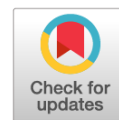


УДК 347.73

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS278274>

Научная статья



# Альтернативные правовые конструкции урегулирования налоговых ситуаций: пределы допустимости

М.В. Карасева

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

## Аннотация

В статье анализируются альтернативные правовые конструкции, используемые для разрешения налоговых ситуаций, и определяются пределы допустимости их использования. Подчеркивается, что такие правовые конструкции являются правотворческими и правоприменительными. Причем последние имеют место как в ходе судебного, так и административного правоприменения. Эти конструкции являются гражданско-правовыми. Обращается внимание на то, что предметом настоящей статьи не являются гражданско-правовые институты, имеющие место на уровне гражданско-правовой детерминации налогового права. Речь идет о гражданско-правовых конструкциях в системе налоговых ситуаций, т.е. ситуаций, возникающих из налоговых правоотношений и требующих своего разрешения. В контексте статьи правотворческие конструкции — это те, которые установлены в НК РФ. Примером, в частности, являются гражданско-правовые конструкции поручительства и банковской гарантии, закрепленные в ст.ст. 74 и 74.1 НК РФ. Правоприменительными конструкциями являются гражданско-правовые конструкции неосновательного обогащения и деликтной ответственности. Как альтернативные эти конструкции в целях регулирования налоговых ситуаций использованы в Постановлениях КС РФ от 24.03.2017 № 9-П и от 08.12.2017 № 39-П. Особое внимание в статье уделяется анализу «налоговой оговорки» как лжеальтернативной гражданско-правовой конструкции, инициированной в практику ФНС России. Определяются критерии пределов допустимости использования альтернативных правовых конструкций в контексте предмета исследования.

**Ключевые слова:** альтернативная правовая конструкция; налоговая оговорка; деликтная ответственность; неосновательное обогащение; налоговое правоотношение; гражданское правоотношение.

## Как цитировать:

Карасева М.В. Альтернативные правовые конструкции урегулирования налоговых ситуаций: пределы допустимости // Российский журнал правовых исследований. 2023. Т. 10. № 1. С. 7–13. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS278274>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS278274>

Research Article

# Alternative Legal Constructions for the Settlement of Tax Situations: Limits of Admissibility

Marina V. Karaseva

Voronezh State University, Voronezh, Russia

## ABSTRACT

This article analyzes alternative legal constructions used to resolve tax situations and determines the limits of the admissibility of their use. It emphasizes that such legal constructions are lawmaking and enforcement. Moreover, the latter takes place in the course of both judicial and administrative law enforcement. These constructions are civil law. The authors highlight the fact that the subject of this article is not civil law institutions that determine tax law. We discuss civil law constructions in the system of tax situations, i.e., situations that arise from tax legal relations and require their resolution. In the context of the article, the lawmaking constructions are those that are established in the Tax Code of the Russian Federation. One example, in particular, is the civil law constructions of a surety and a bank guarantee, enshrined in Art. 74 and 74.1 of the Tax Code of the Russian Federation. Enforcement constructions, in particular, are civil law constructions of unjust enrichment and tort liability. As an alternative, these constructions for regulating tax situations are used in the Resolutions No. 9-P, dated March 24, 2017, and No. 39-P, dated December 8, 2017, of the Constitutional Court of the Russian Federation.

We pay particular attention to the analysis of the “tax clause” as a false alternative civil law construction initiated into the practice of the Federal Tax Service of Russia, and we determine the criteria for the limits of permissibility of using alternative legal constructions in the context of the subject of research..

**Keywords:** alternative legal construction; tax clause; tort liability; unjust enrichment; tax legal relationship; civil legal relationship.

## To cite this article:

Karaseva MV. Alternative legal constructions for the settlement of tax situations: limits of admissibility. *Russian journal of legal studies*. 2023;10(1):7–13. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS278274>

Received: 02.02.2023

Accepted: 10.03.2022

Published: 31.03.2023

Проблема альтернативных правовых конструкций разрешения налоговых ситуаций находится в сегменте проблем взаимосвязи налогового и гражданского права. Эта проблема проявилась в последние годы и порождена в целом поисками справедливого и эффективного разрешения налоговых ситуаций. Есть и примеры использования гражданско-правовых конструкций для разрешения налоговых ситуаций тогда, когда возникает реальная, а иногда и кажущаяся необходимость по разным причинам «закрыть» временную недостаточность налогового правового регулирования. Проблема имеет законодательный и правоприменительный сегменты, ибо проявлена в Налоговом Кодексе РФ, а также в судебных актах прецедентного характера. Что весьма интересно, административная правоприменительная практика также стала пытаться использовать альтернативные правовые конструкции разрешения налоговых ситуаций. Последние являются, в подавляющем большинстве случаев, гражданско-правовыми. Число этих конструкций постоянно растет, хотя и не быстро.

Говоря об альтернативных правовых конструкциях регулирования налоговых ситуаций, важно подчеркнуть, что речь идет не о регулировании налоговых отношений с помощью таких конструкций, что, как известно, совершенно недопустимо. Речь идет именно о регулировании налоговых ситуаций, т.е. таких, которые возникают из налоговых правоотношений, но разрешение которых в законодательстве или в судебной практике требует использования не налоговых, а гражданско-правовых конструкций.

Говоря более конкретно, с теоретической точки зрения эти конструкции проявляют взаимосвязь и автономию налогового и гражданского права. Однако они имеют место не на уровне гражданско-правовой детерминации и автономии налогового права. Альтернативные правовые конструкции свидетельствуют о взаимосвязи налогового и гражданского права в системе налогово-правовых ситуаций, т.е. ситуаций, возникающих из налоговых правоотношений и требующих своего разрешения.

Гражданско-правовые конструкции регулирования налоговых ситуаций допустимы, они идут в связке с налоговым правоотношением, образуя некий правовой узел. Однако практика показывает, что сочленение гражданского и налогового права в регулировании налоговых ситуаций должно иметь пределы, определенные границы. Эти границы могут быть выведены исходя из доктрины права, гражданского законодательства, а также прецедентно-правового регулирования, которое дает примеры, позволяющие сделать некоторые обобщения о пределах допустимости альтернативного сочленения налогового и гражданского права. И это очень важно, ибо нормативно-правовых ориентиров такого рода состыковки налогового и гражданского права нет. А иметь их важно, так как если их не сформулирует правовая наука, если из них не будут исходить на практике, то могут возникать

факты судебного и административного вторжения в сферу усмотрения законодателя, а также незаметно будет разрушаться существующая доктрина права.

К альтернативным, т.е. гражданско-правовым конструкциям регулирования налоговых ситуаций следует, прежде всего, отнести те, которые установлены в Налоговом Кодексе РФ. Собственно, пример законотворчества и дает правовую парадигму для разрешения судами налоговых ситуаций методом альтернативной состыковки налогового и гражданского права.

Так в ст.ст. 74 и 74.1 НК РФ установлены такие альтернативные гражданско-правовые конструкции разрешения налоговых ситуаций, как поручительство и банковская гарантия. Суть их следующая: если налогоплательщик не может исполнить налоговое обязательство в связи с предоставлением ему отсрочки или рассрочки согласно налоговому законодательству, то она должна быть исполнена в гражданско-правовом порядке поручителем, банком или страховой организацией, заключившими с налоговым органом соответствующие договоры.

Что касается прецедентно-правового регулирования, то альтернативные правовые конструкции разрешения налоговых ситуаций стали появляться в 2017 г. Все началось с Постановления КС РФ от 24.03.2017 № 9-П, в котором неосновательное обогащение (ст. 1102 ГК РФ) как мера государственного принуждения (гражданско-правовая конструкция) было возведено до конституционно-правового института и, соответственно, приобрело характер межотраслевого правового института. Этот правовой институт использовался в данном Постановлении для закрытия пробела в налоговом законодательстве, поскольку в нем не был урегулирован вопрос об ошибочном предоставлении налогоплательщику налогового вычета налоговым органом. Использование судом института неосновательного обогащения применительно к ситуации, возникающей в сфере налогообложения, является альтернативной правовой конструкцией. Это в том смысле, что по определению устранение пробелов в налоговом законодательстве является сферой усмотрения законодателя. А поэтому, как подчеркнул в вышеназванном Постановлении Конституционный суд, законодатель вправе, в рамках имеющейся у него дискреции, «внеести в действующее налоговое регулирование изменения, направленные на урегулирование оснований, порядка и сроков взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных средств». В конечном итоге это и произошло в 2021 г. В ст. 221-1 (п. 7) НК РФ законодатель преодолел Постановление КС РФ и установил норму, в соответствии с которой «в случае представления налоговым органом или банком <...> уточненных сведений, приводящих к уменьшению суммы налога, возвращенной налогоплательщику в связи с предоставлением налогового вычета, налоговый орган в течение пяти дней после получения указанных сведений принимает решение об отмене полностью или частично решения о предоставлении

налогового вычета полностью или частично». В данном случае альтернативность выразилась в дуальной возможности правового регулирования — гражданско-правовой, доведенной до конституционно-правового уровня, или налогово-правовой. В конечном итоге законодатель в сфере своего усмотрения, обусловленного суверенным правом, установил налогово-правовую норму регулирования данной ситуации, тем самым продемонстрировав автономию налогового права от гражданского. В этой альтернативности и состоит еще одна форма состыковки налогового и гражданского права.

В Постановлении КС РФ от 02.07.2020 № 32-П использовалась принципиально новая правовая конструкция — «вред, причиненный бюджетной системе». А кроме того, в Постановлении КС РФ от 08.12.2017 № 39-П использовалась гражданско-правовая конструкция деликтной ответственности, предусмотренная ст. 1064 ГК РФ. И это при том, что ситуация, рассматриваемая судом, являлась, по сути, налогово-правовой. Исходя из названного Постановления КС РФ, к организации, не уплатившей налог, должна применяться налоговая ответственность, а к физическому лицу — руководителю организации, привлеченному к уголовной ответственности и фактически создавшему ситуацию невозможности покрыть организацией недоимку, в ряде случаев может быть применена гражданско-правовая деликтная ответственность по ст. 1064 ГК РФ. Получается, что в этом Постановлении КС РФ суд состыковал возможность применения мер налогового принуждения и гражданско-правовой деликтной ответственности применительно к ситуации, вытекающей из неуплаты налога организацией. В этом случае имеет место использование альтернативных правовых конструкций — либо налогово-правовой, либо гражданско-правовой. Причем, что очень важно: если налогово-правовой, то исключительно к организации, если гражданско-правовой — то к физическому лицу. В зависимости от создавшихся последствий. Проще говоря, данное Постановление КС РФ использовало «возможность субсидиарности, ибо гражданско-правовая ответственность стала рассматриваться как резервная на случай невозможности применения мер налогово-правового принуждения в связи с неуплатой налога в срок и образованием недоимки», но в отношении разных субъектов [1].

Помимо отмеченного, сегодня появилось стремление ввести в правовой оборот гражданско-правовую конструкцию договора для урегулирования экономических отношений, якобы не урегулированных законодателем. Эту конструкцию стремится продвигать ФНС, и называется она «налоговая оговорка». Суть этой конструкции в следующем: покупатель должен внести в договор, заключенный с продавцом, условия о возмещении потерь покупателя, если продавец, выполнив гражданско-правовое обязательство и выступая в последующем в качестве налогоплательщика, не уплатит в бюджет НДС, ибо, по мнению ФНС, это лишает покупателя, выступающего

и в статусе налогоплательщика, права на налоговый вычет по НДС, так как экономическая цепочка движения НДС оказывается разорванной<sup>1</sup> [2; 3]. Налоговая оговорка является попыткой введения в правовой оборот альтернативной правовой конструкции урегулирования налоговой ситуации — гражданско-правового договора, потому что является противоположностью (альтернативой) конструкции налоговой ответственности, которую налоговый орган должен применять как уполномоченный государством орган в соответствии со своей компетенцией по отношению к субъектам, уклоняющимся от уплаты НДС.

Налоговая оговорка является лжеальтернативной правовой конструкцией, ибо она, по существу, не легитимна. Причины тому следующие:

Во-первых, законодатель в ст. 171 НК РФ, где установлен перечень налоговых вычетов по НДС, являющийся исчерпывающим, не отказал налогоплательщику в праве на налоговый вычет в связи с разрывом экономической цепочки движения НДС. Данное понятие в НК РФ вообще не используется. Из того, что установление налога является суверенным правом государства, следует, что оно и только оно в любой момент может изменить юридическую конструкцию налога, внеся в нее добавления и устранив какие-то нормы. И в этой связи следует учитывать, что суверенное право государства на установление налога означает, что законодательное регулирование всякого налога, в том числе НДС, в каждый конкретный момент, по определению, является полным и достаточным. Иначе говоря, оно представляет собой минимакс правового регулирования на каждый конкретный момент и не требует на этот момент никакого усовершенствования. Ввиду этого существующий в практике ФНС экономический анализ движения НДС с учетом разрыва экономической цепочки и в связи с этим несформированности налоговой базы для исчисления НДС не имеет никакого отношения к законодательно установленной юридической конструкции НДС. Соответственно, попытки усовершенствования этого налога с помощью конструкции гражданско-правового договора являются нарушением компетенции налогового органа как уполномоченного государством органа. А в конечном итоге — нарушением суверенной воли законодателя.

Во-вторых, «налоговая оговорка» как явление приводит к искажению понятие «налог». Как известно, согласно ст. 8 НК РФ налог представляет собой «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения». Если же добросовестный налогоплательщик в уплате НДС в бюджет зависим от контрагента по договору, т.е.

<sup>1</sup> Субботина Е. В защиту налоговой оговорки. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/11/16/v\\_zaschitu\\_nalogovoj\\_ogovorki#comment\\_592449](https://zakon.ru/blog/2021/11/16/v_zaschitu_nalogovoj_ogovorki#comment_592449); Речкин Р. Налоговые оговорки. Дюжина ножей в спину... восторгу цивилистов. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/11/14/nalogovye\\_ogovorki\\_dyuzhina\\_nozhej\\_v\\_spinu\\_vostorgu\\_civilistov#comment\\_592350](https://zakon.ru/blog/2021/11/14/nalogovye_ogovorki_dyuzhina_nozhej_v_spinu_vostorgu_civilistov#comment_592350) (дата обращения: 20.01.2023).

от факта уплаты или нет им в бюджет налога, то отсюда следует, что сам налог, в принципе, является платежом условным в том смысле, что его уплата в бюджет все же не столь императивна, как это следует из НК РФ, а подчиняется еще некоторым производным, не учтенным в НК РФ. Не случайно КС РФ в Определении от 16.10.2003 № 329-О подчеркнул, что налогоплательщик не несет ответственность «за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет».

В-третьих, даже в том случае, если покупатель товара, в будущем плательщик НДС (так как собирается к приобретенному товару добавить стоимость), готов, желая «отбиться» от притязаний налоговых органов, заключить с продавцом товара соглашение о налоговой оговорке, то уже сегодня он не может этого сделать исходя из теоретических постулатов гражданского права и, соответственно, не сможет впоследствии защитить свои права исходя из объективной невозможности сделать это по следующим причинам:

Прежде всего, как известно, гражданское право регулирует отношения гражданского оборота (п. 1 и 2 ст. 2 ГК РФ)<sup>2</sup>. И обязательственные отношения в этой отрасли права, согласно доктрине, не могут возникать из публично-правовых отношений, за исключением обязательств из причинения вреда, т.е. деликтных обязательств (ст. 1064 ГК РФ). К примеру, нарушение правил дорожного движения, причинившее вред потерпевшему. Соответственно, гражданско-правовое обязательство не может возникнуть из факта неуплаты НДС, т.е. неисполнения налогового обязательства налогоплательщиком-поставщиком, ибо оно, налоговое обязательство, являясь публично-правовым, не относится к сфере гражданского оборота, а значит, не может породить гражданско-правовое обязательство, основанное на автономии воли участников гражданского правоотношения. Кроме того, оно не может быть отнесено и к деликтному обязательству (ст. 1064 ГК РФ), ибо основанием возникновения вреда, причиненного бюджетной системе (если бы взыскание такового было правомерным), является неуплата налога в бюджет налогоплательщиком-поставщиком, т.е. вред, причиненный бюджетной системе, по общему правилу взыскивается в соответствии с НК РФ в пользу государства и лишь в ряде случаев взыскивается с физического лица в пользу государства в соответствии со ст. 1064 ГК РФ,<sup>3</sup> но в любом случае не в пользу контрагента по гражданско-правовому договору.

Кроме того, судебная практика свидетельствует, что некоторые суды, понимая, что гражданские обязательственные отношения не возникают из публичных правоотношений как юридических фактов, требуют

от покупателя, заключившего договор налоговой оговорки, представить индивидуальный правовой акт налогового органа, устанавливающий неуплату налога налогоплательщиком-продавцом продукции, ибо гражданские правоотношения могут возникать из актов органов исполнительной власти (ст. 8 ГК РФ). Нередко такой акт представляется в суд. Однако взыскание убытков по такому акту по факту налоговой оговорки невозможно с учетом следующего. Прежде всего, в соответствии со ст. 8 ГК РФ основанием возникновения гражданских прав и обязанностей являются акты государственных органов, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей. Как известно, акты налоговых органов, подтверждающие неуплату налога налогоплательщиком-поставщиком, в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей законом не предусмотрены. Во-вторых, в соответствии с гражданско-правовой доктриной, такие акты в своем содержании должны быть непосредственно направлены на возникновение прав и обязанностей у конкретного субъекта — адресата акта.<sup>4</sup> Иначе говоря, гражданское правоотношение у конкретного субъекта должно возникать на основе этого акта, предусмотренного законом и ему адресованного. Индивидуальный правовой акт налогового органа не может порождать никакие права и обязанности у налогоплательщика, так как не предусмотрен законом как акт, порождающий гражданско-правовые последствия. Гражданские правоотношения между продавцом и покупателем возникают без актов государственных органов.

Помимо всего отмеченного, сегодня многие практики отстаивают возможность заключения налоговой оговорки в соглашении между продавцом и покупателем по ст. 406.1 ГК РФ (как возмещение потерь, возникших в случае наступления определенных в договоре обстоятельств), тем самым желая защитить бизнес на случай вменения ему налоговым органом ст. 54.1 НК РФ<sup>5</sup> [3].

В п. 1 ст. 406.1 ГК РФ сказано, что «стороны обязательства, действуя при осуществлении ими предпринимательской деятельности, могут своим соглашением предусмотреть обязанность одной стороны возместить имущественные потери другой стороны, возникшие в случае наступления определенных в таком соглашении обстоятельств и не связанные с нарушением обязательства его стороной (потери, вызванные невозможностью исполнения обязательства, предъявлением требований третьими лицами или органами государственной власти к стороне или к третьему лицу, указанному в соглашении и т.п.). Соглашением сторон должен быть определен размер возмещения таких потерь или порядок его определения».

Представляется, что ст. 406.1 ГК РФ не может быть применена при заключении сторонами соглашения

<sup>2</sup> Белов В.А. Гражданское право. Общая часть. Т. 1. Введение в гражданское право. М., 2011. С. 43.

<sup>3</sup> Постановление КС РФ от 08.12.2017 № 39-П.

<sup>4</sup> Гражданское право. Т. 1 / под ред. Е.А. Суханова М., 2002. С. 325.

<sup>5</sup> Субботина Е. Указ. соч.



о налоговой оговорке. Дело в том, что эта статья ГК РФ, как и все остальные, регулирует исключительно отношения гражданского оборота. И это подчеркивается в данной статье тем, что заключение соглашения о возмещении потерь возможно лишь сторонами, действующими при осуществлении предпринимательской деятельности. Последняя же определяется в абз. 3. п. 1 ст. 2 ГК РФ как самостоятельная деятельность, осуществляемая на свой риск, «направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг». При этом в теории гражданского права отмечается, что эта норма включалась в Гражданский Кодекс РФ «исключительно для того, чтобы максимально ограничить пределы публично-правового вмешательства государства в экономику»<sup>6</sup>, ибо все нормы гражданского права регулируют только гражданский оборот<sup>7</sup>. И на это особо обращается внимание в Постановлении Пленума ВС РФ от 24.03.2016 в ред. от 22.06.2021. Из этого следует, что сторонами соглашения о возмещении потерь могут являться лишь субъекты гражданского права — покупатель и продавец, заказчик и подрядчик и т.д. В то же время, как отмечается в названном Постановлении Пленума Верховного Суда РФ, данное соглашение не может касаться потерь, связанных с нарушением (неисполнением или ненадлежащим исполнением) гражданско-правового обязательства, заключенного между сторонами. Такое соглашение может касаться лишь исполнения, изменения или прекращения **заключенного сторонами гражданско-правового обязательства**. Кроме того, согласно толкованию, данному в этом же Постановлении, «возмещение потерь допускается, если будет доказано, что они уже понесены или с неизбежностью будут понесены в будущем» (п. 15 Постановления Пленума ВС РФ).

С учетом отмеченного, возмещение потерь покупателя по гражданско-правовому обязательству как будущего налогоплательщика (потери налогового вычета) не могут быть предметом соглашения о налоговой оговорке по следующим основаниям:

1. Такое соглашение никак не касается вопросов исполнения, изменения или прекращения гражданско-правового обязательства, заключенного между сторонами договора как субъектами предпринимательской деятельности. Напротив, оно касается действий налогоплательщика, не уплатившего НДС в бюджет, осуществляемых в рамках не гражданского, а налогового обязательства. Иначе говоря, соглашение о потерях по налоговой оговорке выходит за границы гражданского права. А это, как известно, не возможно в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ, которая опять-таки строго защищает гражданский оборот от публично-правового вмешательства в сфере правоприменения.

2. Соглашение о налоговой оговорке не может, в принципе, быть заключено и потому, что при заключении договора неисполнения налогового обязательства еще нет, а будет ли оно с неизбежностью иметь место и, соответственно, возникнут ли с неизбежностью налоговые потери (п. 15 Постановления Пленума ВС РФ) — этого предвидеть невозможно, ибо такое предвидение предполагает явную заинтересованность будущего налогоплательщика, ныне покупателя товара, в действиях, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ. Это нонсенс.

В целом надо подчеркнуть, что налоговая оговорка является ложным и в этом смысле нелегитимным правовым механизмом, потому что представляет собой модель состыковки несостыкуемого. Этот механизм предполагает соединение в рамках гражданско-правовых отношений интересов двух абсолютно независимых друг от друга субъектов — налогоплательщиков, находящихся в двух абсолютно не связанных друг с другом вертикальных правоотношениях — налоговых правоотношениях с государством. Налогоплательщик-продавец должен уплатить налог в бюджет, а в случае неуплаты к нему должны быть применены меры государственного принуждения со стороны налоговых органов. Налогоплательщик-покупатель для уплаты налога в будущем должен учесть на бухгалтерском счете сумму налога, перечисленную им в составе цены товара налогоплательщику-продавцу.

Анализ законодательства, Постановлений КС РФ и текущей судебной практики, а также правовой доктрины позволяет сделать вывод, что пределы введения альтернативных правовых конструкций урегулирования налоговых ситуаций могут быть определены следующим образом:

- Закрывая гражданско-правовой конструкцией пробел в налоговом законодательстве, надо понимать, что пробел в налоговом законодательстве — сфера усмотрения законодателя, и эта конструкция, скорее всего, будет являться нелегитимной и представляющей собой сознательное нарушение закона. Исключением, как показывает Постановление КС РФ от 24.03.2017, является решение вопроса с использованием гражданско-правовых конструкций в рамках прецедентно-правового регулирования.
- Вводя гражданско-правовую ответственность в сферу налогообложения, надо помнить, что применение к одному и тому же субъекту за одно и то же правонарушение налоговой и гражданско-правовой ответственности невозможно. Это следует из Постановления КС РФ от 08.12.2017 № 39-П, которое потому и допустило возможность применения наряду с налоговой и гражданско-правовой деликтной ответственности (ст. 1064 ГК РФ), что последняя применена не к организации, а к другому субъекту — физическому лицу, но в рамках общей налоговой ситуации.
- Создавая гражданско-правовую конструкцию и вводя ее в оборот, надо учитывать волю суверена. Так,

<sup>6</sup> Белов В.А. Указ. соч. С. 45–46.

<sup>7</sup> Там же. С. 43.

введение в оборот «налоговой оговорки» нарушает волю законодателя, выраженную в главе 21 НК РФ, ибо законодатель никак не связывает получение налогоплательщиком налогового вычета (ст. 171 НК РФ) с фактом сформированности или не сформированности налоговой цепочки уплаты НДС. В каждый конкретный момент воля законодателя, выраженная в законе, является тем минимаксом, который достаточен на данный момент для правового регулирования.

- Вводя в оборот конструкцию гражданско-правового договора для регулирования налоговой ситуации, надо понимать, что эта конструкция не может ис-

пользоваться для регулирования отношений между двумя налогоплательщиками. И это прямо касается налоговой оговорки. Гражданско-правовое отношение невозможно между двумя налогоплательщиками исходя из особенностей предмета и метода налогового права и, соответственно, особенностей налогового правоотношения, одной из сторон которого всегда является государство как властвующий субъект или муниципальное образование. Гражданские правоотношения опосредуют только гражданский оборот, т.е. отношения между субъектами гражданского права.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Карасева М.В. Чисто экономические убытки бюджетной системы РФ // Российский журнал правовых исследований. 2021. Т. 8. № 2. С. 47–52.
2. Цинделиани И.А., Безикова Е.В. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публично-правового регу-

лирования // Вестник Томского государственного университета. Право. 2022. № 43. С. 182–197.

3. Кошкина Т.Б. Отказ в вычете НДС: как взыскать убытки с продавца? // НДС: проблемы и решения. 2021. № 4. С. 28.

## REFERENCES

1. Karaseva MV. Economic losses of the Russian budgetary system. *Russian Journal of Legal Research*. 2021;8(2):47–52. (In Russ.).
2. Tsinteliani IA, Bezikova EV. Tax clause as an instrument of convergence of private and public-legal regulation. *Vestnik*

*Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Right*. 2022;(43):182–197. (In Russ.).

3. Koshkina TB. Refusal to deduct VAT: how to recover damages from the seller? *VAT: Problems and Solutions*. 2021;(4):28. (In Russ.).

## ОБ АВТОРЕ

**Марина Валентиновна Карасева (Сенцова)**, доктор юридических наук, профессор, Заслуженный работник высшей школы РФ; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0657-3411>; eLibrary SPIN: 9679-4429; Scopus Author ID: 337945; Researcher ID: AAH-7006-2019; e-mail: mvsentsova@gmail.com

## AUTHOR INFORMATION

**Marina V. Karaseva (Sentsova)**, doctor of law, professor, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0657-3411>; eLibrary SPIN: 9679-4429; Scopus Author ID: 337945; Researcher ID: AAH-7006-2019; e-mail: mvsentsova@gmail.com