы в финансово-правовом регулировании преобразуются и встраиваются в существующую модель правоприменения¹⁰.

Иной подход сложился в финансовом праве, где налоговый договор не является самостоятельным актом, а неотделим от индивидуального налогово-правового акта. Поэтому можно говорить о договорном налогово-правовом акте¹¹.

Традиционно в правовой науке применение права понимается как властная организационная деятельность компетентных, т. е. специально на это уполномоченных, органов и должностных лиц публичной власти по рассмотрению и разрешению юридических дел путем издания индивидуальных правовых предписаний на основе и во испол-

нение действующего законодательства¹². То есть в правоотношении по правоприменению ярко выражена властная вертикаль, зависимость невластного субъекта от воли и решения правоприменителя.

Модель налогового правоприменения иная. В ней есть место для диспозитивных форм правореализации, которые встроены в структуру правоприменения. Речь идет о так называемом горизонтальном налоговом мониторинге, заключении соглашений о ценообразовании, договоров о создании консолидированных групп налогоплательщиков, договоров инвестиционного налогового кредита и др.¹³

Перечисленные налоговые правоотношения нельзя признать исключительно сферой правореализации в форме использования участниками налоговых правоотношений предоставленных им НК РФ прав. Бесспорно, на этапе вступления в эти правоотношения налогоплательщик обладает известной долей самостоятельности, свободой выбора данных форм налоговой практики. Однако на этом свобода воли налогоплательщика заканчивается и в дальнейшем развертывании правоотношений былая диспозитивность существенно ограничивается.

Данное обстоятельство, а именно уникальная комбинация диспозитивности и императивности, позволяет утверждать, что парадигма налогового правоприменения отличается от традиционной властной вертикальности правоприменительных

⁸ См. ст. 25³ «Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков», гл. 14⁶ «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения», гл. 14⁷ «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия» НК РФ.

⁹ См.: Петрова Г. В. Общая теория налогового права. М., 2004. С. 50.

¹⁰ См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 66—67; Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 134; Тихомиров Ю. А. Публичное право: падение и взлеты // Государство и право. 1996. № 1. С. 4.

¹¹ См.: Дементьев И. В. Индивидуальные (ненормативные) налогово-правовые акты: монография. М., 2006. С. 55.

¹² См.: Общая теория государства и права: в 3 т. Т. 2: Право: Академический курс / отв. ред. М. Н. Марченко. 4-е изд. М., 2013. С. 711.

¹³ Специфические признаки налоговых договоров исследованы нами в работе: Дементьев И. В. Договорные отношения в налоговом праве России // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений: матер. Междунар. науч.-практ. конф. Москва, 16 — 17 марта 2012 г. М., 2012. С. 140—149.

отношений. Договор в налоговых отношениях в значительной мере является лишь формой реализации властных полномочий, позволяющей конкретизировать права и обязанности. Диспозитивный метод применяется только для оформления властного решения налогового органа. Как утверждает Ю. А. Тихомиров, можно говорить о своеобразном «переходе» норм акта управления в условия договора, конкретизирующие эти нормы, что позволяет сделать вывод о близости характера их регулирующего воздействия¹⁴. Таким образом, императивное, государственно-властное решение государственного органа и договор-документ неразрывно связаны.

Третья особенность налогового правоприменения проявляется в ограничении административного усмотрения с одновременным расширением судебной дискреции в процессе применения налоговых норм судами.

Проблема усмотрения в праве (как административного, так и судебного) всегда привлекала внимание исследователей¹⁵, однако еще далека от разрешения. Усмотрению в налоговом праве посвящено немного трудов¹⁶, и это несправедливо. Причем имеющиеся работы в основном анализируют административное усмотрение (дискрецию) в деятельности

налоговых органов, пытаются найти его разумные границы¹⁷. Однако в современном налоговом правоприменении более проблематична тенденция расширения судебной дискреции.

Формами судебной дискреции в налоговом правоприменении являются так называемые судебные доктрины. Известны такие судебные доктрины, как доктрина необоснованной налоговой выгоды, доктрина деловой цели сделки, доктрина приоритета существования сделки над ее формой, доктрина снятия корпоративной вуали и др.

Концептуально порождают широкую судебную дискрецию и так называемые антиуклонительные нормы (GAAR — General Anti-Avoidance Rules), выражающиеся в запрете любых форм злоупотребления налогоплательщиками своими правами. По мысли А. В. Демина, «GAAR представляют собой особую разновидность относительно-определенных юридических средств в сфере налогов и сборов. Необходимость обращения к ним обусловлена тем, что жестко детализированный и однозначный налоговый закон не способен справиться с так называемой агрессивной налоговой оптимизацией, которая подчас граничит с незаконным уклонением от уплаты налогов... Поэтому дискреционные полномочия налоговой администрации, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов (anti-evoidance discretions), нередко выделяют в отдельную категорию административной дискреции»¹⁸.

GAAR являются ориентиром для оценки действий налогоплатель-

¹⁴ См.: Тихомиров Ю. А. Указ. соч. С. 40.

¹⁵ См., например: Марков П. В. Право и усмотрение: правовое и неправовое усмотрение // Труды ИГП РАН. 2011. № 2. С. 34—41; Пуделька Й. Понятие усмотрения в административном праве Германии и его отграничение от судебного усмотрения // Вестник СПбГУ. Право. 2017. Т. 8. № 4. С. 443—451; Соловей Ю. П. Судебный контроль за административным усмотрением // Ежегодник публичного права — 2015: Административный процесс. М., 2015. С. 280—289; Клеандров М. И. О судебном усмотрении // Российское правосудие. 2007. № 6. С. 4—16.

¹⁶ См., например: Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении: монография / под ред. М. В. Карасевой. М., 2007.

¹⁷ См., например: Михайлова О. Р. Методы ограничения усмотрения налоговых органов при осуществлении налогового контроля // Государство и право. 2005. № 7. С. 90—96.

¹⁸ Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2017.

щиков, выявления в них ключевых признаков злоупотреблений, таких как получение налогового преимущества, противоречащего цели закона; необычный (неразумный) характер совершения налогоплательщиком сделки; искусственный мотив-умысел в построении операций для получения налоговых преференций; противоречие экономическому содержанию сделки с целью получения налоговой выгоды.

В связи с этим введение в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ ст. 54¹ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» соответствовало международной практике и рекомендациям Плана BEPS, а также являлось необходимой мерой в борьбе с уклонением от уплаты налогов¹⁹.

В целях совершенствования механизма субсидиарной ответственности российское законодательство идет по пути внедрения в налоговое и гражданское право, законодательство о банкротстве доктрины снятия корпоративной вуали, суть которой заключается в установлении конечного бенефициара (истинного выгодоприобретателя) хозяйствующего субъекта для целей налогообложения, взыскания задолженности и разрешения корпоративных споров²⁰.

В то же время в науке обращено внимание на судебный характер общей антиуклонительной нормы (GAAR) в России, а точнее — судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды (постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53)²¹. Д. В. Винницкий отмечает:

¹⁹ См.: Аракелов С. А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109—115.

²⁰ Там же.

²¹ См.: Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.

Российская Федерация, несмотря на то, что рассматривает себя в качестве члена группы стран с континентальной системой права, зачастую применяет противуюклонительные механизмы, базирующиеся преимущественно на судебных доктринах²². И хотя GAAR в их российском варианте сегодня нашли нормативное закрепление в НК РФ (ст. 54¹ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»), конкретное содержание данного правового института продолжает формироваться судебной практикой, что подтверждает размещение обзоров судебной практики на официальном сайте ФНС России и направление обзоров письмами ФНС России в адрес территориальных налоговых органов²³.

²² См.: Винницкий Д. В. Указ. соч.

²³ См.: Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2018 года по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 08.10.2018); письмо ФНС России от 27 ноября 2017 г. № СА-4-7/23972@ «О направлении для использования в работе постановления Арбитражного суда Уральского округа от 15 ноября 2017 г. по делу № А60-49834/2016, постановления Арбитражного суда Московского округа от 16 ноября 2017 г. по делу № А40-235036/2016, постановления Арбитражного суда Уральского округа от 13 октября 2017 г. по делу № А676-2131/2017 и постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 ноября 2017 г. по делу № А56-3105/2017»; письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54¹ Налогового кодекса Российской Федерации»; постановление Арбитражного суда Уральского округа от 6 апреля 2018 г. № Ф09-355/18 по делу № А50-8154/2017; постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25 января 2018 г. № Ф02-7481/2017 г. по делу

Кроме того, по одному из судебных дел Арбитражный суд Уральского округа указал, что целью введения ст. 54¹ НК РФ являлось легальное закрепление выработанных судебной практикой правовых позиций о необоснованной налоговой выгоде и поэтому она не содержит норм, каким-либо образом изменяющих (улучшающих) либо ухудшающих положение налогоплательщика по сравнению с тем, что было определено ранее, до введения ст. 54¹ НК РФ на основании правовых позиций, выработанных судебно-арбитражной практикой²⁴.

Четвертая знаковая черта парадигмы налогового правоприменения состоит в детерминированности налогового правоприменения гражданским законодательством.

В финансово-правовой науке детерминация налогового права правом гражданским объясняется существенным единством налогового и гражданского права, заключающимся в имущественном характере отношений, регулируемых этими правовыми феноменами²⁵. Пункт 1 ст. 11 НК РФ предписывает, что в ходе налогового применения нормы налогового права, в содержании которых используются понятия, термины, институты гражданского законодательства, должны толковаться через аналогичные нормы гражданского права²⁶.

№ А19-19466/2016; постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 января 2018 г. № Ф09-8180/17 по делу № А50-10371/2017.

²⁴ См. постановление Арбитражного суда Уральского округа от 6 апреля 2018 г. № Ф09-355/18.

²⁵ См.: Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и формы проявления // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений: матер. Междунар. науч.-практ. конф. Воронеж, 29—31 марта 2012 г. / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2012. С. 199.

²⁶ Там же. С. 201.

Анализ судебной практики в контексте исследования п. 3 ст. 2 ГК РФ показывает, что недопустимость применения норм гражданского права к налоговым отношениям означает недопустимость в ходе налогового правоприменения использования гражданского законодательства по аналогии²⁷. Таким образом, в пограничных ситуациях применяется именно налогово-правовая норма, а не норма гражданского права. Однако налоговая норма применяется в толковании, которое предопределено гражданско-правовым значением понятий и терминов, содержащихся в налоговой норме.

Пятое — использование гражданско-правовых средств для достижения цели налогового правоприменения. В теории права правоприменительный юридический процесс связывается с разрешением индивидуальных юридических дел. Вне юридического дела не может быть и правоприменения²⁸. При этом вид юридического правоприменительного процесса связан с видом разрешаемого конкретного юридического дела, обусловлен им. Разрешение конкретного юридического дела является целью правоприменения, а цель достигается специфическими для данного юридического процесса правовыми средствами. Таким образом, цель обуславливает, детерминирует вид юридического правоприменительного процесса, в котором она достигается, и набор правовых средств ее достижения. Например, разрешение уголовного дела осуществляется в уголов-

---

²⁷ Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и формы проявления. С. 202.

²⁸ См., например: Общая теория государства и права. Т. 2. С. 711; Актуальные проблемы теории государства и права. (Магистратура): учебник / под ред. В. Д. Первалова. М., 2019. С. 279; Бошно С. В. Теория государства и права: учебник. М., 2018. С. 251—252; Малько А. В. и др. Теория государства и права: учебник. М., 2018. С. 201.

ном процессе с использованием широкого арсенала уголовно-процессуальных средств (следственные действия, обвинительное заключение и др.). Разрешение гражданских дел производится посредством гражданско-процессуальных средств, составляющих гражданско-процессуальную форму защиты прав.

В ходе налогового правоприменения цель — разрешение конкретного юридического (налогового) дела достигается с помощью налогово-правовых средств. Например, принудительное взыскание недоимки по налогу с организации производится с помощью направления налогоплательщику требования об уплате налога, принятия налоговым органом решения о взыскании и направления в банк инкассового поручения (ст. 46, 69 НК РФ).

Однако практика последних лет свидетельствует о все более широком использовании налоговыми органами для решения налоговых дел гражданско-правовых средств. Речь идет об институтах неосновательного обогащения и возмещения убытков²⁹.

Согласно правовой позиции КС РФ, сформулированной в постановлении от 24 марта 2017 г. № 9-П, институт неосновательного обогащения является универсальным правовым инструментом и его использование, исходя из конституционных требований обеспечения баланса публичных и частных интересов, не исключается и в налоговых отношениях³⁰. Конституционность взыскания вреда, причиненного налоговым

преступлением, с руководителя или главного бухгалтера организации-налогоплательщика подтверждена постановлением КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П. Таким образом, гражданско-правовые институты неосновательного обогащения и возмещения вреда в налоговых отношениях применяются в специальном, не гражданско-правовом режиме.

М. В. Карасева отмечает, что правовая позиция, сформулированная КС РФ об институте неосновательного обогащения как институте межотраслевом, фактически создает опасность размывания границ налогово-правового регулирования³¹. Видимо, суды это понимают, так как применяют гражданско-правовой институт неосновательного обогащения только при наличии совокупности определенных условий. Во-первых, в случае отсутствия возможности принудительного исполнения налогового обязательства посредством мер налогово-правового принуждения, во-вторых, при осуществлении налоговым органом должного контроля за исчислением и уплатой налогов, в-третьих, при отсутствии статуса недоимки у суммы, не поступившей в бюджет.

Таким путем сдерживаются попытки налоговых органов активно использовать институт неосновательного обогащения для взыскания недоимок. Например, актуальная судебная практика свидетельствует, что арбитражные суды отказывают налоговым органам в удовлетворении исков о взыскании неосновательного обогащения в виде неуплаченного земельного налога³².

²⁹ См.: Смолицкая Е. Е. Убытки и неосновательное обогащение в налоговой сфере (по материалам судебной практики) // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 11. С. 125—130.

³⁰ См.: Карасева М. В. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П в «зеркале» налогового права // Журнал конституционного правосудия. 2018. № 2. С. 14—17; Дементьев И. В. Проблемы компетенции налоговых органов в контексте Постановления КС РФ от 24 марта

2017 г. № 9-П // Финансовое право. 2018. № 1. С. 33—37.

³¹ См.: Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков // Финансовое право. 2017. № 10. С. 27—31.

³² См., например, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31 мая 2018 г. № Ф04-1886/2018 по делу

Руководствуясь правовой позицией КС РФ³³, суды общей юрисдикции взыскивают суммы не уплаченных организацией налогов с руководителей только при наличии следующих условий. Привлечение физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию в размере подлежащих зачислению в его бюджет налогов организации-налогоплательщика, возникший в результате уголовно-противоправных действий этого физического лица, возможно лишь при исчерпании либо отсутствии правовых оснований для применения предусмотренных законодательством механизмов удовлетворения налоговых требований за счет самой организации, в частности, после внесения в Единый государственный реестр юридических лиц сведений о прекращении деятельности этой организации, либо в случаях, когда организация-налогоплательщик фактически является недействующей, в

связи с чем взыскание с нее налоговой недоимки и пени в порядке налогового и гражданского законодательства невозможно.

Подведем итоги. Современное состояние налогового правоприменения свидетельствует о его уникальном характере, не всегда укладывающемся в традиционную модель правоприменительных отношений. Прежде всего характер налогового правоприменения обусловлен его зависимостью от судебного толкования налоговых норм, расширением диспозитивных начал и судебной дискреции, а также использованием гражданско-правовых институтов в специальном, налогово-правовом режиме для достижения целей налогового правоприменения. Однако новая парадигма налогового правоприменения имеет недостатки, такие как рост неопределенности, непрогнозируемое правоприменение. И эта тенденция порождается влиянием применения норм налогового права со стороны судебных органов. Налоговое правоприменение становится контекстно-зависимым, прогностическим, оно постоянно эволюционирует. Таким образом, должны предлагаться различные решения в зависимости от фактов и обстоятельств каждой конкретной ситуации.

№ А27-20897/2017, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 марта 2018 г. № Ф06-30425/2018 по делу № А12-20677/2017.

³³ См. постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П.

Библиографический список

Актуальные проблемы теории государства и права. (Магистратура): учебник / под ред. В. Д. Перевалова. М., 2019.

Алибеков С. Т. К вопросу формирования правовой парадигмы независимости Казахстана // Вестник Института законодательства Республики Казахстан. 2016. № 4.

Аракелов С. А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5.

Бошно С. В. Теория государства и права: учебник. М., 2018.

Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.

Дементьев И. В. Актуальные проблемы механизма налогового правоприменения // Российский журнал правовых исследований. 2017. № 2.

Дементьев И. В. Властные субъекты налогового правоприменения // Правоприменение. 2017. № 2.

Дементьев И. В. Договорные отношения в налоговом праве России // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений: матер. Междунар. науч.-практ. конф. Москва, 16—17 марта 2012 г. М., 2012.

Дементьев И. В. Доказывание и доказательства в налоговом правоприменении // Российское правосудие. 2018 (Специальный выпуск).

Дементьев И. В. Индивидуальные (ненормативные) налогово-правовые акты: монография. М., 2006.

Дементьев И. В. Налоговое правоприменение как форма реализации норм налогового права // Финансовое право. 2013. № 6.

Дементьев И. В. Проблемы компетенции налоговых органов в контексте Постановления КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П // Финансовое право. 2018. № 1.

Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». 2017.

Денисенко В. В., Сухинин А. Ю. Советский нормативизм как теоретико-правовая парадигма // Вестник РУДН. Серия: Юридические науки. 2017. Т. 21. № 3.

Ельчанинов В. А. Значение парадигм в научном познании // Известия Алтайского государственного университета. 2011. № 2-2.

Ерохина Ю. В. Синергетическая парадигма исследования международно-правовой сферы // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2014. № 4.

Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и формы проявления // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений: матер. Междунар. науч.-практ. конф. Воронеж, 29—31 марта 2012 г. / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж, 2012.

Карасева (Сенцова) М. В. Гражданско-правовые меры принуждения в налоговой сфере и защита прав налогоплательщиков // Финансовое право. 2017. № 10.

Карасева М. В. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П в «зеркале» налогового права // Журнал конституционного правосудия. 2018. № 2.

Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001.

Клеандров М. И. О судебном усмотрении // Российское правосудие. 2007. № 6.

Кун Т. Структура научных революций. М., 1975.

Купарашвили М. Д. Понятие парадигмы в современном мышлении // Вестник Омского университета. 2003. № 3.

Малько А. В. и др. Теория государства и права: учебник. М., 2018.

Марков П. В. Право и усмотрение: правовое и неправовое усмотрение // Труды ИГП РАН. 2011. № 2.

Михайлова О. Р. Методы ограничения усмотрения налоговых органов при осуществлении налогового контроля // Государство и право. 2005. № 7.

Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000.

Общая теория государства и права: в 3 т. Т. 2: Право: Академический курс / отв. ред. М. Н. Марченко. 4-е изд. М., 2013.

Петрова Г. В. Общая теория налогового права. М., 2004.

Пуделька Й. Понятие усмотрения в административном праве Германии и его отграничение от судебного усмотрения // Вестник СПбГУ. Право. 2017. Т. 8. № 4.

Смолицкая Е. Е. Убытки и неосновательное обогащение в налоговой сфере (по материалам судебной практики) // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 11.

Соловей Ю. П. Судебный контроль за административным усмотрением // Ежегодник публичного права — 2015: Административный процесс. М., 2015.

Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении: монография / под ред. М. В. Карасевой. М., 2007.

Тихомиров Ю. А. Публичное право: падение и взлеты // Государство и право. 1996. № 1.

References

Actual problems of the theory of state and law. Ed. by V. D. Perevalov. Moscow, 2019. 440 p. (In Russ.)

Alibekov S. T. On the formation of the legal paradigm of independence of Kazakhstan. *Vestnik Instituta zakonodatelstva Respubliki Kazakhstan*, 2016, no. 4, pp. 36—43. (In Russ.)

Arakelov S. A. Anti-evasive norms in international practice. New legislative instruments to combat tax evasion in Russia. *Zakon*, 2018, no. 5, pp. 109—115. (In Russ.)

Boshno S. V. Theory of State and Law. Moscow, 2018. 408 p. (In Russ.)

Dementev I. V. Actual problems of the tax enforcement mechanism. *Rossiyskiy zhurnal pravovykh issledovaniy*, 2017, no. 2, pp. 12—18. (In Russ.)

Dementev I. V. Competence issues of tax authorities in the context of Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 24, 2017 No. 9-P. *Finansovoe pravo*, 2018, no. 1, pp. 33–37. (In Russ.)

Dementev I. V. Contractual relations in the tax law of Russia. *The ratio of public and private in the legal regulation of financial and related economic relations*. Moscow, 2012. Pp. 140–149. (In Russ.)

Dementev I. V. Individual (non-normative) tax legal acts. Moscow, 2006. 208 p. (In Russ.)

Dementev I. V. Power subjects of tax enforcement. *Pravoprimerenie*. 2017, no. 2, pp. 94–99. (In Russ.)

Dementev I. V. Proving and evidence in tax enforcement. *Rossiyskoe pravosudie*, 2018 (Spetsialnyy vypusk), pp. 252–260. (In Russ.)

Dementev I. V. Tax enforcement as a form of implementation of tax law. *Finansovoe pravo*, 2013, no. 6, pp. 21–24. (In Russ.)

Demin A. V. Dispozitivnost i nalogooblozhenie: kommentariy zakonodatelstva i praktiki nalogovogo administrirovaniya. (access from SPS “Consultant Plus”). 2017.

Denisenko V. V., Sukhinin A. Yu. Soviet normativism as a theoretical and legal paradigm. *Vestnik RUDN. Seriya: Yuridicheskie nauki*, 2017, vol. 21, no. 3, pp. 380–395. (In Russ.)

General Theory of State and Law. Vol. 2: Law: Academic Course. Ed. by M. N. Marchenko. 4th ed. Moscow, 2013. 816 p. (In Russ.)

Karaseva (Sentsova) M. V. Civil law enforcement measures in the tax area and protection of the rights of taxpayers. *Finansovoe pravo*, 2017, no. 10, pp. 27–31. (In Russ.)

Karaseva (Sentsova) M. V. Civil-law determination of tax law: the concept and manifestations. *Tax and budget law: modern problems of property relations*. Ed. by M. V. Karaseva (Sentsova). Voronezh, 2012. Pp. 199–205. (In Russ.)

Karaseva M. V. Financial relationship. Moscow, 2001. 288 p. (In Russ.)

Karaseva M. V. The decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 24, 2017 No. 9-P in the “mirror” of tax law. *Zhurnal konstitutsionnogo pravosudiya*, 2018, no. 2, pp. 14–17. (In Russ.)

Kleandrov M. I. Judicial discretion. *Rossiyskoe pravosudie*, 2007, no. 6, pp. 4–16. (In Russ.)

Kun T. The structure of scientific revolutions. Moscow, 1975. 288 p. (In Russ.)

Kuparashvili M. D. The concept of a paradigm in modern thinking. *Bulletin of the Omsk University*, 2003, no. 3, pp. 50–52. (In Russ.)

Malko A. V. et al. Theory of state and law in questions and answers. Moscow, 2018. 352 p. (In Russ.)

Markov P. V. Law and discretion: legal and legal discretion. *Trudy IGP RAN*. 2011, no. 2, pp. 34–42. (In Russ.)

Mikhaylova O. R. Methods of limiting the discretion of tax authorities in the implementation of tax control. *Gosudarstvo i pravo*, 2005, no. 7, pp. 90–96. (In Russ.)

Petrova G. V. General theory of tax law. Moscow, 2004. 224 p. (In Russ.)

Pudelka Y. The concept of discretion in administrative law of Germany and its delimitation from judicial discretion. *Vestnik SPbGU. Pravo*, 2017, vol. 8, no. 4, pp. 443–451. (In Russ.)

Smolitskaya Ye. Ye. Losses and unjust enrichment in the tax sphere (based on court practice). *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*, 2015, no. 11, pp. 125–130. (In Russ.)

Solovey Yu. P. Judicial review of administrative discretion. *Yezhegodnik publichnogo prava – 2015: Administrativnyy protsess*. Moscow, 2015. Pp. 280–289. (In Russ.)

Starykh Yu. V. Tax enforcement discretion. Ed. by M. V. Karaseva. Moscow, 2007. 150 p. (In Russ.)

Tax law. Ed. by S. G. Pepelyaev. Moscow, 2000. 343 p. (In Russ.)

Tikhomirov Yu. A. Public Law: Falls and Ups. *Gosudarstvo i pravo*, 1996, no. 1, pp. 3–11. (In Russ.)

Vinnitskiy D. V. International tax law: problems of theory and practice. Moscow, 2017. 463 p. (In Russ.)

Yelchaninov V. A. The importance of paradigms in scientific knowledge. *Izvestiya Altayskogo gosudarstvennogo universiteta*, 2011, no. 2-2, pp. 203–205. (In Russ.)

Yerokhina Yu. V. Synergetic research paradigm of the international legal sphere. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, 2014, no. 4, pp. 19–29. (In Russ.)