Санкт-Петербургский государственный университет

**ЛЕСИНА Татьяна Борисовна**

**Выпускная квалификационная работа**

**Применение гражданско-правовых инструментов в целях**

**возмещения налоговых потерь публичного субъекта**

Магистратура

Направление 40.04.01 Юриспруденция

Основная образовательная программа ВМ.5528. Налоговое право

Научный руководитель:

Доцент кафедры административного и финансового права, кандидат юридических наук,

Кустова Маргарита Валерьевна

Рецензент:

Судья Арбитражного суда Северо-Западного округа, кандидат юридических наук,

Лущаев Сергей Владиславович

Санкт-Петербург

2021

**Оглавление**

[Введение 2](#_Toc71759266)

[Глава 1. Пределы применения гражданско-правовых инструментов в целях возмещения налоговых потерь публичного субъекта. 4](#_Toc71759267)

[§1. Роль гражданско-правовых инструментов защиты фискальных интересов в условиях автономии налогового права. 4](#_Toc71759268)

[§2. Применение гражданско-правовых инструментов защиты фискальных интересов при исчерпании административных налоговых процедур. 11](#_Toc71759269)

[§3. Применение гражданско-правовых инструментов защиты фискальных интересов при возмещении налоговой задолженности за счет третьих лиц. 26](#_Toc71759270)

[Глава 2. Проблемы применения гражданско-правовых инструментов при возмещении налоговых потерь публичного субъекта за счет третьих лиц. 31](#_Toc71759271)

[§1. Проблемы возмещения налоговой задолженности за счет третьих лиц в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ. 31](#_Toc71759272)

[§2. Проблемы возмещения вреда, причиненного налоговым преступлением. 48](#_Toc71759273)

[Заключение 68](#_Toc71759274)

[Список использованной литературы и источников 74](#_Toc71759275)

## **Введение**

Предметом представленной выпускной квалификационной работы является рассмотрение проблем, связанных с вопросами применения гражданско-правовых инструментов в целях возмещения налоговых потерь публичного субъекта.

Основное внимание уделяется наиболее дискуссионным проблемам, связанным, в том числе, с применением институтов гражданского права в целях взыскания налогов с третьих лиц в соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, налоговой задолженности, образовавшейся в результате необоснованного предоставления физическим лицам вычетов по налогу на доходы физических лиц, в порядке заявления кондикционных требований, а также с выявлением пределов полномочий налоговых органов в части предъявления в рамках уголовного судопроизводства гражданского иска к физическим лицам о взыскании ущерба в размере налоговой задолженности организации-налогоплательщика.

Цель настоящей работы заключается в выявлении допустимых пределов использования гражданско-правовых инструментов налоговыми органами при возмещении налоговых потерь публичного субъекта. Задачами выпускной квалификационной работы являются изучение доктрины, анализ судебной практики по теме научного исследования, а также систематизация полученной информации и формирование вывода.

Актуальность темы обусловлена отсутствием единого подхода среди правоведов и на практике к решению указанных вопросов, подтверждением Конституционным Судом РФ конституционной допустимости использования налоговыми органами гражданско-правовых инструментов, а также дискуссиями относительно предлагаемых позиций в доктрине, противоречивой судебной практикой.

Основными источниками, используемыми для раскрытия темы выпускной квалификационной работы, являются Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – «Налоговый кодекс РФ» или «НК РФ»), Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – «Гражданский кодекс» или «ГК РФ»), Постановления и Определения Конституционного суда Российской Федерации (далее – «Конституционный Суд РФ» или «КС РФ»), решения Верховного суда Российской Федерации (далее – «Верховный Суд РФ» или «ВС РФ»), работы исследователей по указанной теме, в частности, А.А. Рябова, М.В. Кустовой, С.В. Овсянникова, С.Г. Пепеляева, А.А. Артюха, К.А. Сасова, М.В. Карасевой и др.

В работе используется широкий комплекс методов научного познания. Особое значение имеет исследование действующего законодательства и судебной практики в сфере налогообложения (включая вопросы привлечения к уголовной ответственности за преступления в налоговой сфере) с использованием функционального, системного, формально-юридического и сравнительно-правового методов, что позволило выработать обобщённое систематизированное представление о принципах налогового права, а также выделить механизмы их реализации во взаимосвязи с инструментами гражданского права.

## **Глава 1. Пределы применения гражданско-правовых инструментов в целях возмещения налоговых потерь публичного субъекта.**

## **§1. Роль гражданско-правовых инструментов защиты фискальных интересов в условиях автономии налогового права.**

В условиях усложнения экономических отношений, появления новых правовых явлений возникают риски нарушения имущественных прав и законных интересов сторон. При этом достижение цели соблюдения баланса публичных и частных интересов должно осуществляться путем принятия четкого и понятного налогового законодательства. На данном этапе развития налогового права обострилась проблема, связанная с определением допустимых пределов применения гражданско-правовых механизмов налоговыми органами в целях обеспечения поступления денежных средств в бюджетную систему РФ.

Проблема возникает вследствие межотраслевого взаимодействия, порождающего необходимость поиска баланса публичных и частных интересов, что, следует отметить, актуально и в зарубежных правопорядках.

По вопросу соотношения институтов налогового и гражданского права, использования гражданско-правовых конструкций в налоговом праве (применении отдельных норм, категорий и целых институтов, в том числе, при реализации налоговыми органами публичного интереса при взыскании налоговой задолженности) существуют различные точки зрения. Некоторые авторы полагают, что гражданско-правовые понятия необходимо толковать в строгом соответствии с Гражданским кодексом РФ, другие - что институты имеют межотраслевой характер и подлежат применению как в гражданском, так и налоговом праве или их толкование необходимо ограничивать в определенных пределах с учетом специфики правоотношений.

В частности, А.А. Иванов не поддерживает идею трансформации гражданско-правовых инструментов в рамках налогового права[[1]](#footnote-1). Автор полагает, что указанные конструкции необходимо использовать в том понимании, каким его наделяет именно гражданское право. Однако наличествуют и иные точки зрения. А.А. Рябов с ссылкой на мнения некоторых авторов указывает, что в доктрине можно выделить несколько подходов относительно понимания взаимодействия гражданского и налогового права, в том числе[[2]](#footnote-2):

1. С точки зрения М.В. Кустовой, гражданско-правовые термины необходимо ограничивать налоговым смыслом.
2. С.В. Овсянников придерживается мнения, что термины следует использовать в их гражданско-правовом понимании[[3]](#footnote-3), т.е. без искажения цивилистического значения.
3. Некоторые авторы полагают, что инструменты налогового права производны от гражданско-правовых.
4. Также существует точка зрения Д.В. Винницкого, согласно которой в налоговом праве допустимо использование гражданско-правовых инструментов без изменения их содержания в отсутствие конституционно оправданных причин, что связано с автономией налогового права.
5. М.В. Карасева ссылается на возможность использования терминов гражданского права в обусловленных законодательством пределах.

Действительно, рассматриваемая проблема не имеет однозначного решения в доктрине, однако, представляется, что в большинстве позиций авторов прослеживается идея о том, что даже в случае применения гражданско-правовых инструментов в налоговом праве, их природа изначально частно-правовая. Но является спорным решение вопроса о пределах применения гражданско-правовых механизмов в налоговых целях, согласно которому понятия гражданского права, применяемые в публичном праве, необходимо толковать в строго цивилистическом значении.

Важно отметить, что частно- и публично-правовые отношения имеют существенные различия. Безусловно, взаимосвязь гражданского и налогового права наличествует на сегодняшний день. В частности, на это указывал и Конституционный Суд РФ еще в Постановлении от 23 декабря 2009 г. № 20-П, отмечая, что налоговые обязательства являются прямым следствием деятельности участников правоотношений в экономической сфере. Т.е. лица изначально вступают в гражданские правоотношения, на которых базируются налоговые обязательства. Исходя из указанных положений можно сделать вывод, что реализация определенных налоговых норм ставится в зависимость от правового регулирования иных отраслей права[[4]](#footnote-4).

С одной стороны, как указывалось ранее, возникновение налоговых обязательств является следствием вступления в экономические отношения субъектами права, с другой стороны, налоговое право также оказывает влияние на то, в какой форме и на каких условиях лица будут вступать в гражданские правоотношения, строить экономические связи и т.п., оценивая, в том числе, налоговые последствия. Ведь на сегодняшний день также наличествует проблема налогового планирования.

При решении вопроса об использовании гражданско-правовых инструментов в налоговом праве необходимо учитывать специфику отраслей права. Налоговое право является публичной отраслью. Как указывает Конституционный Суд РФ[[5]](#footnote-5), реализация конституционной обязанности по уплате налогов сопровождается субординацией, властным подчинением. Более того, налоговые органы вправе в односторонне властном порядке обеспечивать администрирование и взыскивать задолженности с налогоплательщиков, для чего налоговое законодательство устанавливает ряд мер принудительного характера. В налоговых правоотношениях остро стоит вопрос защиты публичного интереса, что порождает бремя дополнительных ограничений для налогоплательщиков.

Гражданское право регулирует отношения, основывающиеся на равенстве сторон, и преследует при этом иные цели. Институты гражданского права не ориентированы на специфику налогового права. Таким образом, использование частно-правовых механизмов в налоговых целях имеет место в строго определенных случаях в дополнение к инструментам налогового права. Представляется верной позиция Д.А. Кустова, согласно которой нельзя рассматривать в качестве предпочтительного решения проблемы использование гражданских механизмов в налоговом праве без учета специфики последнего[[6]](#footnote-6).

Также верно отмечает М.В. Кустова, что не всегда нормы налогового права становятся последовательным продолжением регулирования в сфере гражданского права, следовательно, необходимо истолковывать положения гражданского права, принимая во внимание именно налоговые цели[[7]](#footnote-7). При использовании инструментов гражданского права необходимо исходить из буквального толкования норм налогового законодательства, не допуская произвольное применение дополнительных инструментов, в результате применения которых происходит вторжение в имущественную сферу субъекта.

Таким образом, отдельного внимания заслуживает рассмотрение вопроса о допустимости использования гражданско-правовых институтов в случае нарушения прав одной из сторон. Интересной представляется позиция В.В. Стрельникова[[8]](#footnote-8), согласно которой частно-правовые способы защиты нарушенного права порождают «аналогии» в налоговом законодательстве, в частности, пени, проценты за несвоевременный возврат налога. Автор указывает, что таким образом налоговое право обогащается, что позволяет обеспечить, в частности, надлежащую защиту субъектов правоотношений.

Представляется, что существует несколько способов использования гражданско-правовых инструментов. Во-первых, возможно прямое применение институтов гражданского права (например, путем отсылки к нормам гражданского законодательства). Во-вторых, возможна адаптация институтов гражданского права к налоговым отношениям путем их видоизменения с учетом специфики последних. Представляется, что в зависимости от ситуации допустимо применение обоих подходов, но лишь в случае, когда применение гражданско-правового инструмента не видоизменяет и не противоречит существу налоговых правоотношений.

Невозможно переоценить важность Налогового Кодекса РФ, но также принципиальное значение в связи с обозначенными тенденциями и целями приобретает судебная практика, в особенности Постановления и Определения Конституционного Суда РФ, решения Верховного Суда РФ.

В частности, в судебной практике формируются подходы к пониманию взаимозависимости для целей применения пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, применению срока исковой давности при взыскании суммы налоговой недоимки с третьих лиц в соответствии с гражданским законодательством РФ. Также Конституционный Суд РФ выразил неоднозначно воспринятую в доктрине позицию о допустимости взыскания суммы, изначально поступившей в установленный законом срок в бюджет РФ, но впоследствии возвращенной налогоплательщику налоговым органом в отсутствие к тому правовых оснований, путем предъявления кондикционного иска. Спорным остается в доктрине также позиция судов относительно допустимости заявления гражданского иска к физическому лицу с целью взыскания ущерба, причиненного налоговыми преступлением, в размере налоговой задолженности организации-налогоплательщика.

Одним из аргументов, обосновывающих необходимость введения дополнительных инструментов взыскания задолженности с налогоплательщика, может служить крайне неблагоприятная статистика взыскания задолженности в бюджетную систему РФ. К примеру, согласно данным ФНС России, совокупная задолженность на 1 января 2021 г. составляет примерно 1 829 млрд. руб., по сравнению с предыдущим годом сумма увеличилась на 100 млрд. руб., т.е. объемы являются колоссальными и задолженность имеет катастрофический объем[[9]](#footnote-9). Также следует обратиться к данным сайта ФССП РФ. Из общего количества оконченных и прекращенных исполнительных производств за 2020 г. фактическим исполнением было окончено лишь 58%[[10]](#footnote-10). Представленная статистика наглядно иллюстрирует обстоятельства, побуждающие к внедрению новых механизмов взыскания, и целью которых является обеспечение своевременного пополнения бюджетной системы РФ.

Однако новеллы должны отвечать конституционно-правовым требованиям, быть эффективными, не нарушать при этом законные права сторон налоговых правоотношений. Поиск конституционно-взвешенного подхода осложняется наличием публичного элемента в отношениях, императивного метода, неравенством сторон, что сказывается на дополнительном ограничении законных интересов налогоплательщика, чье конституционное право собственности ограничивается в интересах обеспечения жизнедеятельности государства – субъекта, в чьем ведении находится регламентация налоговых правоотношений. Именно на государство возлагается обязанность по поиску наиболее взвешенного подхода, позволяющего сохранить при этом баланс прав сторон.

Таким образом, признается автономия налогового права – публичной отрасли с существенной спецификой выстраиваемых отношений, в связи с чем законодатель устанавливает автономные публично-правовые способы защиты имущественных интересов государства и налогоплательщиков.

В то же время в судебной практике и отчасти в законодательстве появляются подходы, связанные с допустимостью в определенных пределах применять гражданско-правовые инструменты в целях защиты имущественных интересов публичного субъекта. Обращение к указанным инструментам имеет место в строго очерченных ситуациях. Прежде всего, когда исчерпаны административные налоговые процедуры взыскания, но фискальный интерес государства остается без защиты, а также ввиду нарастания злоупотреблений и усложнения системы экономических отношений налоговая задолженность в некоторых ситуациях возмещается за счет третьих лиц.

## **§2. Применение гражданско-правовых инструментов защиты фискальных интересов при исчерпании административных налоговых процедур.**

Одним из условий применения гражданско-правовых инструментов является исчерпание административных контрольных и юрисдикционных процедур, предусмотренных налоговым законодательством. Объективная правовая оценка обозначенного подхода невозможна без учета ее места в системном восприятии норм Налогового Кодекса РФ и позиций Конституционного Суда РФ.

Так, в 2017 году Конституционный Суд РФ вынес Постановление[[11]](#footnote-11), в соответствии с которым при определенных обстоятельствах допустил в случае выявления факта получения налогоплательщиком имущественного налогового вычета при отсутствии на то законных оснований и при исчерпании возможности изъятия сумм налога в рамках налоговых процедур, право налогового органа на обращение в суд с требованием о взыскании выявленной задолженности по налогу на доходы физических лиц на основании ст. 1102 ГК РФ. Таким образом, речь идет о ситуации, когда физическое лицо по решению налогового органа получило налоговый вычет в отсутствие законных оснований для его предоставления.

Ответ на вопрос о том, насколько конституционно-взвешенным является предложенный Конституционным Судом РФ подход, является неоднозначным. С одной стороны, между гражданско-правовым и налоговым обязательствами наличествуют сходства, в частности, обязательственная форма, а «взаимосвязь гражданского и налогового права – это общепризнанный научный факт, проверенный практикой»[[12]](#footnote-12). Обязательство состоит в том, что отношения возникают между конкретными индивидуально-определёнными субъектами, которых можно обозначить как должник и кредитор. Также это обязательство выражается в уплате денежной суммы (в передаче имущества), что говорит об имущественном характере отношений. Но при этом основания возникновения и природа налоговых и гражданско-правовых обязательств различается.

Налоговое обязательство является публичным. По общему правилу, применение гражданско-правовых инструментов к налоговым отношениям недопустимо. Однако взаимосвязь налогового и гражданского права, зачастую, даёт основания либо с учетом прямой отсылки налогового закона, либо на основании истолкования его положений применять гражданско-правовые нормы в тех случаях, когда это не противоречит публично-правовой природе. Но такая грань непротиворечия публично-правовой природе тонкая и подвижная.

С экономической точки зрения возможность изъятия налога обусловлена наличием экономического основания. Обязанность по уплате налога на доходы физических лиц возникает не в результате просто существования гражданских правоотношений, а в связи с формированием у лица определённого имущественного приращения, экономической выгоды.

В целях уплаты налога необходимо определить налоговую базу, которая формируется в течение налогового периода. Налогом облагается сумма, которая остается у налогоплательщика с учетом документально подтвержденных расходов, понесенных в связи с извлечением дохода. Иногда вычет, как инструмент расчета налоговой базы, предусмотренный главой 23 НК РФ, может использоваться для льготирования определенных категорий граждан. Налоговый вычет влияет на размер формируемой налоговой базы, т.е., если имущественный налоговый вычет предоставлен необоснованно (ошибочно), это влечет занижение налоговой базы и, как следствие, уменьшение суммы налога, подлежащей уплате в казну. Таким образом, наличествует некая сумма, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, поступление которой в казну стремится обеспечить публичный субъект.

Конституционный Суд РФ[[13]](#footnote-13) признал возможность публичного субъекта обратиться с гражданским иском о неосновательном обогащении к налогоплательщику при наличии определенных условиях. Во-первых, в случае отсутствия иных способов защиты фискальных интересов государства (когда возможности взыскания суммы в рамках процедур, предусмотренных налоговым законом, были исчерпаны), во-вторых, при соблюдении установленных временных рамок сроком в три года с момента принятия ошибочного решения о предоставлении имущественного налогового вычета в случае допущения ошибки самим налоговым органом. Однако если ошибочное предоставление налогового вычета обусловлено противоправными действиями налогоплательщика, в течение трех лет с момента, когда налоговый орган узнал или должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления имущественного налогового вычета.

Также Конституционный Суд РФ указал, что исключается применение в отношении налогоплательщика, с которого взысканы денежные средства, полученные им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета, других негативных последствий, за исключением случаев, когда налоговая задолженность образовалась в результате противоправных действий физического лица-налогоплательщика, и «не иначе как в рамках системы мер государственного принуждения, предусмотренных законодательством о налогах и сборах» [[14]](#footnote-14).

При толковании позиции Конституционного Суда РФ возникла проблема квалификации суммы, изначально поступившей в установленный законом срок в бюджет РФ, но впоследствии оказавшейся в распоряжении налогоплательщика без законного на то основания. Неопределенность законодательного регулирования в указанной сфере порождает дискуссии, связанные с объемом понятия налоговой недоимки: необходимо ли рассматривать упомянутую сумму как недоимку либо выводить из-под указанного термина. Отсутствие определенности в данном вопросе порождает дискуссии относительно правовых последствий получения налогоплательщиками упомянутых сумм, которые связаны с возможностью возложения на них дополнительных имущественных издержек.

В этой связи возникает вопрос о практической значимости разграничения понятия суммы, ошибочно возвращенной налогоплательщику, и недоимки с позиций допустимости взыскания первой в соответствии с процедурами, установленными Гражданским кодексом РФ. Возможна такая постановка проблемы, в соответствии с которой за рамками процедур, установленных законодательством о налогах и сборах, допускается взыскание именно суммы, ошибочно возвращенной налогоплательщику при предоставлении вычета в отсутствие законных оснований, которая не должна рассматриваться в качестве недоимки. При ином понимании следует признать, что применение норм Гражданского кодекса РФ допускается при взыскании не особого вида «задолженности» как излишне возвращенный налог, а именно на взыскание недоимки.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ недоимкой признается сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Далее по тексту главы внимание будет акцентироваться на понятии недоимки именно применительно к налогам.

Приведенная выше норма позволяет выделить несколько признаков для квалификации суммы как недоимки. Во-первых, это сумма, не поступившая бюджетную систему РФ в установленный срок. Таким образом, у налогоплательщика в распоряжении находится определенная имущественная масса, которая должна поступить в денежной форме на основаниях, установленных законом, в соответствующий бюджет РФ. Во-вторых, следует отметить, что в ст.11 НК РФ речь идет о сумме, не уплаченной «в установленный законодательством о налогах и сборах срок». Подразумевается наступление срока по уплате налога, являющегося существенным и необходимым элементом последнего.

Обращаясь к анализу рассматриваемого Постановления Конституционного Суда РФ[[15]](#footnote-15), следует отметить, что Суд не признает денежные средства, полученные вследствие неправомерно предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доход физических лиц, налоговой недоимкой «в буквальном смысле», объясняя это тем, что, в случае признания указанной суммы «недоимкой» правовым последствием будет являться начисление пени.

Относительно пени следует отметить, что их природа была исследована в Постановлении Конституционного Суда РФ еще в 1996 году[[16]](#footnote-16). Конституционный Суд РФ отмечает, что пеня рассматривается в качестве «компенсации потерь казны в связи с несвоевременным исполнением налогового обязательства». Иначе говоря, речь идет о потерях казны, образовавшихся в результате недополучения налоговых сумм в установленный законом срок именно в случае задержки по уплате налога, т.е. о невнесенном в срок налога (недоимки). Однако, представляется, не следует, во-первых, толковать понятие недоимки слишком узко, так как обстоятельства, сопутствующие ее образованию, могут различаться, и, во-вторых, выводить рассматриваемую сумму из-под понятия недоимки именно в целях неначисления пени.

В отношении понятия недоимки А.А. Артюх указывает, что суды на практике допускают возможность квалификации ошибочно предоставленного налогового имущественного вычета в качестве недоимки при расширительном толковании нормы[[17]](#footnote-17). В то же время, действительно, ст.75 НК РФ не позволяет избежать начисления пени в ситуации, рассматриваемой Конституционным Судом РФ.

В распоряжении налогоплательщика может оказаться сумма, ошибочно предоставленная в качестве имущественного налогового вычета, как в результате действий налогоплательщика, так и в результате принятия соответствующего решения налоговым органом. При любых обстоятельствах в случае обнаружения неправильно исчисленного налога образуется некая сумма, не поступившая в бюджетную систему РФ в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Оценивая представленные доводы, возникает вопрос, будет ли меняться решение о наличии или отсутствии обязанности налогоплательщика компенсировать потери государственной казны и порядке ее исполнения в зависимости от квалификации суммы в качестве недоимки и можно ли ее таковой признать.

В отдельных случаях суды используют рассматриваемую позицию Конституционного Суда РФ в качестве опоры для вывода о том, что рассматриваемая сумма не признается недоимкой, т.к. налогоплательщики не должны нести дополнительное бремя имущественных потерь вследствие ошибок, допущенных налоговыми органами в виде пени[[18]](#footnote-18). В то же время, представляется, что следовало бы более подробно рассмотреть вопрос относительно допустимости неначисления пени на сумму ошибочно возвращенного налога с позиций ст.75 НК РФ.

В ст. 75 НК РФ перечислены исключения, предусматривающие случаи неначисления пеней на недоимку в определенных ситуациях. В свою очередь, согласно п. 8 ст. 75 НК РФ, налогоплательщик не понесет дополнительные имущественные потери в виде начисленных пени на сумму недоимки, образовавшейся в связи с выполнением налогоплательщиком определенных письменных разъяснений, которые предоставляются по вопросу о порядке исчисления, уплаты налога и могут быть даны ему либо неопределенному кругу лиц. Подобные разъяснения предоставляют налоговые или другие уполномоченные органы государственной власти.

Таким образом, налицо ситуация, в которой налогоплательщик действует добросовестно, полагаясь на письменные разъяснения уполномоченных органов. При возникновении недоимки в указанном случае пени не начисляются, при том, что, во-первых, образование недоимки не связано с неправомерным поведением налогоплательщика, во-вторых, наличествуют имущественные потери для государства в виде недопоступления в бюджет необходимой суммы налога. Если последовательно применять позицию Конституционного Суда РФ, то можно сделать вывод о том, что и сумму, образовавшуюся на стороне налогоплательщика в результате неправомерно предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доход физических лиц, следует признать недоимкой, но также предусмотреть исключение из правила о начислении и неначислении пени при установлении обстоятельств, перечисленных в постановлении Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П, свидетельствующих о добросовестности налогоплательщика.

Следует отметить, что изначально налогоплательщик имеет право на применение налогового вычета, однако в случае обнаружения суммы, находящейся у него на незаконных основаниях, появляется обязанность денежную сумму вернуть, будь то излишне возмещенный налог или сумма, образовавшаяся в результате ошибочного предоставления налогового вычета. Аналогично и Л. Чулкова указывает, что ошибочно предоставленный налогоплательщику налоговый вычет влечет занижение налоговой базы, образование имущественных потерь бюджета, следовательно, требуется изъять в бюджетную систему РФ суммы задолженности, причитающихся государству в виде НДФЛ[[19]](#footnote-19). Таким образом, у налогоплательщика наличествует обязанность вернуть указанную сумму как часть налога.

А.А. Артюх верно утверждает, что оснований для вывода о том, что неуплаченный НДФЛ в виде ошибочно предоставленного налогового имущественного вычета не квалифицируется в качестве недоимки нет, иначе «любое уменьшение налоговой обязанности, ошибочно подтвержденное по итогам камерального контроля, можно было бы выводить из-под понятия недоимки» [[20]](#footnote-20). При этом и налоговое законодательство в п.8 ст.101 НК РФ, и судебная практика свидетельствуют об обратном. В частности, при заявлении административного иска налоговые органы заявляют требования о взыскании недоимки с налогоплательщиков, образовавшейся в результате необоснованно полученного ими имущественного налогового вычета[[21]](#footnote-21).

Также С.В. Разгулин придерживается мнения о том, что отказ в признании рассматриваемой суммы в качестве недоимки связан со «стремлением избежать соблюдения порядка взыскания, установленного Налоговым кодексом РФ»[[22]](#footnote-22).

Конституционный Суд РФ указанным решением породил ряд дополнительных вопросов, вызвав дискуссии и споры в доктрине. Налоговый кодекс РФ устанавливает баланс прав и интересов сторон, механизмы Гражданского кодекса РФ не должны использоваться с целью обхода закона, также недопустимо искусственное затягивание административных процедур налогоплательщиками в целях избежания уплаты налогов. Безусловно, без весомых и конституционно-правовых оснований применять гражданско-правовые институты недопустимо, так как Налоговый кодекс РФ предусматривает достаточное количество механизмов для налоговых органов, позволяющих взыскивать недоимку с налогоплательщиков. Также недопустимо нивелирование гарантий, установленных налоговым законодательством.

Неправильно было бы говорить, что восполнение пробелов в налоговом праве невозможно вовсе, однако необходимо такой пробел установить. Вследствие дискуссионности поставленной проблемы, представляется необходимым рассмотреть ее с точки зрения нескольких позиций.

Первый момент, на котором стоит акцентировать внимание – выведение Конституционным Судом РФ понятия задолженности, образовавшейся в результате излишне предоставленного налогового вычета, из-под понятия недоимки в целях неначисления пени. Следующее обстоятельство заключается в том, что механизм взыскания налоговой задолженности в Налоговом кодексе РФ наличествует, однако другой вопрос, насколько предусмотренные налоговые процедуры являются эффективными.

Действительно, как неоднократно отмечал Конституционный Суд РФ, важно соблюдение принципа определенности в налоговом праве, т.к. речь идет об ограничении права собственности лица. В случае, когда процедуры, установленные Налоговым кодексом РФ, исчерпаны и налоговые органы не могут взыскать сумму, у налогоплательщика наличествуют основания добросовестно полагаться на то, что он выполнил обязанность надлежащим образом и имеет полное право распоряжаться полученной суммой по своему усмотрению. Допущение же использования гражданско-правовых инструментов в то время, когда в Налоговом кодекс РФ ссылки на возможность их использования отсутствует, влияет на иные сферы жизни налогоплательщика, влечет несение непредвиденных расходов. Однако указанные рассуждения применимы в отношении добросовестного лица.

В то же время, можно говорить о том, что недопустимо «поощрение» недобросовестных действий налогоплательщиков путем игнорирования ситуаций, когда процедуры, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, невозможно применить вследствие недобросовестных действий обязанного субъекта.

Ссылаясь на Постановление Конституционного Суда РФ, суды зачастую взыскивают в пользу налоговых органов неосновательное обогащение без оценки обстоятельств дела относительно исчерпания налоговых процедур, предусмотренных НК РФ[[23]](#footnote-23). К примеру, суд приходит к выводу о том, что при отсутствии правовых оснований для получения налогового вычета с налогоплательщика подлежит взыскание неосновательное обогащение[[24]](#footnote-24), не оценивая при этом, является ли такая мера единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства.

Основной посыл, к которому приходят суды при анализе Постановления Конституционного Суда РФ, заключается в том, что сумма, образовавшаяся в результате предоставления имущественного налогового вычета без законных на то оснований подлежит уплате в бюджет вне зависимости от того, вследствие чьей ошибки он был предоставлен – налогового органа или налогоплательщика[[25]](#footnote-25). А также подчеркивают, что «данное право налоговых органов обусловлено отсутствием в Н[алоговом](consultantplus://offline/ref=23C697AD51EC7140B31F8A9C5F446DF5F1B3AD301E5559D6DBD9735C6D6AF3F371F533D71C502A20B7AA44DAE3q9NEQ) кодексе РФ каких-либо специальных правил, регулирующих основания и порядок взыскания денежных средств, неправомерно (ошибочно) выделенных налогоплательщику из бюджета в результате предоставления ему имущественного налогового вычета по НДФЛ»[[26]](#footnote-26).

Таким образом, суды игнорируют позицию Конституционного Суда РФ о возможности взыскания с налогоплательщика денежных средств вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц в порядке возврата неосновательного обогащения именно в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства. Вполне вероятно, что формулировки Конституционного Суда РФ порождают неоднозначное их толкование, в частности, в связи с размыванием понятия недоимки и указание на отсутствие специальных процедур по взысканию задолженности, возникшей в результате излишне предоставленного налогового вычета. Но, как указывалось ранее, представляется, что рассматриваемая сумма является недоимкой, следовательно, в целях изъятия упомянутой задолженности в казну, необходимо обращение к налоговым процедурам.

Также суды ссылаются на выводы Конституционного Суда РФ при анализе применения сроков исковой давности, указывая, что суд должен по собственной инициативе проверить соблюдение срока исковой давности, следовательно, положения п. 2 ст. 199 ГК РФ не применяются, где предусмотрено применение срока исковой давности только по заявлению стороны[[27]](#footnote-27).

В том числе, анализируется, вследствие чьих неправомерных действий ошибочно предоставляется имущественный налоговый вычет, однако именно в целях определения момента, с которого начинается исчисление срока исковой давности. В частности, если предоставление имущественного налогового вычета обусловлено ошибкой самого налогового органа, срок исковой давности подлежит исчислению с момента принятия первого решения о предоставлении налогового вычета[[28]](#footnote-28). Кроме того, суды указывают, что Налоговый кодекс РФ «не определяет конкретный порядок, сроки и правовые последствия отмены или изменения вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего налогового органа в части необоснованного предоставления налогового вычета»[[29]](#footnote-29).

Проблема заключается в том, что рассматриваемым Постановлением Конституционный Суд РФ размывает границы между налоговым и гражданским правом, а также порождает неопределенность относительно того, должен ли налоговый орган обосновывать невозможность применения инструментов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, в целях заявления гражданского иска о возврате неосновательного обогащения.

Следует отметить, что в рассматриваемом случае налогоплательщик действительно получает налоговый вычет без надлежащих правовых оснований. Тем самым наличествует непогашенная налоговая задолженность, возникшая именно в рамках налоговых правоотношений.

На основании изложенного, можно прийти к выводу, что некоторые суды, основываясь на позиции Конституционного Суда РФ, допустили использование налоговыми органами института неосновательного обогащения в качестве альтернативы без проведения анализа факта исчерпания административных налоговых процедур.

Безусловно, в рамках регулирования налоговых правоотношений необходимо обеспечивать реализацию публичного интереса, однако достижение указанной цели может осуществляться различными путями. Наиболее предпочтительным способом представляется оптимизация именно налоговых процедур в Налоговом кодексе РФ. Законодатель обладает дискрецией в части установления последовательных процедур в налоговом законодательстве в пределах имеющегося баланса публичного и частного интересов. Предлагаемый подход является гарантией соблюдения прав налогоплательщиков.

Представляется, в случае, когда законодатель не предусмотрел соответствующие процедуры, позволяющие продолжить разбирательство по вопросу необоснованного предоставления налогового вычета, следует исходить из предположения о том, что налоговый орган действовал надлежащим образом, на чье решение полагался добросовестный налогоплательщик, который, важно отметить, является физическим лицом – непрофессиональным участником налоговых правоотношений. Таким образом, решение в данном случае принимается публичным субъектом в односторонне властном порядке, что отличается от природы правоотношений, регулируемых гражданским правом, на которые рассчитаны, в том числе нормы о неосновательном обогащении.

В этой связи нельзя не согласиться с высказыванием Н.А. Шевелевой о том, что, несмотря на «универсальность цивилистических конструкций», проблема заключается в их применении к публичным правоотношениям, т.к. могут возникать «тупиковые» ситуации при обеспечении защиты прав граждан[[30]](#footnote-30).

Также, безусловно, возможны случаи нарастания злоупотреблений, когда налогоплательщик вводит в заблуждение налоговый орган, к примеру, путем предоставления недостоверной информации. Но и в указанной ситуации неоднозначным является вывод, согласно которому невозможно установить соответствующие обстоятельства в соответствии с процедурами, установленными Налоговым кодексом РФ. В частности, возможно рассмотрение вопроса о проведении выездной налоговой проверки, что является правомерным и установлено налоговым законодательством.

В рассматриваемом Постановлении Конституционный Суд РФ допустил взыскание с налогоплательщика задолженности, полученной им вследствие ошибочно предоставленного имущественного налогового вычета путем заявления кондикционных требований в случае, когда отсутствует объективная возможность обращения к административным контрольным и юрисдикционным процедурам, предусмотренным налоговым законодательством. В случае применения предлагаемого подхода возможна ситуация, когда суд в гражданско-правовом порядке будет подтверждать ошибочность решения налогового органа без обращения к процедурам, установленным Налоговым кодексом РФ, если осуществление последних невозможно по объективным причинам. Как указывает М.В. Кустова, «подход не позволяет обеспечить сопоставимость для налогоплательщика уровня гарантий защиты его прав в ситуациях, в которых он может оказаться в зависимости от собственной реакции на принятое налоговым органом решение»[[31]](#footnote-31). В частности, автор приводит в пример ситуацию, при которой налогоплательщик подает административную жалобу в вышестоящий налоговый орган на решение нижестоящего. В представленном случае гарантия, предусмотренная налоговым законодательством, не позволит вышестоящему налоговому органу принять решение, ухудшающее положение налогоплательщика и доначислить сумму налога. В то же время, ориентируясь на позицию Конституционного Суда РФ, в рассмотренном примере признается допустимым заявление гражданского иска о неосновательном обогащении вследствие объективной невозможности применения процедур, установленным в Налоговом кодексе РФ.

Таким образом, с одной стороны, предусмотренные налоговым законодательством административные контрольные и юрисдикционные процедуры не обеспечивают в полной мере возможность для защиты фискального интереса государства. С другой стороны, применение механизмов, не предусмотренных налоговым законодательством, создает риск нивелирования гарантий защиты прав налогоплательщиков, установленных Налоговым кодексом РФ. Конституционный Суд РФ в рассматриваемом Постановлении отмечает значимость процедур, установленных налоговым законодательством, однако, в то же время, строится «на замещении отсутствующих юрисдикционных процедур разрешения налогового конфликта судебными процедурами рассмотрения гражданско-правового спора»[[32]](#footnote-32), причиной чему является необходимость восполнения нормативной основы.

## **§3. Применение гражданско-правовых инструментов защиты фискальных интересов при возмещении налоговой задолженности за счет третьих лиц.**

Строгое следование налоговыми органами административным контрольным и юрисдикционным процедурам, установленным налоговым законодательством, обеспечивает ответственный и сбалансированный подход при взыскании суммы налоговой задолженности в бюджетную систему РФ.

Итак, налоговое право предусматривает специальные инструменты для восстановления имущественной сферы публичного субъекта, что исключает, по общему правилу, допустимость обращения к гражданско-правовым механизмам. Следовательно, возможность расширительного толкования в условиях действующей системы правового регулирования носит дискуссионный характер, т.к. любое дополнительное правомочие необходимо оценивать в системе конституционно-правового баланса.

Одним из основных аргументов в пользу допустимости применения подхода, согласно которому возможно применение гражданско-правовых механизмов в определенных случаях, является необходимость построения системы сдержек и противовесов, направленной на соблюдение конституционных принципов, а также обеспечивающей и способствующей добросовестному поведению участников правоотношений.

Как свидетельствует практика, могут возникать особые ситуации, при которых позволено применение гражданско-правовых механизмов, что признано допустимым Конституционным Судом РФ, и, как указывалось ранее, взыскание с налогоплательщика-физического лица задолженности, возникшей в результате излишне предоставленного налогового вычета с использованием инструмента неосновательного обогащения при условии соблюдения определенных требований[[33]](#footnote-33) (в т.ч. в результате исчерпания всех возможных налоговых процедур), свидетельствующих о невозможности восстановления имущественной сферы публичного субъекта.

Помимо использования гражданско-правовых механизмов в отношении налогоплательщика, по общему правилу, их предъявление в целях изъятия налоговой задолженности с третьих лиц также недопустимо. Участником налоговых правоотношений является налогоплательщик, вследствие чего, в первую очередь, требование о взыскании налоговой задолженности должно предъявляться к нему как к субъекту налоговых правоотношений, при том именно согласно процедурам, установленным налоговым законодательством, либо, к примеру, в связи с вхождением должника в рамки особой процедуры банкротства.

В рамках рассматриваемого вопроса следует отметить, что обязанность по уплате налога является самостоятельной, что означает необходимость ее исполнения за счет имущественной сферы налогоплательщика. В последнее время подходы законодателя в указанной части меняются. Так, допустимым признается исполнение налоговой обязанности в добровольном порядке третьими лицами (пп. 1, 8, 9 ст.45 НК РФ). Следовательно, возможно добровольное вступление третьих лиц в отношения по исполнению обязанности по уплате налога за налогоплательщика.

Изначально в налоговом праве не отрицалась возможность применения гражданско-правовых инструментов. Помимо прочего, допустимо также добровольное принятие налоговых обязательств наряду с налогоплательщиком. Способами защиты фискального интереса государства в широком смысле являются, в том числе, залог, поручительство, предоставление банковской гарантии. Указанные способы обеспечения обязательств выступают в качестве дополнительной гарантии для публичного субъекта (кредитора), позволяющей удовлетворить имущественный интерес за счет третьего лица, и имеют гражданско-правовую природу. Можно полагать, что предложенная налоговым законодателем группировка способов обеспечения обязательств аналогична главе 23 ГК РФ. Однако, учитывая специфику налогового права, законодатель закрепляет специальное регулирование, в частности, ограничивая круг субъектов, правомочных принимать на себя обязательство по уплате налога. Гарантом, к примеру, могут выступать именно специально уполномоченные банки.

Также специфика предусмотрена относительно возникновения залога. Так, в случае наложения налоговым органом ареста на имущество налогоплательщика, в отношении него устанавливается «автоматический» залог, что означает приобретение налоговым органом статуса залогового кредитора. Рассматриваемая ситуация предоставляет налоговому органу преимущество при удовлетворении требований в рамках процедуры банкротства.

Следовательно, к отношениям, возникающим в результате использования гражданско-правовых по своей природе способов обеспечения, применяются нормы гражданского законодательства по тем вопросам, которые не урегулированы налоговым законодательством, субсидиарно. Но, важно отметить, что для налоговых целей рассматриваемые способы обеспечения обязательств применяются в случаях, установленных именно налоговым законодательством.

В последнее время широкое распространение получает конструкция, допускающая принудительное взыскание налоговой задолженности за счет третьих лиц. Связано это с тем, что на сегодняшний день в результате развития экономических отношений для удовлетворения фискальных интересов государства недостаточно имущественной массы налогоплательщика. Так называемая «субсидиарность» берет свое начало в гражданском законодательстве, в связи с чем возникают вопросы о пределах ее применения в налоговом праве.

Также налоговое законодательство предусматривает солидарную ответственность. Если реорганизация направлена на сокрытие имущества и в результате ее проведения будет обнаружено, что долги числятся за одной компанией, но, в то же время, активы передаются другому лицу, Налоговый кодекс РФ устанавливает ряд механизмов взыскания долгов с третьих лиц. Таким образом, если в результате реорганизации происходит сокрытие активов и создается невозможность удовлетворения имущественных требований публичного субъекта за счет имущества организации, за которой числится долг, то вновь созданные юридические лица несут солидарную ответственность. Рассматриваемый подход применим, если будет установлена направленность на уклонение от уплаты налогов.

Помимо вышесказанного, налоговый орган реализует имущественный интерес в ходе процедур банкротства. В определенных ситуациях применению подлежит ФЗ от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», являющийся комплексным документом, который не представляется возможным отнести ни к налоговому, ни к гражданскому праву. Учитывая изложенное, налоговые органы применяют в том числе гражданско-правовые механизмы в соответствии с упомянутым законом при реализации имущественного интереса в процессе реализации процедур банкротства.

Представляется, что допустимо применять гражданско-правовые подходы в тех случаях, когда это не противоречит публично-правовой природе налоговых правоотношений. Так, в частности, положения ст. 45 НК РФ допускают взыскание в некоторых случаях суммы недоимки, числящейся за налогоплательщиком, с зависимых лиц. В рассматриваемой ситуации недоимка подлежит взысканию с третьего лица в связи с недобросовестной передачей активов в целях избежания уплаты налога, т.е. если в результате таких действий становится невозможным исполнение налоговой обязанности. В этой связи возникают вопросы, связанные с определением понятия зависимости, применимых сроков взыскания недоимки, а также иных процедур.

В контексте обозначенной темы также возникают вопросы относительно применения гражданско-правового инструментария – деликтного иска – налоговыми органами в целях возмещения вреда, причиненного налоговым преступлением. Упомянутый подход был признан допустимым при определенных ситуациях Конституционным Судом РФ[[34]](#footnote-34).

Таким образом, в рамках налоговых правоотношений видоизменяется принцип самостоятельного исполнения налоговой обязанности. При этом, указанный подход реализуется в части как добровольного исполнения налоговой обязанности, так и принудительного исполнения за счет третьих лиц, которое допускается законом и практикой. В настоящее время особые дискуссии возникают по вопросу допустимости применения гражданско-правовых механизмов в отношении третьих лиц в связи с применением положений пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ, а также возмещением вреда, причиненного налоговым преступлением.

## **Глава 2. Проблемы применения гражданско-правовых инструментов при возмещении налоговых потерь публичного субъекта за счет третьих лиц.**

## **§1. Проблемы возмещения налоговой задолженности за счет третьих лиц в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ.**

Как указывалось ранее, в системе налоговых правоотношений действует принцип самостоятельного исполнения налогового обязательства, включающий правовой аспект, означающий исполнение налоговой обязанности от имени налогоплательщика, организационный – обязанное лицо организует процесс исполнения (т.е. именно налогоплательщик как участник налоговых правоотношений должен обеспечить поступление денежных средств в бюджетную систему), и имущественный – исполнение обеспечивается за счет собственных средств налогоплательщика. Исключений указанное правило изначально не предусматривало, на что указывал, в том числе, Конституционный Суд РФ[[35]](#footnote-35).

Однако узкое понимание самостоятельности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиками со временем видоизменяется. Так, в 2016 году были внесены изменения в общую часть Налогового кодекса РФ, а именно в статью 45 НК РФ в пункт 1, предусмотревшие возможность уплаты налога третьим лицом.[[36]](#footnote-36) Таким образом, закон допустил исполнение обязанности третьим лицом в добровольном порядке. Помимо добровольного исполнения обязанности третьим лицом, ст.45 НК РФ содержит положения, согласно которым при определенных обстоятельствах возможно взыскание недоимки с третьего лица в принудительном порядке.

На первый взгляд, использование гражданско-правовых инструментов противоречит публично-правовой природе налоговых правоотношений, и возможность взыскания недоимки с третьих лиц выглядит неоднозначной, поскольку налоговое обязательство связывает только государство и конкретного налогоплательщика, но не третьих лиц. Однако по мере изменения и развития правоотношений, их усложнения, подходы к допустимости использования дополнительных инструментов взимания налоговой задолженности меняются, и их внедрение становится неизбежным.

Анализируя пп.2 п.2 ст.45 НК РФ, можно назвать несколько условий, необходимых для взыскания налоговой задолженности с третьего лица:

1. Зависимость в соответствии с гражданским законодательством, а также «иная» зависимость.

2. Факт передачи налогоплательщиком зависимому лицу имущества и/или денежных средств.

3. Причинно-следственная связь между передачей имущества (денежных средств) от налогоплательщика к зависимому лицу и обусловленная этим невозможность исполнения первым своих налоговых обязанностей

4. Подача иска в суд налоговым органом.

5. Установленный факт, что задолженность числится за налогоплательщиком дольше трех месяцев.

Инструмент, предусмотренный пп.2 п.2 ст.45 НК РФ, закрепляет возможность «снятия корпоративной вуали». Как указывает С.В. Овсянников, правоведы, осознавая принцип автономной ответственности организаций, который является одним из основополагающих принципов существования юридических лиц, пытаются его «примирить» с иным принципом – справедливости. Последний требует в определенных ситуациях обеспечить переложение негативных имущественных потерь на тех лиц, которые скрываются за «ширмой», в результате чьих действий наступают неблагоприятные последствия[[37]](#footnote-37). Указанная концепция означает «прокалывание» корпоративной вуали, так как при злоупотреблении правами должник, действуя в обход требований кредиторов, может переводить свои активы на счета зависимых лиц. Лицо, с которого осуществляется взыскание недоимки, не состоит с налоговых правоотношениях с публичным субъектом, таким образом, способ изъятия с третьего лица носит гражданско-правовой характер.

Законодатель связал, в первую очередь, возможность взыскания недоимки с третьих лиц с особыми обстоятельствами распоряжения налогоплательщиком той частью имущественной массы, которая должна быть направлена на погашение налоговой задолженности. Согласно Конституции РФ каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы[[38]](#footnote-38), следовательно, имущество в части, необходимой для уплаты налога вследствие возникновения у налогоплательщика соответствующего экономического основания, не должно выводиться из-под налогообложения в пользу третьи лиц в результате недобросовестных действий последнего.

Норма направлена на противодействие уклонению от уплаты налогов в ситуациях, когда действия налогоплательщика и других лиц носят согласованный, зависимый друг от друга характер, что приводит к невозможности исполнения обязанности по уплате налога[[39]](#footnote-39). Таким образом, основная цель данной нормы заключается в пресечении вывода средств из-под налогообложения.

Относительно критерия зависимости следует отметить следующее. В пп.2 п.2 ст.45 НК РФ указано, что изъятие налога в судебном порядке производится в целях взыскания недоимки, возникшей по итогам проведенной налоговой проверки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями)». Таким образом, термин взаимозависимость в указанном подпункте не используется.

Несмотря на это, налоговые органы подают иски о признании обществ взаимозависимыми лицами и взыскании недоимки[[40]](#footnote-40). Возможно, в указанном случае суды руководствуются понятием «иной» зависимости, подразумевая возможность установления взаимозависимости в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ. В результате возникает закономерный вопрос, необходимо ли налоговым органам в судебном порядке признавать компании зависимыми в соответствии с гражданским законодательством РФ либо конституирующим элементом в целях применения рассматриваемой нормы может являться признание компаний взаимозависимыми в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Исходя из буквального толкования абзацев 2-5 указанного подпункта следует, что необходимо применение гражданско-правового инструмента путем установления зависимости в соответствии с положениями гражданского законодательства РФ, однако пп.2 п.2 ст.45 НК РФ вводит понятие и «иной зависимости» в абзаце 7 рассматриваемого пункта. Следует отметить, что важно обеспечить последовательное толкование рассматриваемых положений в целях избежания внутренних противоречий.

Следовательно, пп.2 п.2 ст.45 НК РФ, помимо признания зависимости в соответствии с гражданским законодательством, допускает возможность признания лиц зависимыми на ином основании, что может быть следствием признания неэффективности прежнего регулирования в частности применения исключительно инструментов гражданского права.

Как указывалось ранее, налоговые органы обращаются в суд с целью признания компаний взаимозависимыми, обосновывая позицию тем, что компании подпадают под понятие «иной зависимости», игнорируя положения гражданского и налогового законодательства. Верховный Суд РФ указал, что отсутствие признаков субъективной зависимости между организациями, в том числе «по указанным в п.2 ст.105.1 НК РФ критериям участия в капитале и (или) осуществления руководства деятельностью юридического лица, не исключает при установленных обстоятельствах возможность применения [п. 2 ст. 45](consultantplus://offline/ref=D79196747941E5F83584A5AE98ECEABF96595EA7BC5EC60CEC0DA42D9D773C46D8B512AEFF730A7A7EE8D9FA8D747DE2E207DF33482EKFP) НК РФ»[[41]](#footnote-41).

На практике суды ссылаются на вышеупомянутую позицию Верховного суда РФ, указывая, что понятие «иной зависимости» между налогоплательщиком и третьим лицом, к которому заявляется требование о взыскании налоговой задолженности (п.2 ст.45 НК РФ), является самостоятельным и имеет собственное значение. Толковать «иную зависимость», как указывается в решении, необходимо исходя и анализа цели введения правила, закрепленного в пп.2 п.2 ст.45 НК РФ – борьбы со злоупотреблениями, связанными с преследованием задачи избежания уплаты законно установленных налогов и сборов - при этом именно в исключительных случаях, когда действия субъектов носят «согласованный (зависимый друг от друга) характер», что ведет к нарушению налогового законодательства в части исполнения налоговой обязанности.

В указанном случае предлагается устанавливать «иную зависимость» даже в отсутствие критериев, установленных ст. 105.1 НК РФ[[42]](#footnote-42). При этом ссылки на нормы гражданского законодательства не содержатся, несмотря на прямое указание в статье на использование в целях изъятия недоимки гражданско-правовых инструментов.

Верховный суд РФ в указанном выше решении отмечает отсутствие внешних формальных признаков взаимозависимости в соответствии с положениями ст.105.1 НК РФ между налогоплательщиком и третьим лицом. Но при этом указывает на наличие признаков «объективной зависимости» между ними, о чем третье лицо должно было быть осведомлено вследствие наличия зависимого характера деятельности с налогоплательщиком[[43]](#footnote-43).

В условиях, когда понятие иной зависимости не раскрыто в тексте Налогового кодекса РФ, она определяется судами самостоятельно с учетом анализа той информации и доказательств, которые предоставляет налоговый орган по результатам проверки. Таким образом, помимо критериев, которые прямо следуют из текста закона[[44]](#footnote-44), на практике выделяются дополнительные признаки, характеризующие иную зависимость.

Проблема определения критерия зависимости проистекает в результате того, что отсутствует единообразный подход к толкованию рассматриваемого понятия:

1. Совпадение видов деятельности (Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 23.06.2020 по делу № А19-23786/2019, Постановление АС Центрального округа от 17 апреля 2018 г. по делу № А09-608/2017).
2. Перевод рабочей силы (Постановления АС Московского округа от 17.12.2019 по делу № А40-5804/2019, от 07.05.2019 по делу № А40-242976/2017, Постановление АС Центрального округа от 17 апреля 2018 г. по делу № А09-608/2017).
3. Совпадение учредителей (Постановления АС Восточно-Сибирского округа от 23.06.2020 № А19-23786/2019).
4. Родственные отношения между учредителями (Постановление АС Центрального округа от 17 апреля 2018 г. по делу № А09-608/2017).
5. Использование тождественных фактических адресов (Постановления АС Московского округа от 17.12.2019 № А40-5804/2019, АС Северо-Западного округа от 26.02.2020 № А66-4886/2018).
6. Перевод бизнеса на зависимую компанию путем перезаключения договоров с контрагентами (Постановление АС Северо-Западного округа от 26 февраля 2020 г. по делу № А66-4886/2018Постановления АС Московского округа от 21.07.2020 № А40-33377/2019, АС Поволжского округа от 04.07.2017 № А72-11874/201, Постановление АС Волго-Вятского округа от 31 января 2018 г. по делу № А11-8552/2016).
7. Использование единого товарного знака и общего сайта (Постановления АС Московского округа от 17.12.2019 № А40-5804/2019, от 19.07.2019 № А41-98154/2017).
8. Регистрация юридического лица в период проведения выездной проверки (Постановление АС Московского округа от 31.10.2014 № Ф05-12000/14 по делу № А40-28598/13).

Таким образом, в определенных случаях судами оцениваются гражданско-правовые отношения между субъектами при осуществлении ими хозяйственной деятельности в целях установления «иной зависимости». Данный вопрос был предметом рассмотрения С.Г. Пепеляева применительно к анализу Определения Верховного суда РФ № 305-КГ16-6003[[45]](#footnote-45). Автор придерживается мнения, что суд создал новую норму, указав, что термин «иная зависимость» обладает самостоятельным значением, а его выводы относительно иной зависимости не основаны на законе. Надлежащие аргументы судом не были приведены[[46]](#footnote-46).

Данная позиция заслуживает внимания, так как, действительно, Налоговый кодекс РФ в пп.2 п.2 ст.45 НК РФ не содержит указаний на использование понятия зависимости без обращения к нормам налогового и гражданского законодательства. С одной стороны, учитывая публично-правовую природу налогового права, можно прийти к выводу, что расширительное толкование норм Налогового кодекса РФ недопустимо, т.к. восполнение пробелов в публичном праве имеет свою специфику. Так, С.А. Белов указывал, что в случае, если в публичном праве отсутствует определенная правовая норма, в такой ситуации возникновение правоотношения невозможно в принципе[[47]](#footnote-47). Т.е. публичное правоотношение может возникнуть только при условии, что наличествует прописанное полномочие властного субъекта, которое не должно истолковываться в расширительном смысле.

Определение зависимости в соответствии с гражданским законодательством прямо предусмотрено в абз. 2-5 пп.2 п.2 ст.45 НК РФ, следовательно, Налоговым кодексом РФ в данном случае очерчены пределы обращения к Гражданскому кодексу РФ. Возможность определения путем обращения к частно-правовым инструментам определения понятия «иной зависимости» не следует из положений абз.7 пп.2 п.2 ст.45 НК РФ. Так, в случае отсутствия прямой отсылки к конкретным инструментам, можно предположить, что необходимо обращение к механизмам, предусмотренными Налоговым кодексом РФ, а именно, к установленным критериям взаимозависимости лиц. В то же время, суды игнорируют положения ст.105.1 НК РФ в указанном вопросе.

С другой стороны, нормы налогового законодательства не могут охватить весь спектр возможных злоупотреблений, т.к. с развитием экономических отношений количество противоправных схем, используемых субъектами, растет. Следовательно, возможно такое истолкование анализируемых положений, в соответствии с которым необходимо исходить из цели введения изучаемого инструмента законодателем, а именно – борьбы со злоупотреблениями. В таком случае логичным продолжением данной мысли было бы, что понятие «иной» зависимости введено качестве гибкого инструмента, позволяющего подстраиваться под конкретные ситуации вывода имущества в целях избежания уплаты налога. С точки зрения рассматриваемого подхода выявленные в ходе анализа судебной практики признаки зависимости соответствуют введенного института взыскания недоимки с третьих лиц.

Возникшая на практике неопределенность в части определения понятия зависимости может негативно сказываться на современной экономике и построении бизнеса. Во-первых, как верно указывает Г.В. Цепов, на сегодняшний день в гражданском праве действует один из самых важных принципов – ограничения ответственности юридического лица, который подразумевает, что участники последнего отвечают по его обязательствам в ограниченном объеме[[48]](#footnote-48). Во-вторых, на практике является затруднительным для бывших участников обанкротившегося юридического лица создать новое, которое осуществляло бы схожие виды деятельности[[49]](#footnote-49). Т.е. создание нового юридического лица может повлечь негативные налоговые последствия вследствие того, что организация нового юридического лица, скорее всего, будет рассмотрена как нацеленная на уклонение от уплаты налогов, а вновь созданная организация будет признана зависимой. Подрыв принципа ограничения ответственности, а также негативные последствия создания новых организаций, в частности, в случае банкротства, могут лишить возможности объективного расчета экономических рисков и построения бизнеса при действующей законодательной неопределенности.

Со стороны контролирующих органов не должно быть злоупотреблений властью, влекущих незаконные вторжения в имущественную сферу субъектов гражданского оборота, более того, не являющихся налогоплательщиками по конкретным обязательствам. Со стороны последних также не должно быть попыток обхода закона, направленных на уклонение от уплаты налогов. При этом государство должно разграничивать налоговое планирование налогоплательщиков и попытки ухода от уплаты налогов. Сущность налогового планирования состоит в использовании налогоплательщиком допустимых законом средств, приемов и способов для уменьшения своих налоговых обязательств. Иными словами, «налогоплательщик вправе выбирать такой способ ведения предпринимательской деятельности (включая выбор организационной структуры, модели бизнеса, договорного механизма, порядка определения доходов и расходов и т.п.), который позволяет добиться минимальных налоговых обязательств»[[50]](#footnote-50).

Таким образом, наличествует неопределенность, связанная с определением понятия зависимости. С одной стороны, предложенная Верховным судом РФ позиция способна побороть противоправные схемы, связанные с передачей бизнеса и запуском процедуры банкротства, так как зависимость понимается в широком смысле и даже перезаключение договоров и переход работников из одной компании в другую может свидетельствовать о злоупотреблении и позволить взыскать недопоступившую сумму в бюджет. С другой стороны, отсутствие закрытого перечня критериев для признания лиц зависимыми может негативно сказаться на построении бизнеса и привести к злоупотреблениям со стороны контролирующих органов.

Существующая проблема свидетельствует о том, что в определенных случаях применение гражданско-правовых инструментов и понятий в налоговом праве не позволяет решить вопросы, которые представляются принципиально важными. Так, к примеру, суды вынуждены обращаться к иным критериям при определении зависимости вследствие отсутствия возможности пресечь противоправные действия лиц на основании понятий, содержащихся в гражданском законодательстве РФ.

Механизм взыскания недоимки с третьего лица имеет экстраординарный характер, включение которого допустимо лишь в исключительных случаях в строго очерченных рамках. Во-первых, налоговое обязательство связывает между собой государство и налогоплательщика, налоговое право является публичной отраслью, подразумевающей вторжение в имущественную сферу субъекта и изъятие части собственности, то есть, ограничение конституционного права; во-вторых, как неоднократно указывал Конституционный суд РФ[[51]](#footnote-51), необходимо соблюдение принципа определенности – лица должны осознавать, какая часть имущества будет изъята, на каком основании и т.п.

При этом нельзя игнорировать усложнение экономических взаимоотношений участников гражданского оборота, влекущее появление новых способов и форм злоупотреблений правом. В указанном случае законодатель должен в максимально короткие сроки нормативно урегулировать решение спорных моментов, обеспечивая при этом определенность для сторон налоговых правоотношений и исключая возможные нарушения прав и законных интересов сторон. При этом необходимо учитывать, что ст. 45 НК РФ не направлена на установление солидарной ответственности другой организации по налоговым обязательствам налогоплательщика, а преследует цель «обременить» налоговым долгом переданный актив в ситуациях злоупотребления правом.

При установлении допустимых пределов оценки деятельности лиц в сфере гражданских правоотношений при определении понятия зависимости необходимо учитывать специфику публичных и частных правоотношений. А.О. Рыбалов верно отмечает, что необходимо отчетливо осознавать индивидуальность любой отрасли права, в частности отличительные черты частного и публичного права[[52]](#footnote-52).

Представляется необходимым более подробно остановиться на таком критерии, свидетельствующем с позиций судов о зависимости налогоплательщика с третьими лицами, как перезаключение договоров на другую компанию. Так, в одном из дел суд оценивал перезаключение договоров с покупателями и поставщиками товара общества по инициативе последнего, а такж осуществление перевода сотрудников во вновь созданную организацию[[53]](#footnote-53). Таким образом, имело место перезаключение договоров в отсутствие факта передачи вновь созданной организации имущества. В этой ситуации сложно ставить вопрос даже о передаче имущественного права. В пп.2 п.2 ст.45 НК РФ говорится о том, что налоговая обязанность следует за имуществом, что подтверждено судебной практикой[[54]](#footnote-54). Следовательно, возникает закономерный вопрос о пределах взыскания недоимки с вновь созданной организации в случае, когда не происходит фактического перехода имущества.

Как уже упоминалось ранее, взыскание с третьего лица носит экстраординарный характер, следовательно, вторжение в его имущественную сферу допустимо в строго определенных случаях в пределах той имущественной массы, которая была передана и является экономическим основанием налога, который не был уплачен в бюджет налогоплательщиком. При толковании положений пп.2 п.2 ст.45 НК РФ представляется важным, что они призваны восстановить положение, которое должно было существовать, если бы не имело места злоупотребление правом в форме перевода имущества на третье лицо, а борьба с уклонением от уплаты налогов обнаруживала бы именно восстановительную функцию. С этих позиций представляется, что решение о взыскании недоимки с третьего лица без определения конкретного размера переданной имущественной массы является недопустимым.

В другом деле истец настаивал, что передал активы ответчику на рыночных условиях. Однако суд проигнорировал указанный аргумент, подчеркивая, что в составе активов были переданы практически все средства производства, а это фактически лишило налогоплательщика возможности осуществлять нормальную хозяйственную деятельность, выполнять обязательства перед контрагентами, а следовательно, извлекать доход[[55]](#footnote-55). Названная позиция представляется спорной, поскольку факт продажи основных активов при осуществлении обычной предпринимательской деятельности в рамках гражданского оборота может быть неудачной попыткой получения средств на уплату долгов, дальнейшее развитие бизнеса и т.п.

При рассмотрении подобных споров важно установить, в первую очередь, причинно-следственную связь между фактом уменьшения имущественной массы налогоплательщика и невозможностью исполнения его налоговых обязательств, а не извлечения доходов в будущем. Указанный момент представляется важным, так как передача бизнеса не всегда говорит о недобросовестности налогоплательщика, его зависимости с покупателем и о преследовании цели уклонения от уплаты налогов.

Также на практике возникают вопросы относительно порядка и сроков обращения налогового органа в суд и возможности применения положений гражданского законодательства РФ при исчислении сроков взыскания недоимки. Суды указывают, что соблюдение досудебного порядка урегулирования спора не требуется, в том числе, отсутствует обязанность по направлению требования в порядке ст.69 НК РФ[[56]](#footnote-56). При анализе рассматриваемых дел неоднозначным представляется решение вопроса относительно срока, в течение которого налоговые органы вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговой задолженности в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ. Федеральная налоговая служба РФ[[57]](#footnote-57) указывает, что Налоговый кодекс РФ не содержит предельных сроков на обращение в суд. При этом ст. 47 НК РФ в части определения срока для обращения налоговым органом в суд с заявлением о взыскании налоговой задолженности неприменима, когда требования контролирующие органы заявляют в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ. Обосновывается позиция тем, что срок, предусмотренный ст.47 НК РФ применим только при обращении в суд с иском к налогоплательщику, но не к зависимому (третьему) лицу. Данный подход находит отражение и в судебной практике[[58]](#footnote-58).

Также встречается позиция, согласно которой суды говорят о необходимости применения срока взыскания недоимки, установленного ст.196 ГК РФ[[59]](#footnote-59). Таким образом, не вызывает разночтений в судебной практике вывод о том, что срок, установленный в ст. ст. 46, 47 НК РФ на обращение налоговых органов в суд с требованием о взыскании налоговой задолженности, применим к «правоотношениям, участником которых выступает налогоплательщик»[[60]](#footnote-60).

Представляется, что предельные сроки взыскания налоговой задолженности с третьих лиц с использованием инструмента пп.2 п.2 ст.45 НК РФ должны быть установлены в Налоговом кодексе РФ, в противном случае, создается почва для нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков. Во-первых, как указывал Конституционный суд РФ[[61]](#footnote-61), необходимо соблюдение принципа определенности, позволяющего сторонам налоговых правоотношений, претерпевающих имущественные изъятия, предвидеть последствия осуществляемой ими деятельности. Во-вторых, недопустимо создание условий, приводящих к недобросовестному налоговому администрированию. Как отмечает Ю.С. Мирзоев[[62]](#footnote-62), суды[[63]](#footnote-63) основываются на недопустимости применения налоговыми органами мер принудительного взыскания недоимки в течение неограниченного периода. Автор разъясняет, что противном случае происходит наделение контролирующих органов неоправданно широкими полномочиями, что неизбежно приводит к ограничению свободы предпринимательской деятельности. Рассматриваемый вывод, представляется, применим и к рассуждениям в части обращения взысканий с третьих лиц, чьи права также могут быть нарушены.

В целях избежания нарушения баланса частных и публичных интересов необходимо найти наиболее взвешенный с конституционных позиций подход к разрешению вопроса о предельных сроках взыскания недоимки в порядке пп.2 п.2 ст.45 НК РФ. С одной стороны, недопустимо делать вывод о неограниченности таких сроков, что приводит к нарушениям прав налогоплательщиков и третьих лиц, а также важно учитывать специфику налоговых правоотношений, осложненных публичным элементом, что влечет необходимость поиска ответа на возникающие вопросы в тексте Налогового кодекса РФ. С другой, необходимо понимать, что интересы государства также должны иметь надлежащую защиту, в том числе путем обеспечения права подачи иска в разумные сроки, когда налоговые органы имели бы возможность среагировать надлежащим образом.

Вывод о применении положений, согласно которым налоговым органам необходимо подать иск в суд в течении 6 месяцев после истечения срока исполнения самим налогоплательщиком требования об уплате налога, является неоднозначным, так как ситуация, при которой последний неправомерными действиями скрывает и выводит активы на зависимое лицо отличается от «стандартного» случая, на которые рассчитаны положения Налогового кодекса РФ.

При этом, рассматривая вопрос о применении гражданско-правовых механизмов в налоговом праве, важно отметить, что указанные инструменты не могут применяться произвольно без наличия прямых отсылок в Налоговом кодексе РФ к положениям гражданского законодательства РФ, и, как верно подмечает М.В. Кустова, пределы применения положений гражданского права в сфере налогового регулирования должны определяться на основе буквального прочтения налогового законодательства с целью исключения неоправданно широкого опосредованного влияния системы взаимосвязанных норм гражданского законодательства на налоговые отношения через применение отдельного гражданско-правового инструмента[[64]](#footnote-64).

Возможно, в условиях, когда надлежащее налоговое регулирование рассматриваемого вопроса отсутствует, необходимо руководствоваться положениями ст.196 ГК РФ, отсылающими к п.1 ст.200 ГК РФ, где говорится о том, что, если законом не установлено иное, течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, а также о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права. При распространении соответствующих положений на случаи, когда налоговый орган должен узнать о совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, позволяет своевременно реагировать на выявленные нарушения в целях избежания пропуска срока, и исключает состояние неопределенности для третьего лица.

Однако применение гражданско-правовых инструментов в отсутствие прямой отсылки к ним в налоговом законодательстве не позволяет с достаточной степенью уверенности допустить указанный подход, что создает угрозу произвольного применения положений Гражданского кодекса РФ при разрешении споров, проистекающих из налоговых правоотношений. Иное приводит к проявлению рисков нарушения сбалансированной системы налогового регулирования, «игнорированию созданных налоговым законом собственных юридических фикций»[[65]](#footnote-65).

## **§2. Проблемы возмещения вреда, причиненного налоговым преступлением.**

В теории не существует однозначного подхода к разрешению проблемы относительно допустимых пределов предъявления налоговыми органами гражданского иска в рамках уголовного судопроизводства. Возникают дискуссии относительно полномочий налогового органа в качестве гражданского истца, о возможном объеме и содержании требований, которые могут заявлять налоговые органы в рамках гражданского иска. Также существует вопрос относительно установления надлежащего ответчика в случае, когда налогоплательщиком является юридическое лицо. Все дальнейшие проблемы проистекают, в основном, вследствие регулирования, не позволяющего с достаточной степенью определенности ответить на поставленные вопросы.

Необходимо определить, насколько конституционно-оправданным является подход, предложенный судебной практикой и поддержанный Конституционным Судом РФ, позволяющий заявлять в рамках уголовного судопроизводства гражданский иск налоговыми органами с целью возмещения имущественных потерь публичного субъекта.

Согласно ч. 3 ст. 44 УПК РФ гражданский иск в защиту интересов Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований, государственных и муниципальных унитарных предприятий подается прокурором. Также в соответствии с Приказом «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями»[[66]](#footnote-66) право на решение вопроса о предъявлении и фактическое предъявление гражданского иска в рамках уголовного судопроизводства принадлежит прокурору.

Таким образом, из буквального толкования норм уголовного законодательства не проистекает право налогового органа на предъявление гражданского иска в рамках уголовного судопроизводства. Согласно пп. 14 п. 1 ст.31 НК РФ налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд РФ или арбитражные суды иски (заявления). Однако указанный пункт не содержит прямого указания на допустимость предъявления деликтного иска налоговым органом в рамках уголовного судопроизводства.

Отдельные авторы убеждены, что налоговый орган не наделен таким правом, поскольку в рассматриваемом случае «речь идет уже не о взыскании недоимки, а также пеней и штрафов, а о возмещении вреда, причиненного налоговым преступлением»[[67]](#footnote-67). Также указанная позиция прослеживается и в судебной практике[[68]](#footnote-68).

Следует обратиться к разъяснениям Министерства финансов РФ, в которых указывается, что уголовно-процессуальное законодательство не предусматривает участия публично-правовых образований в уголовно-процессуальных отношениях, в том числе в качестве потерпевших и гражданских истцов, «в случаях же причинения ущерба государству ущерб причиняется именно публично-правовому образованию - Российской Федерации, а не Министерству финансов РФ или его территориальному органу как юридическому лицу»[[69]](#footnote-69). Аналогичного мнения придерживается и Федеральное казначейство РФ[[70]](#footnote-70).

Относительно допустимости придания налоговому органу статуса гражданского истца следует отметить следующее. Действительно, Уголовно-процессуальный кодекс РФ не предусматривает такое полномочие, а также, разъясняющие письма органов власти свидетельствуют о возможности осуществления защиты имущественных интересов Российской Федерации только прокуроров. Однако социально-экономические, организационные и иные отношения стремительно меняются, усложняются, что влечет за собой необходимость внедрения новых механизмов, позволяющих минимизировать потери бюджета. В связи с этим, Верховным Судом РФ разъясняется право на предъявление гражданского иска не только прокурором (ч. 3 ст. 44 УПК РФ), но и налоговым органом[[71]](#footnote-71).

Несомненно, законодателем должны соблюдаться конституционно-правовые рамки при внедрении новых правил, судебная практика и уполномоченные органы обязаны истолковывать нормы законодательства с учетом системы правового регулирования, основополагающих принципов налогового права. Дополнительные ограничения неизбежно затрагивают провозглашенные Конституцией РФ права налогоплательщиков, и они должны соответствовать существующим конституционным рамкам и быть обоснованными, пропорциональными и установленными федеральным законом. Однако, важно отметить, что любое ограничение, установленное законом, должно быть четко определенным и не допускающим несоразмерное вмешательство в права налогоплательщиков. Указанный вывод не раз подчеркивал в своих решениях Конституционный Суд РФ[[72]](#footnote-72). Представляется, что в современных условиях развития налоговых отношений основополагающим является установление конституционно-правовых пределов применения рассматриваемого инструмента.

Так, на сегодняшний день некоторые авторы полагают, что заявление гражданского иска налоговыми органами является неправомерным, не основанным на законе. К примеру, К.А. Сасов указывает, что в соответствии с конституционным принципом правовой определенности, проистекающим из ст. ст. 1, 4 и 6 НК РФ, а также принципом доверия граждан к действиям государства непозволительно менять наполнение налоговых обязанностей налогоплательщиков законами, подзаконными актами, и «тем более судебной практикой»[[73]](#footnote-73).

Конечно, полномочия налоговых органов должны быть предусмотрены в законе. С другой стороны, отказ от системного толкования нормативных положений в свете конституционно-правовых принципов с большой долей вероятности в определенных ситуациях приведет к нарушению баланса прав и законных интересов сторон.

В частности, недопустимо ограничивать права граждан путем введения норм, допускающих широкое истолкование, влекущее дополнительные ограничения. В то же время, необходимо учитывать волю законодателя при толковании отдельных положений закона, определять, насколько допустимо игнорировать причинение ущерба публичному субъекту в результате совершенного преступления, когда все механизмы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, исчерпаны.

Безусловно, необходимо выстраивание формально-юридического подхода. В случае обеспечения возможности публичному субъекту взыскивать соответствующий вред, причиненный публично-правовому образованию, в налоговом законодательстве должны быть четко определены полномочия органов в целях обеспечения конституционно-правового принципа определенности.

Как было указано ранее, судебная практика, Верховный Суд РФ, Конституционный Суд РФ допустили предъявление гражданского иска налоговыми органами в рамках уголовного судопроизводства. Конституционный Суд РФ подчеркивает необходимость защиты права собственности равным образом как частной, так и государственной, дополнительно указывая, что права всех потерпевших от преступлений охраняются законом. Таким образом, в силу положений [Конституции](consultantplus://offline/ref=D33B6458BA1A84D24D3952192970368EE50BE92ED4D6E8559D9541EBB2DC969580C2DF1D197AFBBD12E8EFh1r2H) РФ[[74]](#footnote-74) законом должна быть обеспечена защита, в частности, имущественных прав государства как потерпевшего от преступления, связанного с неуплатой налогов[[75]](#footnote-75).

Таким образом, важно отметить, что, хотя законодательство с действующими формулировками создает предпосылки для усмотрения полномочий налоговых органов по предъявлению гражданского иска в рамках уголовного судопроизводства, следует признать отсутствие должной определенности и необходимость дополнения законодательства в указанной части в целях подтверждения направленности воли законодателя на существование такой возможности с формально-юридических позиций.

Одной из наиболее актуальных проблем является определение допустимых пределов взыскания суммы в размере неуплаченных налогов организацией-налогоплательщиком с физического лица в рамках уголовного судопроизводства с использованием гражданско-правовых инструментов[[76]](#footnote-76).

На первый взгляд, рассматриваемый подход кажется недопустимым, он и ранее подвергался критике в доктрине[[77]](#footnote-77), в частности, в связи с неопределенностью в основаниях и сроках предъявления иска. Помимо прочего, можно отметить следующие спорные моменты:

1. Ст. 2 ГК РФ устанавливает запрет применения гражданского законодательства к налоговым правоотношениям в случаях, прямо не предусмотренных законом.
2. Механизмы взыскания налоговой недоимки исчерпывающим образом установлены в Налоговом кодексе РФ (ст. ст. 69, 46, 47 НК РФ), в том числе, с третьих лиц в ст. 45 НК РФ. Применение же деликтного иска не предусмотрено законом.
3. Правовой статус имущества организации-налогоплательщика и его учредителей, работников имеют различный правовой характер.
4. Физические лица – работники организации, с которых взыскивается задолженность налогоплательщика, не несут полную материальную ответственность по долгам организации.

Относительно четвертого момента следует оговориться, что в некоторых случаях, например, вступая в должность бухгалтера, физическое лицо осознанно принимает на себя риски, связанные со спецификой выбранной профессии, однако это прямо предусмотрено законом.

Также, по общему правилу, участники общества с ограниченной ответственностью несут риск убытков только в части принадлежащих им долей (ст. 87 ГК РФ), иные же случаи должны быть предусмотрены законом (к примеру, ст. 10 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», устанавливающая основания для субсидиарной ответственности).

Более того, необходимо соблюдение конституционных принципов в ситуации, когда применяются механизмы взыскания налоговой задолженности с третьих лиц. В частности, важно обеспечить защиту права владеть имуществом, пользоваться и распоряжаться им. Также одними из основных принципов, которым необходимо следовать при решении вопроса о наделении налоговых органов дополнительными полномочиями, являются принципы правовой определенности и поддержания доверия граждан к закону и действиям государства. Ограничение прав допустимо только федеральным законом в той мере, в которой это необходимо для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ).

На первый взгляд, соблюдение рассматриваемых принципов невозможно в ситуации, допускающей предъявление к физическому лицу требований о возмещении вреда, соответствующего размеру недоимки, числящейся за организацией. Субъектом преступления является физическое лицо, что влечет за собой некое раздвоение: в рамках налоговых правоотношений субъект – организация-налогоплательщик, в рамках уголовных - вред причиняется физическим лицом, совершившим преступление, как самостоятельным субъектом. Предъявляя гражданский иск в рамках уголовного судопроизводства, фактически заявляется требование о возмещении вреда, причиненного преступлением. Таким образом, как подмечает С.В. Овсянников, «лицо, осуждённое за уклонение от уплаты налога, становится «прямым» должником перед казной»[[78]](#footnote-78).

Как неоднократно указывал в своих решениях Конституционный Суд РФ, физические лица, виновные в преступлении, совершают его опосредованно[[79]](#footnote-79). Таким образом, противоправное деяние должностных лиц юридического лица фактически приводит к нарушению обязанностей организации. Причем речь идет не только о ситуациях, когда юридическое лицо является кондуитной компанией и de facto не выступает самостоятельным участником экономической деятельности, но и когда реальный субъект предпринимательской деятельности не уплачивает налог в бюджетную систему РФ.

Некоторые авторы не разделяют подход, допускающий «переложение ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию», на физическое лицо[[80]](#footnote-80). К примеру, Ю.В. Леднева[[81]](#footnote-81) указывает, что необходимо развивать применение механизмов ст. 46 НК РФ и ст. 47 НК РФ. Действительно, существующий подход является не бесспорным, т.к. осложнен параллельностью процедур, в одной из которых субъектом правоотношений является физическое лицо, в другой – организация.

В рамках налоговых правоотношений налогоплательщиком выступает организация, и взыскание возможно, по общему правилу, только в рамках установленных налоговых процедур. В рамках уголовных правоотношений субъектом преступления может быть признано только физическое лицо, и предъявление гражданского иска к физическому лицу не является заявлением требований к субъекту налоговых правоотношений.

Тем не менее, несмотря на отсутствие в рассматриваемой ситуации прямого указания закона на допустимость предъявления гражданского иска к физическому лицу, возникает вопрос о том, насколько может быть оправдан подход, игнорирующий преступное поведение лиц, повлекшее распоряжение в противоправных целях той частью имущества, которая должна быть уплачена в казну в результате возникновения налоговых обязательств.

Уголовно-правовой механизм является конечным рычагом воздействия, с помощью которого «государство реагирует на факты противоправного поведения в целях охраны общественных отношений, если она не может быть обеспечена должным образом с помощью правовых норм иной отраслевой принадлежности»[[82]](#footnote-82). Привлечение лица к уголовной ответственности говорит о том, что субъект умышленно, целенаправленно, осознавая общественную опасность, своим деянием воспрепятствовало надлежащему поступлению денежных сумм в бюджетную систему РФ. В результате преступного деяния причиняется вред бюджетной системе РФ.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П мера гражданско-правовой ответственности признается допустимой в ситуации, когда она связана с выявлением в действиях физического лица действий преступного характера. Аналогичной позиции придерживается ЕСПЧ в Решении от 15 сентября 2020 года по делу «Агапов против России»[[83]](#footnote-83).

Таким образом, во-первых, в случае привлечения лица к уголовной ответственности устанавливается факт того, что создавались условия для воспрепятствования поступления денежных средств в бюджетную систему и в результате действий такого физического лица организация-налогоплательщик не уплатила налоги.

Во-вторых, с точки зрения соблюдения конституционно-правового баланса прав необходимо принять во внимание ст. 52 Конституции РФ, согласно которой права потерпевших от преступлений должны охраняться законом и государство обязано обеспечить компенсацию причиненного ущерба. Более того, как указывал Конституционный Суд РФ, названная статья корреспондирует положениям Декларации основных принципов правосудия для жертв преступлений и злоупотреблений властью, предусматривающей, что «лица, которым был причинен вред в результате действия, нарушающего национальные уголовные законы, имеют право на доступ к механизмам правосудия и скорейшую компенсацию за нанесенный им ущерб»[[84]](#footnote-84).

Следовательно, при анализе допустимости применения рассматриваемого инструмента важно найти баланс между соблюдением принципов, обеспечивающих неприкосновенность частной собственности и недопустимость принудительного изъятия имущества, и принципов, требующих обеспечить надлежащую защиту прав потерпевшего и восстановление имущественных потерь, в результате совершенного преступления.

На основании вышесказанного, конституционно взвешенным представляется подход, согласно которому допустимо взыскание суммы в размере неуплаченных организацией-налогоплательщиком налогов с физического лица в рамках уголовного судопроизводства с использованием гражданско-правовых инструментов. Безусловно, в отсутствие прямого указания закона на допустимость использования гражданско-правового механизма такой вывод не является бесспорным. Однако, с учетом позиции Конституционного Суда РФ и необходимости соблюдения баланса прав сторон, предлагаем исходить из допустимости рассматриваемого подхода.

При этом в целях обеспечения сбалансированной системы сдержек и противовесов необходимо уточнение пределов, в рамках которых рассматриваемый подход допустим.

Для заявления гражданского иска к физическому лицу необходимо соблюдение определенных условий, в частности:

1. Причинение вреда в результате совершения физическим лицом преступления.
2. Установление состава гражданско-правового правонарушения.
3. Невозможность погашения задолженности в рамках налоговых правоотношений организацией-налогоплательщиком[[85]](#footnote-85).

Взыскание налоговой задолженности с налогоплательщика является приоритетным, а также необходимо в целях избежания ситуации двойного взыскания. Предусмотренные механизмы не должны приводить многократному возмещению ущерба. Помимо этого, должно быть исключено такое регулирование, которое бы блокировало возможность возврата из бюджетной системы сумм, внесение которых связано с повторным возмещением.

Однако указанное условие не всегда соблюдается на практике. Так, в одном из дел[[86]](#footnote-86) суд не принял во внимание довод стороны об отсутствии исследования факта невозможности исполнения обязанности организацией-налогоплательщиком. Согласно позиции суда, указанный довод применим лишь в случае нарушения прав ввиду двойного взыскания ущерба, чего в рассматриваемом деле не было. Однако упомянутый аргумент суда является неточным. Конституционный суд РФ обращает внимание на приоритетность установления факта невозможности исполнения обязанности налогоплательщиком, в противном случае, применение гражданского инструмента к физическому лицу неправомерно. Таким образом, исследование факта возможности исполнения обязанности налогоплательщиком необходимо в каждом деле, и иск не должен подлежать удовлетворению даже в случае отсутствия двойного взыскания в ситуации, когда возможно предъявление требований к налогоплательщику, в противном случае, удовлетворение гражданского иска может привести к двойному взысканию в будущем[[87]](#footnote-87).

В другом деле[[88]](#footnote-88), в котором деликтный иск был удовлетворен, возможность взыскания ущерба с организации-налогоплательщика была предметом исследования. Также встречаются ситуации, когда суды[[89]](#footnote-89) отказывают во взыскании ущерба в гражданско-правовом порядке, ссылаясь на отсутствие исследования факта возможности исполнения обязанности налогоплательщиком-организацией, либо на факт сохранения юридическим лицом право- и дееспособности[[90]](#footnote-90).

Исходя из анализа Постановления Конституционного суда РФ[[91]](#footnote-91) и Решения ЕСПЧ по делу «Агапов против России»[[92]](#footnote-92) можно сделать вывод о допустимости заявления гражданского иска в рамках уголовного судопроизводства как при наличии обвинительного приговора, так и в случае прекращения уголовного преследования по нереабилитирующим основаниям. Различие представленных ситуаций заключается в том, что в случае привлечения к уголовной ответственности вина лица доказана, следовательно, установлено существенное нарушение прав и законных интересов общества и государства. В то время, как при прекращении уголовного преследования по нереабилитирующим основаниям вина лица в совершении преступления не находит отражения в обвинительном приговоре суда.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П граждане считают неконституционным, в частности, положение, допускающее взыскание вреда в случае прекращения дела по нереабилитирующему основанию. В Постановлении акцентируется внимание на необходимости взыскания вреда в случае совершения физическим лицом преступления, повлекшего причинение вреда. Например, указывается, что «содержание возникающего деликтного обязательства в значительной степени предопределяется содержанием налоговой обязанности юридического лица, не исполненной вследствие совершения преступления физическим лицом – ответчиком»[[93]](#footnote-93), и привлечение к гражданско-правовой ответственности должно иметь место тогда, когда вред причинен в результате совершения преступления.

Представляется, что итоговый вывод, допускающий применение гражданско-правового механизма в случае прекращения уголовного дела по нереабилитирующим основаниям, является дискуссионным.

Прекращение уголовного дела по нереабилитирующим основаниям не подразумевает наличие приговора суда, т.е. акта, устанавливающего вину в совершении конкретным лицом преступления. К нереабилитирующим основаниям прекращения уголовного дела относятся:

1. истечение сроков давности уголовного преследования ([п. 3 ч. 1 ст. 24](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55D14A028CC83DDCC04E78AF2154A87898ED38D741FBC1793253F4E7BAEAF46FCC6908F8B561D8B17GAM) УПК РФ);
2. смерть подозреваемого или обвиняемого, за исключением случаев, когда производство по уголовному делу необходимо для реабилитации умершего ([п. 4 ч. 1 ст. 24](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55D14A028CC83DDCC04E78AF2154A87898ED38D741FBC1794253F4E7BAEAF46FCC6908F8B561D8B17GAM) УПК РФ);
3. прекращение уголовного дела в связи с примирением сторон ([ст. 25](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55D14A028CC83DDCC04E78AF2154A87898ED38D7D14E940D47B661E39E5A243E4DA908919G4M) УПК РФ, [ст. 76](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55213A323C683DDCC04E78AF2154A87898ED38D741FBE1795253F4E7BAEAF46FCC6908F8B561D8B17GAM) УК РФ);
4. издание акта об амнистии ([п. 3 ч. 1 ст. 27](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55D14A028CC83DDCC04E78AF2154A87898ED38D741FBC1698253F4E7BAEAF46FCC6908F8B561D8B17GAM) УПК РФ).
5. в связи с деятельным раскаянием ([ст. 28](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55D14A028CC83DDCC04E78AF2154A87898ED38D741FBC1997253F4E7BAEAF46FCC6908F8B561D8B17GAM) УПК РФ, [ст. 75](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55213A323C683DDCC04E78AF2154A87898ED38D741FBE1792253F4E7BAEAF46FCC6908F8B561D8B17GAM) УК РФ);
6. по основаниям, указанным в [ст. 28.1](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55D14A028CC83DDCC04E78AF2154A87898ED38E741CB51AC47F2F4A32FAA459FADC8E89955611GCM) УПК РФ, [ст. 76.1](consultantplus://offline/ref=C0D62FE774EDEDC6B486AF705CAA7DC0E55213A323C683DDCC04E78AF2154A87898ED38E711BBF1AC47F2F4A32FAA459FADC8E89955611GCM) УК РФ, в связи с возмещением ущерба.

Как указывает С.Г. Пепеляев, «в случае, когда уголовные дела прекращаются по нереабилитирующим основаниям, в частности, в результате амнистии либо вследствие истечения срока преследования, налоговые органы и органы прокуратуры приравнивают отсутствие действий по обжалованию вины к ее признанию в совершенном преступлении»[[94]](#footnote-94).

С приведенной позицией налоговых органов и органов прокуратуры в статье автора нельзя согласиться, т.к. прекращение уголовного преследования по нереабилитирующим основаниям не свидетельствует об установлении вины лица в совершенном преступлении в понимании ст. 49 Конституции РФ и не подменяет собой приговор суда[[95]](#footnote-95). Аналогичной позиции придерживается и ЕСПЧ, с которой следует согласиться[[96]](#footnote-96). Констатируется лишь отказ от дальнейшего уголовного преследования и доказывания виновности лица в ситуации, когда основания для этого сохраняются.

Несмотря на то, что постановление о прекращении уголовного преследования по нереабилитирующим основаниям не является доказательством совершения преступления конкретным субъектом, его вынесение не отменяет права ответчика на защиту в рамках гражданского судопроизводства путем предъявления соответствующего иска[[97]](#footnote-97). При постановлении оправдательного приговора, вынесении постановления или определения о прекращении уголовного дела по основаниям, предусмотренным п. 1 ч. 1 ст. 24 и п. 1 ч. 1 ст. 27 УПК РФ, суд отказывает в рассмотрении гражданского иска о возмещении ущерба, причиненного преступлением, в остальных случаях оставляет его без рассмотрения (ч. 2 ст. 306 УПК РФ), дальнейшее решение вопроса о причиненном ущербе допустимо в рамках уже гражданского судопроизводства. Таким образом, складывается ситуация, при которой факт преступления наличествует, однако вина конкретного лица в его совершении не установлена. При этом суд оставляет гражданский иск без рассмотрения, учитывая отсутствие признанного факта причинения ущерба в результате совершения преступления конкретным физическим лицом.

В случае прекращения уголовного преследования по нереабилитирующим основаниям иски о возмещении вреда рассматриваются в общем порядке согласно принципам деликтного права применительно к возникшему ущербу вне связи с совершенным преступлением конкретным лицом. Так, на практике суды указывают, что они не связаны решением о прекращении уголовного дела по нереабилитирующему основанию в части установления состава гражданского правонарушения[[98]](#footnote-98).

С учетом вышесказанного, допустимость привлечения к гражданской ответственности лица, чья вина в совершении преступления не установлена и не подтверждена приговором суда, может повлечь за собой взыскание вреда с субъекта, невиновного в совершении налогового преступления, повлекшего причинение вреда. В этом отношении более убедительным с конституционных позиций представляется подход, в силу которого требование о возмещении ущерба может быть адресовано только тому физическому лицу, которое, используя форму юридического лица, совершило подтвержденное приговором суда противоправное деяние, повлекшее неуплату организацией налогов в бюджетную систему.

Речь идет о подходе, который исключает предъявление гражданского иска к должностному лицу, игнорируя самостоятельность юридической обязанности организации. Иное привело бы к возникновению риска расширения ситуаций фактического переложения обязанности налогоплательщика на тех лиц, вина которых в совершении преступления, в результате которого причинен вред, не доказана в установленном законом порядке.

В частности, важно отметить, что любое ограничение прав лиц в указанной сфере влечет вторжение в их имущественную сферу. Как указывал, в том числе Конституционный Суд РФ[[99]](#footnote-99), налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. В правовой доктрине признано, что «имущественные отношения, основанные на власти и подчинении (властно-имущественные отношения)», отличаются от базирующихся «на равенстве и автономии воли»[[100]](#footnote-100). В случае отсутствия факта установления вины лица в совершенном преступлении, в гражданском судопроизводстве с такого лица будет взыскиваться вред, причиненный не налоговым преступлением, а иными действиями, не связанными с уголовно-противоправным деянием.

При указанном толковании размываются пределы, допускающие применение гражданско-правового инструмента к физическому лицу в целях возмещения налоговых потерь публичного субъекта, нивелируются различия между процедурами взыскания, предусмотренными налоговым и гражданским законодательством, несмотря самостоятельность отраслевого регулирования[[101]](#footnote-101).

Согласно позиции Конституционного суда РФ применяемые меры должны соответствовать характеру совершенного деяния, гарантировать адекватность порождаемых последствий для лица. Учитывая, что применение гражданского инструмента взыскания ущерба с физического лица, по общему правилу, не предусмотрено в ситуации неисполнения налогоплательщиком-организацией налоговой обязанности, представляется возможным допустить его применение в отношении физического лица исключительно в случае доказанности его вины в совершении преступления в рамках уголовного судопроизводства. Представляется, что предлагаемый подход о необходимости наличия приговора суда позволяет сформулировать наиболее четкий критерий, допускающий предъявление деликтного иска о взыскании ущерба, возникшего в результате уголовно-противоправных действий.

После установления вины физического лица в совершении налогового преступления, как указывалось ранее, можно согласиться с допустимостью взыскания с него ущерба, причиненного уголовно-противоправными действиями. При этом, сам по себе факт совершения налогового преступления не свидетельствует о наличии ущерба гражданско-правового характера, и необходимо самостоятельное установление состава гражданского правонарушения[[102]](#footnote-102). Как указывает Д.А. Кустов, необходимо доказывание виновных действий физического лица, повлекших невозможность взыскания недоимки в рамках налоговых процедур[[103]](#footnote-103). Т.е. факта совершения преступления, выразившегося в неуплате налогов организацией, недостаточно, чтобы ставить вопрос о возмещении ущерба. Необходимо доказать именно вину в совершении деяния, повлекшего невозможность взыскания недоимки (выведение активов и т.д.).

В этой связи важно отметить, что утрата возможности принудительного изъятия может быть вызвана также упущениями налогового органа, следовательно, важно установить, в следствие чего возник ущерб[[104]](#footnote-104). В частности, налоговый орган мог пропустить срок взыскания, не воспользоваться правом на восстановление сроков и т.п.

Относительно установления состава гражданского правонарушения, С.Г. Пепеляев отмечает, что на практике суды его не устанавливают[[105]](#footnote-105). Однако встречаются также дела, в которых суды всесторонне исследуют доказательства и устанавливают состав гражданского правонарушения[[106]](#footnote-106) и отменяют решения нижестоящих судов, не выполняющих указанное требование[[107]](#footnote-107).

Помимо рассмотренных выше дискуссионных моментов, на практике продолжают оставаться актуальными вопросы относительно правомерности предъявления физическому лицу требований о возмещении вреда, соответствующего размеру задолженности, числящейся за организацией. Проблема существует постольку, поскольку размер вреда, причиненного преступлением, определяется исходя из суммы неуплаченных юридическим лицом не только налогов и пени, но и штрафов.

Следует отметить, что по упомянутому вопросу прямо высказался Конституционный Суд РФ, указав, что в содержание гражданского иска о возмещении ущерба входит сумма недоимки, а также пени, что связано с природой последних, т.к. они служат в качестве компенсации потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Что же касается взыскания штрафов за нарушение законодательства о налогах и сборов, то они выходят «за рамки налогового обязательства как такового»[[108]](#footnote-108).

Указанный вывод в части выведения штрафа из-под понятия ущерба представляется обоснованным. В частности, штраф содержит элементы кары, является строго персонифицированным платежом, взимаемым в соответствии с налоговым законодательством, с которым связан определённый объем прав и гарантий, допускающих, в частности, заявление ходатайства о его уменьшении вследствие наличия смягчающих обстоятельств. Такие права и гарантии предоставляются именно налогоплательщику, как субъекту налоговых правоотношений, в то время как гражданский иск в рамках уголовного судопроизводства предъявляется к должностному лицу организации, являющейся налогоплательщиком.

Несмотря на изложенный подход, однозначно сформулированный Конституционным судом РФ, на практике суды продолжают включать в размер ущерба помимо суммы недоимки и начисленных пени также штрафы[[109]](#footnote-109). Однако следует оговориться, что вышестоящие инстанции в рассматриваемых делах отменяют решения нижестоящих судов в указанной части.

Возможно, наиболее оптимальным решением рассматриваемого вопроса представляется необходимым закрепить в законе условия и пределы применения инструментов гражданского права в исключительных случаях. Предлагаемый вывод означает, что в целях недопущения нарушения прав и законных интересов лиц, привлеченных к ответственности, необходимо предусмотреть условия, позволяющие применить гражданско-правовые механизмы взыскания с физического лица вреда, причиненного налоговым преступлением. Важно, что приоритетным способом удовлетворения имущественных интересов государства должно являться обращение со взысканием непосредственно к налогоплательщику, и только в случае невозможности реализации указанного условия, допустимым является заявление деликтного иска в рамках уголовного судопроизводства при соблюдении определенных требований. Представляется, что заявление иска о возмещении вреда, причиненного налоговым преступлением, допустимо при наличии обвинительного приговора суда, подтверждающего факт совершения такого преступления конкретным лицом, что повлекло за собой причинение вреда бюджетной системе РФ в виде неуплаты организацией-налогоплательщиком суммы недоимки и пеней.

## **Заключение**

Таким образом, вышеизложенные рассуждения позволяют сделать вывод о необходимости толкования конкретных положений Налогового кодекса РФ в их системной взаимосвязи с конституционно-правовыми принципами и положениями, установленными в смежных отраслях права. Отсутствие единообразного подхода в судебной практике относительно пределов применения гражданско-правовых инструментов неизбежно влечет возникновение риска нарушения прав и законных интересов сторон.

Несмотря на отсутствие возможности предусмотреть единые критерии для всех возможных ситуаций применения гражданско-правовых инструментов, следует выстраивать сбалансированную систему сдержек и противовесов в соответствии с конституционно-правовыми принципами. При толковании норм налогового и гражданского права следует помнить о том, что налоговые имущественные отношения основаны на власти и подчинении, что влечет существенные отличия от отношений, базирующихся на равенстве и автономии воли[[110]](#footnote-110).

В то же время, несмотря на публичный характер соответствующих правоотношений, представляется, что полностью отрицать возможность применения гражданско-правовых способов защиты публичного субъекта в целях возмещения налоговых потерь не следует. В частности, в связи с признанием конституционной допустимости применения гражданско-правовых инструментов Конституционным Судом РФ. При этом, решение анализируемого вопроса находится в пределах дискреции законодателя, уполномоченного определять пути оптимизации конституционно заданного баланса публичного и частного интереса в налоговом законодательстве, с учетом природы отношений и основополагающих принципов.

Так, и на сегодняшний день налоговое законодательство предусматривает применение цивилистических механизмов в налоговом праве, в частности, путем установления способов обеспечения обязательств гражданско-правового характера, допускающих удовлетворение имущественных интересов государства за счет третьих лиц наряду с налогоплательщиком. Также предусмотрены механизмы взыскания недоимки в принудительном порядке с третьих лиц в ситуациях, когда имущество выводится из-под налогообложения.

Основываясь на результатах проведенного анализа рассматриваемых правовых проблем, можно сделать вывод, что в связи со спецификой и автономией налогового права, применение гражданско-правовых инструментов имеет исключительный характер. Также, важно отметить, что полномочия налоговых органов при применении механизмов гражданского права не следует толковать расширительно. В этой связи не всегда представляется возможным в полной мере согласиться с позицией Конституционного Суда РФ, в частности, при решении вопроса о возможности применения инструмента неосновательного обогащения к физическим лицам, за которыми числится задолженность, образовавшаяся в результате ошибочно предоставленного налогового вычета. В то же время, можно согласиться с допустимостью возмещения вреда с третьих лиц в определенных пределах с помощью заявления деликтного иска в рамках уголовного судопроизводства.

С точки зрения подхода, предложенного Конституционным Судом РФ, о возможности взыскания с налогоплательщика-физического лица задолженности, полученной им вследствие ошибочно предоставленного имущественного налогового вычета путем заявления кондикционных требований в случае, когда отсутствует объективная возможность обращения к процедурам, предусмотренным налоговым законодательством, следует отметить следующее.

Выведение суммы задолженности, образовавшейся в результате ошибочно предоставленного налогового имущественного вычета, из-под понятия недоимки влечет неоправданное усложнение регулирования. Представляется, что указанную сумму необходимо рассматривать в качестве недоимки. Указанный подход находит отражение на практике, к примеру, в ситуациях, когда налоговые органы заявляют административные иски, а также в доктрине.

Анализируемая позиция Конституционного Суда РФ воспринята на практике неоднозначно. Безусловно, административные контрольные и юрисдикционные процедуры, предусмотренные налоговым законом, не всегда обеспечивают защиту фискального интереса государства в полном объеме. Однако применение экстраординарных механизмов в виде инструментов гражданского права создает риски нарушения прав налогоплательщиков. Более того, могут возникать ситуации нивелирования гарантий прав обязанных субъектов правоотношений, установленных Налоговым кодексом РФ, в связи с «замещением» процедур, предусмотренных налоговым правом, гражданско-правовыми механизмами.

Приведенное постановление Конституционного Суда РФ требует реакции законодателя в форме принятия четкого и понятного регулирования и восполнения нормативной основы законодательства о налогах и сборах в том числе в отношении определения объема понятия недоимки и механизмов ее взыскания.

Следует признать отсутствие должной определенности по вопросу направленности воли законодателя относительно существования возможности применения иных критериев зависимости, не предусмотренных гражданским и налоговым законодательством РФ, а также трехгодичного срока исковой давности при предъявлении иска в рамках пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ к третьим лицам. Относительно применения сроков, важно отметить, что механизм взыскания недоимки с третьего лица обладает гражданско-правовой природой, и лицо, с которого взыскивается налоговая задолженность, не состоит в правоотношениях с публичным субъектом. Учитывая, что нормы налогового законодательства в части установления сроков взыскания недоимки не рассчитаны на ситуации, когда имущество в обход закона выводится из-под налогообложения в адрес третьих лиц, полагаем, что наиболее взвешенным и конституционно-оправданным может являться подход, согласно которому применению подлежит ст. 196 ГК РФ, отсылающая к п. 1 ст. 200 ГК РФ. Рассматриваемый подход позволит исчислять сроки со дня, когда налоговый орган должен узнать о совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, что стимулирует своевременно реагировать на выявленные нарушения в целях избежания пропуска срока и исключает состояние неопределенности для третьего лица.

По вопросу определения понятия «иной» зависимости в абз. 7 пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ представляется, что, с одной стороны, отсутствие перечня критериев, свидетельствующих о зависимости лиц, создает неопределенность на практике. С другой, с учетом усложнения экономических отношений нарастают злоупотребления, направленные на вывод имущества из-под налогообложения. Следовательно, исчерпывающее определение понятия зависимости не будет эффективным инструментом по борьбе с уклонением от уплаты налогов, т.к. в целях уменьшения налоговых последствий недобросовестные налогоплательщики будут нацелены на создание условий, не подпадающих под установленные налоговым законом критерии. С учетом вышесказанного, такой подход приведет к необходимости корректировки норм Налогового кодекса РФ. Из чего следует, что установление исчерпывающего перечня критериев, который подлежал бы применению в целях определения понятия зависимости, является затруднительным.

Тем временем, необходимо исключить ситуации конкуренции способов возмещения имущественных потерь публичного субъекта. Важно установить такие положения в налоговом законодательстве, при которых не возникал бы риск двойного взыскания задолженности в связи с применением положений ст. 45 НК РФ и Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Дискуссионным также является вопрос относительно определения пределов применения деликтного иска налоговыми органами в целях возмещения имущественных потерь публичного субъекта в рамках уголовного судопроизводства.

Представляется, одним из наиболее взвешенных решений правило, согласно которому взыскание ущерба путем заявления налоговыми органами гражданского иска в рамках уголовного судопроизводства должно быть допустимо в случае исчерпания всех предусмотренных налоговым законодательством процедур изъятия соответствующей налоговой задолженности у организации-налогоплательщика. Таким образом, приоритетным является установление факта невозможности изъятия недоимки у налогоплательщика как стороны налоговых правоотношений. Также рассматриваемый подход позволит избежать ситуации двойного взыскания, что исключает многократное возмещение ущерба.

В случае невозможности удовлетворения имущественного интереса государства за счет налогоплательщика-организации, и, когда противоправность действий должностных лиц последней, имеющих решающую роль в обеспечении деятельности организации и надлежащем исполнении налоговых обязанностей, приобретает преступный характер, возможно согласиться с допустимостью заявления требований о возмещении вреда, причиненного налоговым преступлением, непосредственно к такому лицу.

В целях недопущения создания риска нарушения прав и законных интересов третьего лица, обязанность физического лица понести самостоятельную имущественную ответственность перед бюджетной системой должна возникать в исключительном случае, а именно, при наличии обвинительного приговора суда, устанавливающего вину лица. Таким образом, важно установить вину в совершении преступления конкретным лицом, повлекшего невозможность уплатить налоги организацией.

Таким образом, толкование положений закона должно отвечать конституционно-правовым требованиям, быть эффективным, не нарушать при этом законные права сторон налоговых правоотношений. Необходим поиск конституционно-взвешенного баланса и внесение должной правовой определенности относительно рассмотренных проблем, так как пределы применения гражданско-правовых инструментов на практике остаются размытыми и на сегодняшний день.

Ведь, как верно отмечает А.О. Рыбалов, «граница между частным и публичным правом всегда была подвижной … Другой вопрос — где сегодня нужно проводить эту границу, кому предоставлять регулирование тех или иных отношений»[[111]](#footnote-111).

## **Список использованной литературы и источников**

**Нормативно-правовые акты и иные официальные документы**

1. Декларация основных принципов правосудия для жертв преступлений и злоупотреблений властью: принята 29.11.1985 Резолюцией 40/34 Генеральной Ассамблеи ООН. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
2. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. – (ред. от 17 февраля 2021 года). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340. – (ред. От 20 апреля 2021 года). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301. – (ред. от 09.03.2021). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
6. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая: от 26 января 1996 года № 14-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 5. – Ст. 410. – (ред. от 09.03.2021). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
7. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: от 18 декабря 2001 года № 174-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. – № 52 (ч.I). – Ст. 4921. – (ред. от 30.04.2021). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
8. О несостоятельности (банкротстве): Федеральный закон от 26 октября 2002 № 127-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. - №43. – Ст. 4190. - (ред. от 20.04.2021). – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
9. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 30 ноября 2016 № 401-ФЗ. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
10. О направлении для сведения и использования в работе копии решения Арбитражного суда г. Москвы от 29.12.2014 по делу № А40-153792/2014 и копии Арбитражного суда Краснодарского края от 25.12.2014 по делу № 32-24705/2014> (вместе с Решением Арбитражного суда г. Москвы от 29.12.2014 № А40-153792/14, Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 25.12.2014 № А32-24705/2014) / Письмо ФНС России от 19.01.2015 № СА-4-7/376@. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
11. О привлечении Минфина РФ в качестве потерпевшего по уголовным делам в связи с причинением ущерба государству / Письмо Минфина РФ от 9 августа 2006 № 08-04-14/4048/ - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
12. О привлечении представителей органов Федерального казначейства потерпевшими по возбуждаемым уголовным делам / Письмо Казначейства России от 27 июля 2006 № 42-7.1-15/9.2-311. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
13. О направлении обзора судебной арбитражной практики по вопросу реализации налоговыми органами обязанности, установленной подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ / Письмо ФНС России от 19 декабря 2016 года № СА-4-7/24347@. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
14. Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями / Приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232, МВД России, СК России от 8 июня 2015 года. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
15. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапланова / Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
16. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» / Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
17. По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева / Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
18. По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации / Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.2009 № 20-П. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
19. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа / Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П. Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
20. По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.С. Машукова / Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 г.№ 32-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
21. По делу о проверке конституционности Закона Санкт - Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт - Петербурге в 1995 году» / Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
22. По делу о проверке конституционности статьи 112 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации в связи с жалобой граждан Н.А. Баланюк, Н.В. Лаврентьева, И.В. Попова и В.А. Чернышева / Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2019 № 6-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
23. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева / Постановление Конституционного суда РФ от 16.07.2004 № 14-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
24. По делу о проверке конституционности положений статьи 212.1 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И.И. Дадина / Постановление Конституционного Суда РФ от 10 февраля 2017 г. № 2-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
25. По делу о проверке конституционности положений пунктов 1 и 2 статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации и пункта "а" части второй статьи 166 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина В.В. Кряжева / Постановление Конституционного Суда РФ от 07.04.2015 № 7-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
26. По делу о проверке конституционности статьи 6 Уголовно - процессуального кодекса РСФСР в связи с жалобой гражданина О.В. Сушкова / Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1996 № 18-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
27. Определение Конституционного Суда РФ от 15.01.2008 № 292-О-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
28. Определения Конституционного Суда РФ от 16.07.2009 № 996-О-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
29. Определение Конституционного Суда РФ от 20.10.2011 № 1449-О-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
30. Определение Конституционного Суда РФ от 28 мая 2013 года № 786-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
31. Определение Конституционного Суда РФ от 5 марта 2014 года № 589-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
32. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
33. Определение Конституционного Суда РФ от 24 июня 2014 года № 1458-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
34. Определение Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 № 1580-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
35. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления / Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

**Материалы судебной практики**

1. Постановление ЕСПЧ от 06.10.2020 по делу № 52464/15 «Агапов против России» (Agapov v Russia, app. №o. 52464/15, judgme№t of 6 October 2020). Режим доступа: https://№alogoved.ru/resources/Foto/Agapov.pdf (дата обращения: 1 апреля 2021 г.).
2. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 15.01.2018 № 78-КГ17-82. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
3. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
4. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.03.2018 по делу № А40-230080/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
5. Кассационное Верховного Суда РФ от 30 июля 2014 г. № 3-УДп14-2. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
6. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 по делу № А60-13819/06-С9. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
7. Апелляционное определение Московского городского суда от 26.09.2018 № 33а-7533/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
8. Апелляционное определение Московского городского суда от 24.08.2018 по делу № 33а-6182/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
9. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 03.06.2020 по делу № 33-5660/2020. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
10. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 16.10.2019 по делу № 33-17499/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
11. Апелляционное определение Пермского краевого суда от 27.01.2020 по делу № 33-306/2020. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
12. Апелляционное определение Пермского краевого суда от 03.04.2019 по делу № 33-3306/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
13. Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 08.10.2019 по делу № 33-11405/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
14. Апелляционное определение Воронежского областного суда от 01.10.2019 по делу № 33-6401/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
15. Апелляционное определение Московского городского суда от 30.07.2019 № 33-35018/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
16. Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 20.02.2018 по делу № 33-2058/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
17. Апелляционное определение Тамбовского областного суда от 05.12.2018 по делу № 33-4223/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
18. Апелляционное определение Тамбовского областного суда от 21.11.2018 по делу № 33-4092/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
19. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского круга от 31 января 2018 г. по делу № А11-8552/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
20. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 17 апреля 2018 г. по делу № А09-608/2017. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
21. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского круга от 21 августа 2017 г. по делу № А79-5448/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
22. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского круга от 5 февраля 2018 г. по делу № А11-10100/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
23. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26 февраля 2020 г. по делу № А66-4886/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
24. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 августа 2017 г. по делу № А56-66775/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
25. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 декабря 2014 г. № А40-153792/14. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
26. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.06.2017 № Ф09-4033/17 по делу № А50-19405/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
27. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2016 № 17АП-18606/2016-АК по делу № А50-19576/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
28. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.11.2016 № Ф04-5313/2016 по делу № А27-25775/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
29. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.07.2016 № Ф06-10110/2016 по делу № А06-6687/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
30. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2015 № Ф07-7120/2015 по делу № А42-7582/2014. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
31. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.10.2018 № Ф08-5981/2018 по делу № А63-9211/2017. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
32. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.10.2016 № Ф01-3946/2016 по делу № А28-11028/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
33. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2017 № Ф04-3593/2017 по делу № А45-24115/2016. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
34. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.10.2016 № Ф08-7835/2016 по делу № А53-24852/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
35. Апелляционное Верховного суда Республики Башкортостан от 11 июня 2015 г. № 33-9557/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
36. Апелляционное Кемеровского областного суда от 27 марта 2014 г. № 33-2897. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
37. Апелляционное определение Саратовского областного суда от 06.11.2019 по делу № 22-3211/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
38. Апелляционное определение Московского городского суда от 24.04.2018 по делу № 33-14212/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
39. Постановление Президиума Тульского областного суда от 25.06.2019 № 44у-57/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
40. Апелляционное определение Саратовского областного суда от 16.10.2019 по делу № 33-6502/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
41. Апелляционное определение Саратовского областного суда от 15.05.2019 № 33-3730/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
42. Апелляционное определение Московского областного суда от 19.12.2018 по делу № 33-37364/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
43. Апелляционное определение Московского городского суда от 14.10.2020 по делу № 33-34731/2020. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
44. Апелляционное определение Московского городского суда от 14.08.2020 по делу № 33-9935/2020. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».
45. Постановление Президиума Московского областного суда от 12.12.2018 № 534 по делу № 44г-300/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
46. Апелляционное определение Верховного суда Республики Мордовия от 03.04.2018 по делу № 33-701/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».
47. Апелляционное определение Верховного суда Республики Калмыкия от 12.03.2020 № 33-217/2020 по делу № 2-3143/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс».

**Специальная литература**

1. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г.Пепеляева – М.: Альпина Паблишер, 2015. – С. 743.
2. Учебник. Финансовое право / Под ред. М.В. Кустовой и Н.А. Шевелевой. СПб., 2014. С. 490.
3. Стрельников В.В. Налоговая ответственность: Учеб. пособие. Воронеж, 2006. С. 28.
4. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): Монография / А.А. Рябов. Москва: Норма; Инфра-М, 2014. 222 с.
5. Артюх А.А. Комментарий к статье С.В. Разгулина. Конституционный Суд РФ о взыскании налоговой задолженности // Налоговед. 2017. № 5. С. 70.
6. Артюх А.А. Пределы применения к налоговым отношениям гражданско-правовых институтов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2016 года: по материалам XIV Международной научно-практической конференции 21-22 апреля 2017 г., Москва. -М. : Норма, 2018. - С. 49-57.
7. Белов С.А., Рыбалов А.О., Тимошина Е.В. и др. Теория публичного правоотношения: перспективы избавления от цивилистической догматики // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2011. № 2. С. 246-247.
8. Иванов А.А. Понятие «имущественные отношения и проблемы налогового права»// ВВАС РФ. 2009. № 1. С.81-82.
9. Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2017. № 1. С.34-46
10. Кустова, Маргарита В. 2018. «Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций». Вестник Санкт-Петербургского университета. Право 3: 000–000. https://doi.org.
11. Кустова М.В. Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц. Закон. 2009. № 1. С. 161-164.
12. Леднева Ю.В. Гражданский иск в уголовных делах о налоговых преступлениях// Налоговед.2018. №7. С.53-58.
13. Лютова О.И. К вопросу о применении понятия вреда (ущерба) к налоговым отношениям // Налоговед. №7. 2018. С. 16-23.
14. Мирзоев Ю.С. Актуальные проблемы взыскания налоговой задолженности с третьих лиц. 2018. № 11. С.71-81.
15. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права. // ВВАС РФ. 2009. №1. С. 83-100.
16. Овсянников С.В. Влияние реформы Гражданского кодекса РФ на развитие налогового права // Налоговед. 2015. № 11. С. 53.
17. Овсянников С.В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика. Комментарий к Определению Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 5. С. 14 - 20.
18. Пепеляев С.Г. Автоматических решений быть не должно // Налоговед. № 11..2020. С. 4-6
19. Пепеляев С.Г. Мы за ценой не постоим... // Налоговед. 2016. № 10. С. 4 - 7.
20. Разгулин С.В. Конституционный Суд РФ о взыскании налоговой задолженности // Налоговед. 2017. № 5. С.63-68.
21. Сасов К.А. О неконституционности взыскания с физических лиц недоимок организаций// Налоговед.2016. № 6. С.72-81.
22. Седелкина В.В. Кто он - гражданский истец в уголовном процессе по делам о налоговых преступлениях? // Налоги. 2018. № 3. С. 31.
23. Цепов Г.В. Концепция "иной зависимости" при передаче бизнеса должника: цивилистический взгляд // Закон. 2017. № 8. С. 34 - 42.
24. Чулкова Л. Налоговые вычеты по НДФЛ, полученные гражданами необоснованно, подлежат возврату // Налоговый вестник. - 2017. - № 5. - С. 85-91.
25. Чуряев А.В. О практике «трансформации» налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9. С. 27–35.

**Интернет-ресурсы**

1. И вновь о деликтной ответственности по налоговым долгам. / В. М. Зарипов // Zako№.ru: [портал]. – 03.07.2020. - URL: https://zako№.ru/blog/2020/07/03/i\_v№ov\_o\_delikt№oj\_otvetstve№№osti\_po\_№alogovym\_dolgam#comme№t\_563328 (дата обращения: 3 марта 2021 г.).
2. Налоговая аналитика ФНС// [Электронный ресурс] URL: https://a№alytic.№alog.ru/portal/i№dex.ru-RU.htm (дата обращения: 10 мая 2021 г.).
3. Результаты деятельности ФССП России по принудительному взысканию задолженности по налогам и сборам, таможенным платежам/ Выборочные данные из формы № 1-2 /Декабрь.2020 // [Электронный ресурс] URL: 2020 - (fssp.gov.ru) (дата обращения: 10 мая 2021 г.).

1. Иванов А.А. Понятие «имущественные отношения и проблемы налогового права»// ВВАС РФ. 2009. № 1. С.81-82. [↑](#footnote-ref-1)
2. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): Монография // Инфра-М, 2014. С. 76.

   [↑](#footnote-ref-2)
3. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права. // ВВАС РФ. 2009. №1. С. 83, 96. [↑](#footnote-ref-3)
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.2009 № 20-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-4)
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2017. № 1. С.38 [↑](#footnote-ref-6)
7. Кустова М.В. Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц // Закон. 2009. № 1. С. 161-163 [↑](#footnote-ref-7)
8. Стрельников В.В. Налоговая ответственность: Учеб. пособие. Воронеж, 2006. С. 28. [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговая аналитика ФНС// [Электронный ресурс] URL: https://a№alytic.№alog.ru/portal/i№dex.ru-RU.htm (дата обращения: 10 мая 2021 г.). [↑](#footnote-ref-9)
10. Результаты деятельности ФССП России по принудительному взысканию задолженности по налогам и сборам, таможенным платежам/ Выборочные данные из формы № 1-2 /Декабрь.2020 // [Электронный ресурс] URL: 2020 - (fssp.gov.ru) [↑](#footnote-ref-10)
11. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-11)
12. Овсянников С.В. Влияние реформы Гражданского кодекса РФ на развитие налогового права // Налоговед. 2015. № 11. С. 53. [↑](#footnote-ref-12)
13. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-13)
14. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-14)
15. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Артюх А.А. Пределы применения к налоговым отношениям гражданско-правовых институтов // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2016 года: по материалам XIV Международной научно-практической конференции 21-22 апреля 2017 г. // 2018. С. 52. [↑](#footnote-ref-17)
18. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 15.01.2018 № 78-КГ17-82 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-18)
19. Чулкова Л. Налоговые вычеты по НДФЛ, полученные гражданами необоснованно, подлежат возврату // Налоговый вестник. 2017. № 5. С. 89. [↑](#footnote-ref-19)
20. Артюх А.А. Комментарий к статье С.В. Разгулина. Конституционный Суд РФ о взыскании налоговой задолженности // Налоговед. 2017. № 5. С. 70. [↑](#footnote-ref-20)
21. Апелляционное определение Московского городского суда от 26.09.2018 № 33а-7533/2018; Апелляционное определение Московского городского суда от 24.08.2018 по делу № 33а-6182/2018 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-21)
22. Разгулин С.В. Конституционный Суд РФ о взыскании налоговой задолженности // Налоговед. 2017. № 5. С.66. [↑](#footnote-ref-22)
23. Апелляционное определение Свердловского областного суда от 03.06.2020 по делу № 33-5660/2020; Апелляционное определение Свердловского областного суда от 16.10.2019 по делу № 33-17499/2019; Апелляционное определение Пермского краевого суда от 27.01.2020 по делу № 33-306/2020; Апелляционное определение Пермского краевого суда от 03.04.2019 по делу № 33-3306/2019 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-23)
24. Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 08.10.2019 по делу № 33-11405/2019 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-24)
25. Апелляционное определение Воронежского областного суда от 01.10.2019 по делу № 33-6401/2019 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-25)
26. Апелляционное определение Московского городского суда от 30.07.2019 № 33-35018/2019 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-26)
27. Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 20.02.2018 по делу № 33-2058/2018; Апелляционное определение Воронежского областного суда от 01.10.2019 по делу № 33-6401/2019 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-27)
28. Апелляционное определение Тамбовского областного суда от 05.12.2018 по делу № 33-4223/2018; Апелляционное определение Тамбовского областного суда от 21.11.2018 по делу № 33-4092/2018 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-28)
29. Кассационное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 15.01.2018 № 78-КГ17-82 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-29)
30. Белов С.А., Рыбалов А.О., Тимошина Е.В. и др. Теория публичного правоотношения: перспективы избавления от цивилистической догматики // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2011. № 2. С. 254. [↑](#footnote-ref-30)
31. Кустова, Маргарита В. 2018. «Гарантии прав налогоплательщика в процедурах досудебного обжалования: последовательность правовых позиций». Вестник Санкт-Петербургского университета. Право 3: 000–000. https://doi.org [↑](#footnote-ref-31)
32. Там же. [↑](#footnote-ref-32)
33. Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-33)
34. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-34)
35. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-36)
37. Овсянников С.В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика. Комментарий к Определению Судебной коллегии по гражданским делам ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 5. С. 17. [↑](#footnote-ref-37)
38. Конституция Российской Федерации: Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 г.) [Текст] // Ст. 57. [↑](#footnote-ref-38)
39. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-39)
40. Постановление АС ВВО от 31 января 2018 г. по делу № А11-8552/2016; Постановление АС ЦО от 17 апреля 2018 г. по делу № А09-608/2017; Постановление ВВО от 21 августа 2017 г. по делу № А79-5448/2016; Постановление АС ВВО от 5 февраля 2018 г. по делу № А11-10100/2015; Постановление АС СЗО от 15 августа 2017 г. по делу № А56-66775/2016; Постановление АС СЗО от 26 февраля 2020 г. по делу № А66-4886/2018 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-40)
41. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-41)
42. Постановление АС ВВО от 31 января 2018 г. по делу № А11-8552/2016; Постановление АС ЦО от 17 апреля 2018 г. по делу № А09-608/2017; Постановление ВВО от 21 августа 2017 г. по делу № А79-5448/2016; Постановление АС ВВО от 5 февраля 2018 г. по делу № А11-10100/2015; Постановление АС СЗО от 15 августа 2017 г. по делу № А56-66775/2016; Постановление АС СЗО от 26 февраля 2020 г. по делу № А66-4886/2018 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-42)
43. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-43)
44. Налоговый кодекс Российской Федерации (в ред. 01 января 2021 г.). – Пп.2 П.2 Ст.57 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-44)
45. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-45)
46. Пепеляев С.Г. Мы за ценой не постоим.. // Налоговед. 2016. № 10. С. 5. [↑](#footnote-ref-46)
47. Белов С.А., Рыбалов А.О., Тимошина Е.В. и др. Теория публичного правоотношения: перспективы избавления от цивилистической догматики // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2011. № 2. С. 245. [↑](#footnote-ref-47)
48. Цепов Г.В. Концепция «иной зависимости» при передаче бизнеса должника: цивилистический взгляд // Закон. 2017. № 8. С. 38. [↑](#footnote-ref-48)
49. Там же. [↑](#footnote-ref-49)
50. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г.Пепеляева – М.: Альпина Паблишер, 2015. – С. 743. [↑](#footnote-ref-50)
51. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П; Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2019 № 6-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-51)
52. Белов С.А., Рыбалов А.О., Тимошина Е.В. и др. Теория публичного правоотношения: перспективы избавления от цивилистической догматики // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2011. № 2. С. 246-247. [↑](#footnote-ref-52)
53. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу № А40-77894/15 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-53)
54. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 августа 2017 г. по делу № А56-66775/2016 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-54)
55. Письмо ФНС России от 19.01.2015 № СА-4-7/376@; Решение АС г. Москвы от 29 декабря 2014 г. № А40-153792/14 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-55)
56. [Постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C26F55486BED2752EAEDF83DE9CCB4E8C76DA15A577F7F284ECA25A32B22F18532C69DV8QFN) Арбитражного суда Уральского округа от 26.06.2017 № Ф09-4033/17 по делу № А50-19405/2016, [постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C37B572035E12151B7E5F13BE39EE0BBC13AFE0A512A2D68109374E3602FF09F2EC69E902F84E2V2Q3N) Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2016 № 17АП-18606/2016-АК по делу № А50-19576/2016, [постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C26054486BED2759EFE0F339E9CCB4E8C76DA15A577F7F284ECA25A32B22F18532C69DV8QFN) Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.11.2016 № Ф04-5313/2016 по делу № А27-25775/2015. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-56)
57. Письмо ФНС России от 19.12.2016 № СА-4-7/24347@ «О направлении обзора судебной арбитражной практики по вопросу реализации налоговыми органами обязанности, установленной подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса РФ». - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-57)
58. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.07.2016 № Ф06-10110/2016 по делу № А06-6687/2015; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2015 № Ф07-7120/2015 по делу № А42-7582/2014.  - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-58)
59. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.10.2018 № Ф08-5981/2018 по делу № А63-9211/2017; [Постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C26F55486BED2752EAEDF83DE9CCB4E8C76DA15A577F7F284ECA25A32B22F18532C69DV8QFN) Арбитражного суда Уральского округа от 26.07.2017 № Ф09-4033/17 по делу № А50-19405/2016; П[остановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C26C51486BED215FEEE8F136B4C6BCB1CB6FA655087A6A3916C721B93523EE9930C4V9QEN) Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.10.2016 № Ф01-3946/2016 по делу № А28-11028/2015 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-59)
60. [Постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C26054486BED275EEAEBF33AE9CCB4E8C76DA15A577F7F284ECA25A32B22F18532C69DV8QFN) Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2017 № Ф04-3593/2017 по делу № А45-24115/2016, [постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C2695D486BED275DEAE1F33BE9CCB4E8C76DA15A577F7F284ECA25A32B22F18532C69DV8QFN) Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2015 № Ф07-7120/2015 по делу № А42-7582/2014, [постановление](consultantplus://offline/ref=6CF973271F83E1E4F4B1C2694C486BED2758E8E0F43CE9CCB4E8C76DA15A577F7F284ECA25A32B22F18532C69DV8QFN) Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.10.2016 № Ф08-7835/2016 по делу № А53-24852/2015 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-60)
61. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.10.1997 № 13-П; Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2019 № 6-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-61)
62. Мирзоев Ю.С. Актуальные проблемы взыскания налоговой задолженности с третьих лиц // Налоговед. 2018. № 11. С.77. [↑](#footnote-ref-62)
63. Постановление Конституционного суда РФ от 16.07.2004 № 14-П; Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 по делу № А60-13819/06-С9; Определение СКЭС ВС РФ от 16.03.2018 по делу № А40-230080/2016 - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-63)
64. Кустова М.В. [Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц](https://www.elibrary.ru/item.asp?id=13978342) // [Закон](https://www.elibrary.ru/contents.asp?id=33495307). 2009. [№ 1](https://www.elibrary.ru/contents.asp?id=33495307&selid=13978342). С. 162. [↑](#footnote-ref-64)
65. Там же. [↑](#footnote-ref-65)
66. Приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232, МВД России, СК России от 08.06.2015 "Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями». - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-66)
67. Седелкина В.В. Кто он - гражданский истец в уголовном процессе по делам о налоговых преступлениях? // Налоги. 2018. № 3. С. 31. [↑](#footnote-ref-67)
68. Апелляционное Верховного суда Республики Башкортостан от 11 июня 2015 г. № 33-9557/2015; Апелляционное Кемеровского областного суда от 27 марта 2014 г. № 33-2897; Кассационное Верховного Суда РФ от 30 июля 2014 г. № 3-УДп14-2. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-68)
69. Письмо Минфина РФ от 09.08.2006 № 08-04-14/4048 «О привлечении Минфина РФ в качестве потерпевшего по уголовным делам в связи с причинением ущерба государству». - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-69)
70. Письмо Казначейства России от 27.07.2006 № 42-7.1-15/9.2-311 «О привлечении представителей органов Федерального казначейства потерпевшими по возбуждаемым уголовным делам». - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-70)
71. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления»- Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-71)
72. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П/. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-72)
73. Сасов К.А. [О неконституционности взыскания с физических лиц недоимок организаций](https://www.elibrary.ru/item.asp?id=26293967)// Налоговед.2016. № 6. С.77. [↑](#footnote-ref-73)
74. Конституция Российской Федерации, [ст.ст. 8 (часть 2)](consultantplus://offline/ref=E264FC9DFDACAF158427E3CDF2F0292F67BEC82051868A5CD4301D9B15C8B6345E4D516B67261A5D644FC22D04F5B3B2B10852E8D5D6KArBH), [19 (часть 1)](consultantplus://offline/ref=E264FC9DFDACAF158427E3CDF2F0292F67BEC82051868A5CD4301D9B15C8B6345E4D516B672A1D5D644FC22D04F5B3B2B10852E8D5D6KArBH), [35 (часть 1)](consultantplus://offline/ref=E264FC9DFDACAF158427E3CDF2F0292F67BEC82051868A5CD4301D9B15C8B6345E4D516B66211C5D644FC22D04F5B3B2B10852E8D5D6KArBH), [49 (часть 1)](consultantplus://offline/ref=E264FC9DFDACAF158427E3CDF2F0292F67BEC82051868A5CD4301D9B15C8B6345E4D516B662A165D644FC22D04F5B3B2B10852E8D5D6KArBH), [57](consultantplus://offline/ref=E264FC9DFDACAF158427E3CDF2F0292F67BEC82051868A5CD4301D9B15C8B6345E4D516B65231B5D644FC22D04F5B3B2B10852E8D5D6KArBH)/ Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, № 31, ст. 4398. [↑](#footnote-ref-74)
75. Определение Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 № 1580-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-75)
76. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-76)
77. Чуряев А.В. О практике «трансформации» налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9. С. 35. [↑](#footnote-ref-77)
78. Овсянников С.В. О казусе снятия корпоративной вуали с налогоплательщика//Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2015. № 5. С. 17. [↑](#footnote-ref-78)
79. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-79)
80. Леднева Ю.В. Гражданский иск в уголовных делах о налоговых преступлениях// Налоговед.2018. №7. С.56. [↑](#footnote-ref-80)
81. Там же. [↑](#footnote-ref-81)
82. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 10 февраля 2017 г. № 2-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-82)
83. Постановление ЕСПЧ от 06.10.2020 по делу № 52464/15 «Агапов против России» (Agapov v Russia, app. No. 52464/15, judgment of 6 October 2020). Режим доступа: https://nalogoved.ru/resources/Foto/Agapov.pdf (дата обращения: 1 апреля 2021 г.). [↑](#footnote-ref-83)
84. Постановление Конституционного Суда РФ от 07.04.2015 № 7-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-84)
85. Постановление от 08.12.2017 № 39-П/ Конституционный Суд РФ/ Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-85)
86. Апелляционное определение Саратовского областного суда от 06.11.2019 по делу № 22-3211/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-86)
87. Апелляционное определение Московского городского суда от 24.04.2018 по делу № 33-14212/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-87)
88. Постановление Президиума Тульского областного суда от 25.06.2019 № 44у-57/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-88)
89. Апелляционное определение Саратовского областного суда от 16.10.2019 по делу № 33-6502/2019; Апелляционное определение Саратовского областного суда от 15.05.2019 № 33-3730/2019; Апелляционное определение Московского областного суда от 19.12.2018 по делу № 33-37364/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-89)
90. Апелляционное определение Московского городского суда от 14.10.2020 по делу № 33-34731/2020; Апелляционное определение Московского городского суда от 14.08.2020 по делу № 33-9935/2020. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-90)
91. Постановление от 08.12.2017 № 39-П/ Конституционный Суд РФ/ Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-91)
92. Постановление ЕСПЧ от 06.10.2020 по делу № 52464/15 «Агапов против России» (Agapov v Russia, app. No. 52464/15, judgment of 6 October 2020). Режим доступа: https://nalogoved.ru/resources/Foto/Agapov.pdf (дата обращения: 1 апреля 2021 г.). [↑](#footnote-ref-92)
93. Постановление от 08.12.2017 № 39-П/ Конституционный Суд РФ/ Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-93)
94. Пепеляев С.Г. Автоматических решений быть не должно // Налоговед. № 11.2020. С. 5 [↑](#footnote-ref-94)
95. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1996 № 18-П; Определения Конституционного Суда РФ от 02.11.2006, от 15.01.2008 № 292-О-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-95)
96. Постановление ЕСПЧ от 06.10.2020 по делу № 52464/15 «Агапов против России» (Agapov v Russia, app. No. 52464/15, judgment of 6 October 2020). Режим доступа: https://nalogoved.ru/resources/Foto/Agapov.pdf (дата обращения: 1 апреля 2021 г.). [↑](#footnote-ref-96)
97. Определения Конституционного Суда РФ от 16.07.2009 № 996-О-О, от 20.10.2011 № 1449-О-О, от 28 мая 2013 года № 786-О, от 5 марта 2014 года № 589-О, от 24 июня 2014 года № 1458-О. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-97)
98. Постановление Президиума Московского областного суда от 12.12.2018 № 534 по делу № 44г-300/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-98)
99. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-99)
100. Учебник. Финансовое право / Под ред. М.В. Кустовой и Н.А. Шевелевой. СПб., 2014. С. 18 - 19. [↑](#footnote-ref-100)
101. Лютова О.И. К вопросу о применении понятия вреда (ущерба) к налоговым отношениям // Налоговед. №7. 2018. С. 21. [↑](#footnote-ref-101)
102. Постановление Конституционного Суда РФ от 2 июля 2020 г.№ 32-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-102)
103. Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2017. № 1. С.40. [↑](#footnote-ref-103)
104. Зарипов В.М. И вновь о деликтной ответственности по налоговым долгам. [Электронный ресурс] // Zako№.ru. Режим доступа: https://zako№.ru/blog/2020/07/03/i\_v№ov\_o\_delikt№oj\_otvetstve№№osti\_po\_№alogovym\_dolgam#comme№t\_563328 (дата обращения: 3 марта 2021 г.) [↑](#footnote-ref-104)
105. Пепеляев С.Г. Автоматических решений быть не должно // Налоговед. № 11.2020. С. 5. [↑](#footnote-ref-105)
106. Апелляционное определение Верховного суда Республики Мордовия от 03.04.2018 по делу № 33-701/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-106)
107. Постановление Президиума Московского областного суда от 12.12.2018 № 534 по делу № 44г-300/2018; Апелляционное определение Верховного суда Республики Калмыкия от 12.03.2020 № 33-217/2020 по делу № 2-3143/2019. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-107)
108. Постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-108)
109. Апелляционное определение Московского городского суда от 24.04.2018 по делу № 33-14212/2018. - Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-109)
110. Учебник. Финансовое право / Под ред. М.В. Кустовой и Н.А. Шевелевой. СПб., 2014. С. 18 - 19. [↑](#footnote-ref-110)
111. Белов С.А., Рыбалов А.О., Тимошина Е.В. и др. Теория публичного правоотношения: перспективы избавления от цивилистической догматики // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2011. № 2. С.246-247. [↑](#footnote-ref-111)