УДК 347.73
DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(1).65-74

CC BY 4.0

ГРАЖДАНСКОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО: VICE VERSA

М.В. Сенцова (Карасева)
Воронежский государственный университет, г. Воронеж, Россия

Информация о статье
Дата поступления –
27 января 2020 г.
Дата принятия в печать –
17 марта 2020 г.
Дата онлайн-размещения –
30 марта 2020 г.

Ключевые слова
Налоговое право, гражданское право, правоприменительная парадигма, гражданско-правовая ответственность, неосновательное обогащение, защита прав налогоплательщиков

Анализируется влияние налогового права на гражданское право. Подчеркивается, что такое влияние осуществляется на уровне правотворчества и правоприменения. Исследуются правоприменительные парадигмы, которые актуальны для правоприменительной деятельности. В контексте рассматриваемой тематики подчеркиваются актуальные задачи правотворчества. В центре научного анализа находятся решения Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ и судов общей юрисдикции.

CIVIL AND TAX LAW: VICE VERSA

Marina V. Sentsova (Karaseva)
Voronezh State University, Voronezh, Russia

Article info
Received –
2020 January 27
Accepted –
2020 March 17
Available online –
2020 March 30

Keywords
Tax law, civil law, law enforcement paradigm, civil-law responsibility, unjust enrichment, protection of taxpayer's rights

The subject of the research is the correlation of civil and tax law institutions in the scope of legal nature of such social relations.
The purpose of the article is to confirm or refute the hypothesis that when qualifying civil legal relations with tax elements, the law enforcement officer should proceed from the priority of analysis of tax legislation over civil legislation.
Methodology. Methods of analysis and synthesis are used. The scientific analysis focuses on decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation, the Supreme Court of the Russian Federation, and courts of general jurisdiction.
The main results and scope of their application. The influence of civil law on tax law is carried out at the level of law-making and law enforcement. We study the law enforcement paradigms that are relevant for law enforcement activities. The current tasks of tax law-making are emphasized. Establishing the influence of tax law institutions on civil law allows us to improve some civil law institutions, create a comprehensive theory of the relationship of these legal phenomena, see trends in their development and, of course, outline ways to develop tax legislation in the aspect of tax law autonomy. The legislator should strive for maximum unification of legal terminology in tax and civil legislation so that subjects of legal relations feel legally comfortable and easily construct civil transactions based on the predicted tax consequences. Subjects of civil legal relations, before entering into certain civil transactions, should already plan their tax consequences in advance focusing not only on civil legislation, but also on tax legislation, in particular, on the classification of transactions as investment or non-investment.
Conclusions. The impact of tax law on civil law is multidimensional. At least, we can talk about the impact on the levels of law-making, law enforcement, and the use of civil law institutions. When qualifying civil legal relations with tax elements, the analysis of tax legislation in comparison with civil legislation has priority.

ISSN 2542-1514 (Print)

1. Актуальность проблемы влияния налогового права на гражданское

Актуальность проблем взаимосвязи налогового и гражданского права в последнее время все более и более возрастает, о чем свидетельствуют новые научные исследования в этой области [1–5]. Практика дает новые формы проявления этой взаимосвязи, правовая сущность которых, к сожалению, пока в полной мере не осмыслена. А это, естественно, не позволяет создать научную методологию взаимосвязи этих правовых феноменов. Сегодня это очень важно, ибо существующая тенденция к расширению использования гражданско-правовых институтов в налоговом правоприменении имеет оппонентов, по мнению которых это ведет к нарушению и умалению публично-правовых гарантий прав налогоплательщиков, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В современных условиях появилось немало работ, исследующих влияние гражданского права на налоговое [6–8]. И это естественно, ибо такая взаимосвязь непосредственно вытекает из гражданского и налогового законодательства. Так, в п. 3 ст. 2 ГК РФ записано: «К имущественным отношениям, основанном на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым или административном отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством». Из ст. 11 НК РФ следует, что «институты, понятия и термины гражданского… законодательства, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

В целом важно заметить, что концепция взаимосвязи налогового и гражданского права в России построена на жестком разделении публичного и частного права, что характерно для российской правовой системы в целом [4]. В связи с этим, стоит заметить, что большинство государств, располагающихся сегодня на постсоветском пространстве, придерживаются такого же взгляда на частное и публичное право. А поэтому, к примеру, в законодательстве Белоруссии и Казахстана используется та же концепция взаимосвязи налогового и гражданского права, что и в России.

Выработка методологии взаимосвязи налогового и гражданского права в рамках отечественной концепции единства и дифференциации частного и публичного права не может быть осуществлена, если в науке не будет исследован тот сегмент этой взаимосвязи, который открывает ее обратную сторону, т. е. влияние налогового права на гражданское право. К сожалению, этот сегмент взаимосвязи правовых феноменов в науке до сих пор не исследовался. И это понятно, ибо, на первый взгляд, проблема влияния налогового права на гражданское не столь практически актуальна, как проблема влияния гражданского права на налоговое. Кроме того, влияние налогового права на гражданское право не столь явно.

Вопрос о влиянии налогового права на гражданское право представляет интерес, прежде всего, для цивилистов, ибо дает пищу для размышлений о совершенствовании некоторых гражданско-правовых институтов, а также в какой-то мере заставляет менять взгляды на теорию гражданского права в плане соотношения публичного и частного права. Анализ влияния налогового права на гражданское право, позволяет создать объемную теорию взаимосвязи этих правовых феноменов, увидеть тенденции их развития и, конечно же, наметить пути развития налогового законодательства в аспекте автономии налогового права. Вместе с тем, вопрос о влиянии налогового права на гражданское право ценен еще тем, что заставляет законодателя размышлять о конструировании гражданско-правовых норм в связке с нормами налогового права. Из этого следует очень важный вывод, который, прежде всего, касается сферы правотворчества. Реформирование гражданского законодательства, как, впрочем, и налогового, всегда должно осуществляться в тесной взаимосвязи, т. е. законодатель должен стремиться к максимальной унификации правовой терминологии с тем, чтобы субъекты гражданских правоотношений, а по результатам исполнения обязательств – налогоплательщики, чувствовали себя юридически комфортно и с легкостью конструировали гражданско-правовые сделки в опоре на прогнозируемые налоговые последствия [9]. Важно заметить, что отечественный законодатель пока еще не в полной мере придерживается такого подхода. В ходе реформирования гражданского законодательства в 2013 году высказывались мнения о том, что гражданское законодательство должно быть отделено от налогового, ибо «значительная часть договоров конструируется так, чтобы обеспечить идеальный налоговый режим». Между тем, законотворческая практика Европейского Союза идет по другому пути, пытаясь в рамках гражданско-правовой реформы унифицировать понятия и термины гражданского и налогового права [10].

ISSN 2658-4050 (Online)

Влияние налогового права на гражданское право многоаспектно. По крайней мере, можно говорить о влиянии на уровнях правотворчества, правоприменения, а также использования гражданско-правовых институтов.

2. Влияние налогового права на гражданское и правотворчество

О влиянии налогового права на гражданское право, в аспекте правотворчества, впервые высказался Конституционный Суд РФ в Постановлении от 23 декабря 2009 № 20-П. Он отметил, что подпункт 2 п. 1 ст. 165 НК РФ[1] «косвенно регламентирует в рамках императивных требований налогового законодательства сами отношения, явившиеся основанием для зачисления выручки на счет налогоплательщика». Речь идет о гражданских правоотношениях и, в частности, договоре поручения, который согласно НК РФ исключительно как таковой должен быть предоставлен в налоговый орган для подтверждения права на получения возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов. Как подчеркнул Суд, «несмотря на множество средств, предусмотренных гражданским законодательством для регулирования отношений, возникающих в связи с оплатой поставленного товара, в ст. 165 НК РФ предусмотрено представление в налоговый орган исключительно договора поручения». Такое ограничение, как указал суд, не чем не обусловлено, т. е. формально, произвольно. Между тем, нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с нормами гражданского законодательства, имеющими диспозитивный характер. И эта гармонизация, как следует из правовой позиции суда, имеет место тогда, когда *ограничение свободы гражданского договора оправдано потребностями в целях налогообложения акцентировать внимание на каком-либо единственно необходимом элементе гражданского правоотношения, имеющим, в частности, специальное терминологическое значение в налоговых целях, или же значение термина межотраслевого характера.* По мнению Конституционного Суда РФ: «такое ограничение должно быть не произвольным и формальным, а исключительным, вынужденным, обусловленным налоговыми целями» [11].

В контексте со сказанным уместно обратить внимание на мнение немецких ученых, подчеркивающих, что налоговое право связано с гражданско-правовыми институтами во вспомогательных целых, так как целью налогового права не является регулирование форм оформления гражданско-правовых отношений [12].

Вышеотмеченные правовые позиции КС РФ важны тем, что дают налогово-правовой теории код для анализа имеющихся в НК РФ случаев ограничения свободы гражданского договора и, в этом смысле*, свидетельствуют о влиянии налогового права на гражданское.* Вместе с тем, вышеотмеченные правовые позиции суда актуальны и для законодателя, регулирующего налоговые отношения, так как являются правотворческими критериями.

Примером влияния налогового права на гражданское право, в аспекте правотворчества, является ст. 39 НК РФ. В подпункте 4 пункта 3 этой статьи установлено, что не признается реализацией товаров, работ, услуг «передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), договору инвестиционного товарищества, паевые взносы в паевые фонды кооперативов). Фактически в этой статье НК РФ в целях налогообложения, а точнее, в целях выявления факта реализации товара как объекта налогообложения, установлен критерий оценки гражданско-правовой сделки (операции) как сделки, имеющей или не имеющей инвестиционный характер. Казалось бы, что все критерии оценки гражданско-правовых сделок должны быть даны в ГК РФ или в гражданско-правовой науке. Однако, в силу отсутствия практического интереса субъектов гражданского права к идентификации сделок по критерию инвестиционной сделки, в гражданском законодательстве такой классификации сделок нет. Налоговое же законодательство, заинтересованное в детальной характеристике объектов налогообложения исходя из существующих принципов налогового права, нуждается в градации гражданско-правовых сделок (операций) по критерию инвестиционной или отсутствия таковой. В этом смысле, в правотворческом аспекте налоговое право влияет на гражданское тем, что классифицирует в налоговом законодательстве гражданско-правовые сделки (операции) по собственным критериям. В сфере реализации права такое влияние проявляется в том, что субъекты гражданских правоотношений, прежде чем заключать те или иные гражданско-правовые сделки, должны уже заранее планировать их

[1] Подп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ утратил силу в 2011 году.

ISSN 2542-1514 (Print)

налоговые последствия, ориентируясь не только на гражданское законодательство, но и на законодательство налоговое, в частности, на классификацию сделок как инвестиционных или не инвестиционных. В этом смысле, в правотворческом аспекте налоговое право влияет на гражданское тем, что классифицирует в налоговом законодательстве гражданско-правовые сделки (операции) по собственным критериям.

В целом, такое влияние налогового права на гражданское право имеет для последнего, в основном, теоретическое значение. Однако, практический эффект этого влияния проявляется в том, что субъекты гражданских правоотношений, прежде чем заключать те или иные гражданско-правовые сделки, должны уже заранее планировать их налоговые последствия, ориентируясь не только на гражданское законодательство, но и на законодательство налоговое, в частности, на классификацию сделок как инвестиционных или не инвестиционных. В этом отношении убедительным примером являлось Постановление Президиума ВАС РФ от 15 февраля 2011 № 13295/ 10, которое вынесено по результатом рассмотрения дела об уплате налогов по УСН. Поводом явился факт неверной оценки инспекцией ФНС сделок (операций), заключенных налогоплательщиком с учетом требований подп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ.

С учетом всего отмеченного следует согласиться с А.А. Рябовым, что «модель потенциального налогового правоотношения закладывается уже на стадии заключения договора». И очень часто это происходит потому, что налогообложение «привязано к сделке, образует ее налоговые последствия. «Сделка фактически «помогает» налогоплательщику и налоговым органам лучше и яснее увидеть суть имущественного отношения… имеется причинно-следственная, генетическая взаимосвязь между договором и его экономико-правовым результатом – юридическим фактом налогового права». Соответственно, субъекты гражданского права, заключая сделку уже с самого начала ориентируются не только на гражданско-правовые цели сделки, но и на ее налоговые последствия. Таким образом, гражданское правоотношение очень часто отягощено публичным интересом. И в этом смысле, налоговое право влияет на гражданское в ходе правореализации.

Из этого следует очень важный вывод, который, прежде всего, касается сферы правотворчества: реформирование гражданского законодательства, как впрочем и налогового, всегда должно осуществляться в тесной взаимосвязи этих видов законодательства, т. е. законодатель должен стремиться к максимальной унификации правовой терминологии с тем, чтобы субъекты гражданских правоотношений, а по результатам исполнения обязательств – налогоплательщики, чувствовали себя юридически комфортно и с легкостью конструировали гражданско-правовые сделки в опоре на прогнозируемые налоговые последствия. В этот и состоит еще один правотворческий критерий, вытекающий из влияния налогового права на гражданское.

3. Налоговое и гражданское право в контексте правоприменения

Наиболее явно влияние налогового права на гражданское проявляется на уровне правоприменения. Влияние налогового права на гражданское в сегменте правоприменения проявляется, прежде всего, в следующем**: налогово-правовые ситуации, являющиеся причиной возникновения судебных споров и объективно требующие разрешения в опоре на гражданское законодательство, не могут рассматриваться как основания возникновения восстановительных гражданско-правовых мер принуждения. Соответственно, институт неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ) в таких случаях не может быть применен.** Данный вывод может служить трафаретом в сфере правоприменения, обеспечивающим поиск адекватного гражданско-правового института, исключая институт неосновательного обогащения, применимого к разрешению конкретной ситуации, поводом к которой служит факт неуплаты налога (Следует заметить, что проблема неосновательного обогащения в контексте налогово-правовых ситуаций уже являлась предметом научного и практического анализа) [13–15].

Между тем, судебная практика нередко шла по пути разрешения таких споров в опоре на институт неосновательного обогащения.

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что нередко налогово-правовая ситуация является поводом к возникновению спора, разрешение которого возможно только в рамках гражданского законодательства. Однако, в таких случаях правоприменитель нередко сталкивается с проблемой правовой квалификации гражданско-правовых отношений, возникающих между сторонами.

Примером вышесказанного может служить ситуация, получившая разрешение в Постановлении Президиума ВАС РФ № 14547/09 от 15 июля 2010 года. Согласно этому Постановлению общество «Волжский стандарт» приобрело у общества «Комета» здание и право пользование частью земельного участка,

ISSN 2658-4050 (Online)

занятого зданием. Однако общество «Волжский стандарт» не оформило своих прав на земельный участок, освободив себя таким образом от платежей за пользование земельным участком. В связи с этим, общество «Комета» обратилось в суд с иском к обществу «Волжский стандарт» о возмещении затрат, *понесенных в связи с уплатой земельного налога.* Президиум ВАС РФ мотивировал свое решение тем, что ответчик, не оформив своих прав на земельный участок, и, тем самым, освободив себя от платежей за пользование земельным участком, неосновательно обогатился и, таким образом, обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 ГК РФ возместить расходы истцу по уплате этого налога. Таким образом, суд разрешил это дело как гражданско-правовое в опоре на институт неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ). Очевидно, что разрешить эту ситуацию по НК РФ было невозможно, ибо она возникла между двумя субъектами равной правосубъектности, – обществом « Волжский стандарт» и обществом « Комета», что не соответствует сути отношений, регулируемых налоговым правом.

В данном случае институт неосновательного обогащения был применен неверно, так как ст. 1102 ГК РФ требует, чтобы имущество должника было приобретено или сбережено без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований. Касательно самой ситуации, общество «Волжский стандарт» приобрело имущество, в частности, земельный участок, именно на законном основании, так как имело правоустанавливающий документ. Тот факт, что общество не зарегистрировало право собственности на земельный участок и, соответственно, не уплачивало налог, не может рассматриваться как нарушение закона, ибо такая регистрация не являлась его субъективной обязанностью, которую он должен исполнить в определенный срок и за неисполнение которой следует государственное принуждение. Отсутствие права собственности на земельный участок у общества «Волжский стандарт» привело к тому, что, исходя из ст. 388 и 389 НК РФ, обязанность по уплате земельного налога у него не возникла. В результате оказалось, что общество «Волжский стандарт», не платя земельный налог, сберегло имущество, принадлежащее кредитору, а именно обществу «Комета» не *при отсутствии законных оснований*, как того требует ст. 1102 ГК РФ, а наоборот, – на законных основаниях, т. е. не имея налоговой обязанности. Таким образом, в ситуации с неуплатой налога, если такая ситуация *свидетельствует о не возникновении у должника обязанности по уплате налога*, институт неосновательного обогащения применяться не может.

Практически аналогичным примером в этом отношении является и Постановление Президиума ВАС РФ № 8351 от 15 ноября 2011. Так, Комитет по управлению имуществом Саратовской области заключил договор с государственным унитарным предприятием «Контакт» о закреплении имущества на праве хозяйственного ведения, которое впоследствии было этим предприятием приватизировано. При этом, предприятие не оформило правоустанавливающие документы на земельный участок под вышеназванным имуществом, в связи с чем не уплачивало земельный налог. Как указал ВАС РФ, у предприятия имело место фактическое пользование земельным участком, что является основанием для взыскания не земельного налога, а неосновательного обогащения по требованию собственника земельного участка. В данном случаи предприятие «Контакт» не приобрело и не сберегло какое-либо имущество, пользуясь данным земельным участком без установленных законом или сделкой оснований (ст. 1102 ГК РФ), за счет другого лица, в частности, – субъекта РФ. Оно не зарегистрировало право собственности на земельный участок, но это и не являлось его обязанностью. Соответственно, обязанность по уплате налога у него, исходя из ст. 388 и 389 НК РФ, у него и не возникла. А поэтому относить факт неуплаты должником к фактам, обусловливающим неосновательное обогащение, невозможно.

Как видно, сложность идентификации такого рода ситуации связана с тем, что поводом к ее возникновению, а если точнее, то поводом к ее рассмотрению в суде явился факт неуплаты налога субъектом, владеющим земельным участком, но не оформившим на него регистрацию. Между тем, как следует из решения суда, этот повод был принят за юридический факт, т.е. правовое основание возникновения неосновательного обогащения, что привело, в конечном итоге, к неправильной гражданско-правовой квалификации отношений.

Отличительной особенностью налогово-правовых ситуаций – неуплаты налога, которые могут быть разрешены только в опоре на гражданско-правовое законодательство, является то, что от правоприменителя требуется тщательное исследование этих ситуаций, производя выбор адекватного гражданско-правового института для их разрешения. На правоприменителе лежит бремя выбора гражданско-правового института, применимого к этой ситуации.

ISSN 2542-1514 (Print)

Надо заметить, что в последнее время появилось много подобных ситуаций, разрешение которых опирается не на институт неосновательного обогащения, а на гражданско-правовой институт аренды.

Все вышеотмеченное, о взаимосвязи налогового и гражданского права в сегменте правоприменения, свидетельствует о том, **что неуплата налога должником из-за отсутствия у него обязанности такой уплаты не порождает гражданско-правовое факт – отсутствие законных оснований для приобретения или сбережения имущества за счет кредитора – для применения института неосновательного обогащения.**

Помимо отмеченного, влияние налогового права на гражданское право, в аспекте правоприменения, проявляется при рассмотрении судами дел о возмещении расходов, которые были понесены истцом независимо от факта причинения вреда. В частности, в судебной практике имеются дела о возмещении расходов – суммы земельного налога, который истец уплатил, но данный земельный участок невозможно было в течение определенного времени использовать из-за действий ответчика[2]. Суд отказал истцу в возмещении ущерба, обосновав свой отказ тем, что расходы истца по уплате земельного налога не подлежат возмещению, так как они были понесены независимо от действий ответчика, т.е. независимо от того, совершал бы или не совершал бы ответчик какие-то действия в отношении земельного участка. Фактически, для разрешения данного дела суд использовал гражданско-правовую доктрину condition sine qua non, суть которой состоит в признании необходимого условия, при отсутствии которого результат не наступил бы [16]. Применительно к данному делу данная доктрина применяется в том смысле, что, если бы данный вред все равно, независимо от действий ответчика, наступил, то поведение ответчика не может рассматриваться как причинение вреда.

Представляется, что использование гражданско-правовой доктрины condition sine qua non неоправданно в случае гражданско-правовой ситуации, отягощенной публично-правовым элементом, в частности, налоговым правоотношением. Так, в данном случае возникла ситуация, где истец требует от ответчика возмещения вреда в гражданско-правовом порядке. Однако, так называемый «вред», который он требует возместить, не является гражданско-правовым вредом, а является расходами истца в связи с исполнением конституционно-правовой обязанности по уплат е налога (ст. 57 Конституции РФ). поэтому, представляется, что в такого рода делах обоснование решения суда должно опираться не на гражданско-правовую доктрину condition sine que non, а на законодательство о налогах и сборах. В частности, на ст. 388 и 389 НК РФ**,** из которых следует, что земельный участок является объектом налогообложения независимо от того, используется он или нет.

Исходя из сказанного следует, что проблема возмещения вреда как таковая не существует, т.к. от действий ответчика в данном случае ничего не зависит. Исковое заявление не может быть удовлетворено потому, что исполнение истцом своей конституционной обязанности по уплате налога не зависит от действий ответчика, а связано с фактом наличия у истца земельного участка**.** Отсюда, при разрешении дел, связанных с возмещением «неоправданных» расходов, осложненных налогово-правовой ситуацией, следует исходить из приоритета законодательства о налогах и сборах над гражданско-правовой теорией [17].

4. Конституционно-правовой институт неосновательного обогащения и его конкретизация

В связи с отмеченным нельзя обойти вниманием Постановление КС РФ от 24 марта 2017 № 9-П. В этом Постановлении Конституционный Суд РФ «поднял» гражданско-правовой институт неосновательного обогащения до уровня конституционно-правового. Значит, требующего своей конкретизации в различных отраслях права имущественного профиля. Причем, решение КС РФ было принято в связи с ситуацией, являющейся, по сути, около налогово-правовой: налоговый орган принял, без законных на то оснований, решение о предоставлении физическим лицам имущественных налоговых вычетов по НДФЛ. Через некоторое время, обнаружив ошибку, налоговый орган обратился в суд с иском о возврате этими лицами выделенной из бюджета суммы, как неосновательного обогащения по ст. 1102 ГК РФ.

Эта ситуация не могла быть решена в опоре на НК РФ по многим причинам [6]. Но главное в том, что она не являлась налогово-правовой по своей сути, и, соответственно, законодательством о налогах и сборах не была урегулирована. Однако, являясь около налогово-правовой, эта ситуация не могла быть ре-

[2] Постановление Пятнадцатого ААС от 8 мая 2015 г. по делу № А32-34004/2014.

шена в опоре на гражданско-правовой институт неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ). Причина этого в том, что согласно ст. 1102 ГК РФ неосновательное обогащение возникает только в том случае, если лицо (должник) приобрело или сберегло имущество без установленных законом или сделкой оснований за счет другого лица. В данном случае этим другим лицом, имущество которого было приобретено без оснований, является Российская Федерация, а не Федеральная налоговая служба, которая предоставила это имущество в виде налогового вычета в нарушение требований НК РФ. Федеральная налоговая служба РФ в данном случае являлась лишь уполномоченным государством органом, принимающим решение о предоставлении налогового вычета. Таким образом, ситуацию нельзя было решить в опоре на гражданско-правовой институт неосновательного обогащения. Одновременно, как указал сам суд, ситуацию нельзя решить никаким иным способом. Представляется, что именно эти факты с учетом правовых позиций, сформулированных Конституционным Судом РФ ранее, потребовал рассматривать институт неосновательного обогащения в конституционно-правовом смысле.

С учетом всего отмеченного и в контексте задач данной статьи можно сделать вывод, что гражданско-правовая форма – институт неосновательного обогащения – под влиянием ситуации так или иначе связанной с налогово-правовым отношением перенесена на конституционно-правовой уровень. И теперь институт неосновательного обогащения является регулятором гомеостатических отношений, составляющих предмет конституционного права. В этом, собственно, и проявляется, хотя и опосредованно, связь налогового и гражданского права. **Благодаря налоговой ситуации (около налогового правоотношения), которую нельзя было разрешить иным путем, кроме как через гражданско-правовую форму, Конституционный Суд РФ «наполнил» эту правовую форму конституционно-правовым содержанием.** При этом суд подчеркнул, что использование института неосновательного обогащения не исключается «за пределами гражданско-правовой сферы», хотя в этом случае «оно должно соотноситься с особенностями налоговых отношений» (п. 2.1 Постановления) [18]. В зарубежной правоприменительной практике институт неосновательного обогащения также широко используется за пределами гражданско-правовой сферы.

Возможность и необходимость все более заметного использования институтов частного права в праве публичном, и, отсюда, тенденция к возникновению все большего числа межотраслевых правовых институтов в современных условиях объективно предпослана. Дело в том, что жесткое разделение права на частное и публичное, существующая в отечественной доктрине права, не позволяет, как оказывается, всегда адекватно решать публично-правовые проблемы только исходя из установок публичного права. Для разрешения возникающих проблем требуются гибкие формы, содержащиеся в частном праве. Исток такого понимания проблемы таится в новом государственном управлении (new public management), которое сформировалось в 90-х годах 20 века, проявилось в Европе и нуждается в мотивации, присущей частному предпринимательству и более гибких и эффективных средствах управления [19].

Учитывая тот факт, что конституционно-правовые отношения находят свою конкретизацию в отраслевом законодательстве, становится очевидно, что сегодня перед законодателем стоит задача конкретизации данного института в финансовом праве, а возможно – земельном и семейном. (Однако, такая конкретизация может и не понадобиться, если, как справедливо отметил КС РФ в вышеназванном Постановлении, ситуация с незаконным предоставлением налогового вычета будет решена законодателем в рамках законодательства о налогах. сборах и стразовых взносах). Нельзя отрицать и тот факт, что может потребовать некоторых изменений и гражданско-правовой институт неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ). По крайней мере, требует некоторой конкретизации положение об основаниях возникновения гражданско-правового института неосновательного обогащения. Конкретно, возникает вопрос: являются ли основанием его возникновения только лишь отсутствие гражданско-правовых оснований, установленных законом или иными правовыми актами, или же такими основаниями могут быть любые имущественные основания, то есть основания любой отраслевой принадлежности, установленные законом или иными правовыми актами [20]. Этот вопрос возник в последнее время в связи со все более частым стремлением использовать этот институт под публично-правовые основания. Представляется, что этот вопрос будет сохранять свою актуальность до тех пор, пока он не будет решен в отраслевом законодательстве.

ISSN 2542-1514 (Print)

5. Выводы

В целом, подводя итог всем вышеперечисленным примерам, можно предположить, что в гражданско-правовых ситуациях, осложненных налоговой составляющей, надо ориентироваться на правоприменительную парадигму. Ее суть состоит в следующем: правоприменитель, квалифицируя гражданское правоотношение (ситуацию), осложненное налоговым элементом, при его толковании и квалификации должен исходить из первичности анализа законодательства о налогах, сборах и страховых взносах, в системе с гражданским законодательством и гражданско-правовой теорией.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: автореф. дис. … канд. юрид. наук / Н.Н. Волкова. – М., 2008. – 22 с.

2. Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность / М.В. Карасева // Государство и право. – 2013. – № 7. – С. 36–45.

3. Петрова Г.В. Общая теория налогового права / Г.В. Петрова. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2004. – 224 с.

4. Челышев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей / М.Ю. Челышев. – М.: Статут, 2014. – 22 с.

5. Rosmarin R. Prawo podatkowe a prawo priwatne w swetle wykladne prawa / R. Rosmarin. – Lwow: Towarzystwo Naukowe, 1939.

6. Карасева М.В. Постановление КС РФ от 24 марта 2017 № 9-П в «зеркале» налогового права / М.В. Карасева // Журнал конституционного правосудия. – 2018. – № 1. – С. 14–17.

7. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения / А.А. Рябов. – М.: Норма: Инфра-М, 2014. – 224 с.

8. Смолицкая Е.Е. Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве / Е.Е. Смолицкая; под ред. М.В. Карасевой. – М.: Проспект, 2018. – 174 с.

9. Багаев В. «Цивилизованный развод» налогового и гражданского права / В. Багаев // На конференции в СПбГУ вернулись к экономическим основам налогов. Zakon.ru. Первая социальная сеть для юристов. 30.11.2013. URL: https://zakon.ru/blog/2013/11/30/civilizovannyj_razvod_nalogovogo_i_grazhdanskogo_prava__na_konferencii_v_spbgu_vernulis_k_ekonomiche.

10. Карасева М.В. Налогово-правовая терминология в контексте гражданского законодательства России и Чехии / М.В. Карасева, Р. Богач // Вестник ВГУ. Серия Право. – 2015. – № 2. – С. 68–74.

11. Карасева (Сенцова) М.В. Значение Постановлений КС РФ 2009.для развития теории налогового права / М.В. Карасева (Сенцова) // Налоговое право в рнешениях Конституционного Суда РФ 2009 года. Ежегодник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2011. – С. 58–59.

12. Gassner W. Interpretation und Anwerndung der Steuergesetze / W. Gassner. – Wien: Orac, 1972. – XLII. – 142 s.

13. Красюков А.В. Неосновательное обогащение в механизме косвенного налогообложения / А.В. Красюков // Финансовое право. – 2013. – № 6. – С. 30–33.

14. Карасева М.В. Налоговое и гражданское право: альтернативы, выравнивания, трансформации / М.В. Карасева // Российский журнал правовых исследований. – 2017. – № 12. – С. 35–42.

15. Брук Б.Я. Неосновательное обогащение как расход для целей налога на прибыль: возобладал экономический подход / Б.Я. Брук // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2015. – № 11. – С. 8–12.

16. Бартошек М. Римское право. Понятие, термины, определения / М. Бартошек. – М.: Юридическая литература, 1989. – 448 с.

17. Михайлов В.С. К вопросу о допустимости возмещения расходов, понесенных независимо от факта причинения вреда / В.С. Михайлов // Закон. – 2019. – № 3. – С. 67, 79.

18. Tokawski W. Unjust Enrichment in Tax Cases judged by Court of Justice / W. Tokawski, K. Lasinski-Sulecki // Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной (Problems of application of tax law in Central and Eastern European countries) / под ред. А.Н. Костюкова. – Омск: Изд-во Ом. гос. ун-та, 2013. – С. 265–273.

19. Пакальнишкис В. Теоретические вопросы взаимодействия частного и публичного права / В. Пакальнишкис // Современные проблемы публичного права. Россия-Литва. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2007. – С. 14–15.

20. Кархалев Д.Н. Охранительное гражданское правоотношение / Д.Н. Кархалев. – М.: Статут, 2009. – 332 с.

REFERENCES

1. Volkova N. N. *Reception of civil law norms in tax legislation*. Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2008. 22 p. (In Russ.).

2. Karaseva M. V. Civil law determination of tax law: concept and essential conditionality. *Gosudarstvo i pravo = State and law*, 2013, no. 7, pp. 36–45. (In Russ.).

3. Petrova G. V. *General theory of tax law*. Moscow, FBK-Press Publ., 2004. 224 p. (In Russ.).

4. Chelyshev M.Yu. *Interaction of civil and tax law in regulating relations with the participation of entrepreneurs*. Moscow, Statut Publ., 2014. 158 p. (In Russ.).

5. Rosmarin S. *Prawo podatkowe a prawo priwatne w swetle wykladne prawa*. Lwow, Towarzystwo Naukowe, 1939. 308 s. (In Polish).

6. Karaseva M. V. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 24, 2017 No. 9-P in the "mirror" of tax law. *Zhurnal konstitutsionnogo pravosudiya = Journal of constitutional justice*, 2018, no. 1, pp. 14–17. (In Russ.).

7. Ryabov A. A. *Influence of civil law on tax relations*. Moscow. Norma, Infra-M Publ., 2014. 224 p. (In Russ.).

8. Smolitskaya E. E. *Civil law institutions, concepts and terms in tax law*. Moscow, Prospect Publ., 2018. 174 p. (In Russ.).

9. Bagayev V. *"Civilized divorce" of tax and civil law*. Zakon.ru. The first social network for lawyers. https://zakon.ru/blog/2013/11/30/civilizovannyj_razvod_nalogovogo_i_grazhdanskogo_prava__na_konferencii_v_spbgu_vernulis_k_ekonomiche (In Russ.).

10. Karaseva M. V., Bogach R. Tax and legal terminology in the context of civil legislation in Russia and the Czech Republic. *Vestnik VGU. Seriya Pravo = Proceedings of Voronezh State University. Series: Law*, 2015, no. 2, pp. 68–74. (In Russ.).

11. Karaseva (Sentsova) M. V. Significance of the decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation in 2009 for the development of the theory of tax law, in: Pepelyaev S.G. (ed.). *Tax law in the decisions of the constitutional Court of the Russian Federation in 2009*. Moscow, 2011. P. 58–59. (In Russ.).

12. Gassner W. *Interpretation und Anwerndung der Steuergesetze [Interpretation and appreciation of tax laws]. Wien*, Orac, 1972. XLII, 142 S. (In Germ.).

13. Krasyukov A.V. Unjustified enrichment in the mechanism of indirect taxation. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2013, no. 6, pp. 30–33. (In Russ.).

14. Karaseva M. V. Tax and civil law: alternatives, alignments, transformations. *Rossiiskii zhurnal pravovykh issledovanii = Russian journal of legal research*, 2017, no. 12, pp. 35–42. (In Russ.).

15. Brook B.Ya. Unjust enrichment as an expense for profit tax purposes: the economic approach prevailed. *Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossiiskaya Federatsiya = Bulletin of economic justice of the Russian Federation*, 2015, no. 11, pp. 8–12 (In Russ.).

16. Bartoshek M., *Roman law. Concept, terms, definitions.* Moscow, Jurid. Lit, 1989. 448 p. (In Russ.).

17. Mikhailov V. S. On the question of the admissibility of reimbursement of expenses incurred regardless of the fact of causing harm. *Zakon = Law*, 2019, no. 3, pp. 67-79. (In Russ.).

18. Tokawski W., Lasinski-Sulecki K. *Unjust enrichment In Tax Cases judged by Court of Justice*, in: Kostyukov A.N. (ed.). *Problems of application of tax law in Central and Eastern European countries*. Omsk, Omsk State University Publ., 2013. P. 265–273.

19. Pakalnishkis V. *Theoretical issues of interaction between private and public law*, in: Karaseva M.V. (ed.). Contemporary problems of public law. Russia-Lithuania. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2007. P. 14-15. (In Russ.).

20. Karkhalev D. N. *Protective civil relationship*. Moscow, Statut Publ., 2009. 332 p.

ISSN 2542-1514 (Print)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Сенцова (Карасева) Марина Валентиновна – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный работник высшей школы России, заведующая кафедрой финансового права
Воронежский государственный университет
394006, Россия, г. Воронеж, Университетская пл., 1
e-mail: mvsentsova@gmail.com
SPIN-код: 9679-4429; AuthorID: 337945

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Сенцова (Карасева) М.В. Гражданское и налоговое право: vice versa / М.В. Карасева (Сенцова) // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 1. – С. 65–74. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(1).65-74.

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Marina V. Sentsova (Karaseva) – Doctor of Law, Professor, Honoured Worker of Higher School of Russia; Head, Department of Financial Law
Voronezh State University
1, Universitetskaya pl., Voronezh, 394006, Russia
e-mail: mvsentsova@gmail.com
RSCI SPIN-code: 9679-4429; AuthorID: 337945

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Sentsova (Karaseva) M.V. Civil and tax law: vice versa. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 1, pp. 65–74. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(1).65-74. (In Russ.).