

# КРУГЛЫЙ СТОЛ «ДОВЕРИЕ В ПРАВЕ, ИНЫХ ГУМАНИТАРНЫХ И СОЦИАЛЬНЫХ НАУКАХ»

УДК 347

DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/2/319-324>

## ДОВЕРИЕ И НЕДОВЕРИЕ КАК ПАРНЫЕ КАТЕГОРИИ В ТЕОРИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

М. В. Карасева (Сенцова)

*Воронежский государственный университет*

## TRUST AND DISTRUST AS PAIRED CATEGORIES IN THE THEORY OF TAX LAW

M. V. Karaseva (Sentsova)

*Voronezh State University*

**Аннотация:** анализируется возможность использования в теории налогового права категорий «доверие» и «недоверие». Подчеркивается, что эти категории не являются правовыми, однако могут играть роль в построении моделей правоотношения. В теории налогового права оценка налогово-правовых ситуаций возможна только с использованием категории «недоверие». Однако в практике налоговых органов существуют попытки структурирования налоговых правоотношений с использованием гражданско-правового договора. Подчеркивается, что построение моделей налогово-правовых конструкций с использованием оценочной категории «доверие» недопустимо.

**Ключевые слова:** доверие, недоверие, налоговое право, налоговая оговорка.

**Abstract:** the article analyzes the possibility of using the categories of «trust» and «distrust» in the theory of tax law. It is emphasized that these categories are not legal, but can play a role in building models of legal relations. In the theory of tax law, the assessment of tax and legal situations is possible only using the category of «distrust». However, in the practice of tax authorities, there are attempts to structure tax legal relations using a civil law contract. It is emphasized that the construction of models of tax and legal structures using the evaluative category of «trust» is unacceptable.

**Key words:** trust, distrust, tax law, tax clause.

Категории «доверие» и «недоверие» являются парными, т. е. они взаимосвязаны и противоположны по значению. Содержание понятия «доверие» раскрывается через такие характеристики, как уверенность, добросовестность, искренность, правильность. В словаре русского языка С. И. Ожегова слово «доверие» имеет следующее значение: «уверенность в чьей-н. добросовестности, искренности, в правильности чего-н. и основанное на этом отношении к кому-чему-н.»<sup>1</sup>. Соответственно, слово «недоверие» по значению является обратным слову

«доверие» и в словаре определяется как «сомнение в правдивости, подозрительность»<sup>2</sup>.

Важно отметить, что названные понятия не являются правовыми, так как не закреплены в праве, однако говорить о них в плоскости различных отраслей права возможно, потому что они все же могут играть роль в оценке и прогнозировании построения моделей правоотношений. Говоря более конкретно, поскольку через категории «доверие» и «недоверие», согласно определению, раскрываются особенности общественных отношений, постольку естественно, что вопрос об их использовании в праве, а еще точнее, в правовой науке, вполне закономерен. Что касается налогового права как научной те-

<sup>1</sup> Ожегов С. И. Словарь русского языка. М., 1073. С. 156.

© Карасева (Сенцова) М. В., 2024

<sup>2</sup> Там же. С. 367.

ории, то вопрос о возможности построения налогово-правовых конструкций на основе этих категорий затрагивает сущностные характеристики налогового права как правового феномена. По крайней мере, этот вопрос сопряжен с учетом специфики финансового правоотношения, его сущностных черт.

Финансовое правоотношение, как известно, является властеотношением. Причем властность данного вида правоотношения особо жесткая. Во-первых, она проявляется в том, что обе стороны данного правоотношения накрепко связаны требованием закона, причем настолько крепко, что практически не имеют в этих отношениях свободы усмотрения<sup>3</sup>. Кроме того, властность налогового правоотношения проявляется и в горизонтальной плоскости, т. е. в финансовом правоотношении все равно есть сильная и слабая стороны правоотношения. Первой является публично-правовое образование в целом и уполномоченный им орган, а второй – налогоплательщик. Вторая сторона правоотношения всегда подчиняется первой, проводящей в жизнь публичный интерес непосредственно или через уполномоченный государством орган, коим является Федеральная налоговая служба, а в ряде случаев – Федеральная таможенная служба. И все это лишь потому, что налоговое правоотношение в своей экономической сущности является антагонистически противоречивым, т. е. в нем интересы и позиции сторон объективно непримиримы. Здесь сильная сторона правоотношения имеет публичный интерес к пополнению публичных доходов для решения своих социально-экономических задач, а вторая сторона правоотношения, коей является налогоплательщик, имеет частный интерес, который объективно не согласуется с публичным интересом.

В этих условиях финансовое правоотношение объективно не может быть построено

<sup>3</sup> Иногда в науке отмечается, что принцип диспозитивности в налоговом праве, а равным образом свобода усмотрения субъектов проявляется в том, что они могут решать, вступать или не вступать им в некоторые налоговые правоотношения. Например, отношения по получению отсрочек, рассрочек и т. д. В данном случае нельзя не видеть, что такая свобода является мнимой, ибо условия соглашений об отсрочках, рассрочках жестко определены в законе, в них ни одна из сторон практически ничего не может изменить. А самое главное, налогоплательщик вступает по своему желанию в это правоотношение тогда, когда уже не может не вступить в него в силу сложившейся ситуации.

на доверии, т. е. на уверенности сильной стороны правоотношения в правильности поведения слабой стороны правоотношения. Соответственно, анализ законодательства о налогах и сборах показывает, что отношений, построенных на доверии, в сфере налогово-правового регулирования нет.

С учетом этого все, к чему может стремиться законодатель, устанавливая налогово-правовую норму, так это только максимально обеспечить баланс интересов между сторонами налогового правоотношения. А это значит, обеспечить такое состояние, при котором разность частных интересов налогоплательщика и публичных интересов государства смягчалась бы. На принципе сочетания баланса частных и публичных интересов сегодня в значительной мере построено все налоговое право. И как ни странно, реализация этого принципа в значительной мере достигается за счет использования гражданско-правовых механизмов.

Достаточно сказать, что в законодательстве о налогах и сборах допускается применять гражданско-правовые понятия, институты и термины к налоговым правоотношениям в том значении, в котором они используются в гражданском законодательстве, если иное не предусмотрено законом (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Между тем юридическая практика в деле обеспечения баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения идет дальше. Это касается судебного разрешения налогово-правовых ситуаций, возникающих в сфере налогообложения, связанных с пробелами в налогово-правовом регулировании, объективной невозможностью удовлетворения финансового публичного интереса из-за налоговых преступлений, совершенных руководителем организации, и т. д. Здесь принято два Постановления КС РФ, обеспечивающих баланс интересов между налогоплательщиком и государством в пользу государства за счет гражданско-правовых институтов неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ) и деликтной ответственности (ст. 1064 ГК РФ) тогда, когда обеспечить этот баланс иначе было невозможно<sup>4</sup>.

Здесь важно заметить, что с точки зрения гражданского права эти постановления дали импульс к серьезной трансформации гражданско-правовых институтов неосновательно-

<sup>4</sup> См.: Постановление КС РФ от 24 июля 2017 г. № 9-П и Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 38-П.

го обогащения и деликтной ответственности. Постановление КС РФ от 8 декабря 2017 г. № 38-П расширило круг публично-правовых оснований возникновения деликтной ответственности по ст. 1064 ГК РФ. Теперь в числе этих оснований, помимо вреда, причиненного физическому лицу источником повышенной опасности, еще и вред, причиненный бюджетной системе в результате уклонения от уплаты налогов руководителем организации при привлечении его к уголовной ответственности.

Что касается Постановления КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П, то оно интересно тем, что признает неосновательное обогащение правовым институтом, **имеющим конституционную природу и, таким образом, межотраслевой характер**, а не только гражданско-правовой. Таким образом, основанием возникновения правоотношения неосновательного обогащения могут являться не только правовые ситуации гражданского оборота, но и публично-правовые ситуации.

Представляется, что названные новые тенденции развития правовой системы России дали возможность органу, уполномоченному государством, а точнее – Федеральной налоговой службе, пытаться разрешить некоторые налогово-правовые ситуации на доверии, используя для этого гражданско-правовые механизмы, а точнее гражданско-правовой договор возмещения потерь, возникших в случае наступления определенных в законе обстоятельств (ст. 406.1 ГК РФ).

Что касается сферы налогово-правового регулирования, то гражданско-правовой договор может быть включен в эту сферу, но, исходя из НК РФ, в этой сфере он сохраняет свою идентичность, не являясь механизмом в структуре налогового правоотношения. Например, в сфере налогообложения используется договор залога, банковской гарантии, поручительства. Однако эти договоры сохраняют в данной сфере свою гражданско-правовую идентичность. А кроме того, надо помнить, что эти договоры введены в сферу налогообложения законодателем. Попытка же введения в сферу налогообложения гражданско-правового института «потерь» осуществляется сегодня на практике не законодателем, а налоговым органом. Кроме того, она затрагивает именно содержание налогового правоотношения, вводится в него как механизм.

Категория «доверие» имманентно соответствует сфере гражданско-правового регулирования, ибо принцип свободы гражданского договора как важнейший принцип гражданского права, безусловно, имеет в том числе в качестве смысловой составляющей идею о том, что контрагенты договора вступают в него, выбирая друг друга исходя из предположения о взаимной добропорядочности и добросовестности. Что касается налогово-правового регулирования, то, как уже было отмечено, оно объективно не может строиться на доверии. Между тем практика нередко складывается иначе.

Попытка ФНС ввести в структуру налогового правоотношения гражданско-правовой договор «потерь» (ст. 406.1 ГК РФ) обусловлена в конечном итоге некоторой несостыковкой экономического движения и юридической конструкции НДС, данной в НК РФ. Дело в том, что в современных условиях налоговый орган, контролируя НДС, осуществляет экономический анализ движения этого налога, учитывая так называемый разрыв цепочки в этом движении, не позволяющей, по их мнению, осуществлять налогоплательщику уплату НДС в бюджет с учетом зачета сумм налога, переданных в гражданском правоотношении продавцу товара. Экономический анализ движения НДС и выявление «разрыва цепочки» налоговые органы сегодня производят вопреки установкам НК РФ, который никак не связывает уплату налогоплательщиком НДС с этим разрывом, тем самым нарушая налоговое законодательство. Однако, поскольку практика налогового органа сегодня идет по этому пути, налогоплательщик в случае разрыва экономической цепочки в движении НДС не может уплачивать в бюджет НДС с учетом налогового вычета.

Разрыв экономической цепочки движения НДС происходит, главным образом, в случае недобросовестности контрагента по гражданско-правовому договору, который не поставил принятую в рамках гражданско-правового отношения от налогоплательщика сумму НДС на спецсчет и, таким образом, не уплатил в бюджет НДС. А в ряде случаев вообще скрылся. Очевидно, что в этом случае добросовестный налогоплательщик несет потери в виде налогового вычета, т. е. не поставленного на учет и не уплаченного в бюджет НДС налогоплательщиком-продавцом, которому он перечислил сумму НДС в гражданском правоотношении.

Федеральная налоговая служба, осознавая, что из-за разрыва экономической цепочки движения НДС налогоплательщик несет имущественные потери, в последнее время решила ориентировать его на заключение гражданско-правового договора по ст. 406.1 ГК РФ, т. е. договора о возмещении потерь, возникших в случае наступления определенных в законе обстоятельств. Фактически налоговый орган решил построить отношения между двумя налогоплательщиками на основе договора, т. е. взаимного доверия и согласия в том, что в случае неуплаты НДС в бюджет налогоплательщиком-продавцом последний возместит налогоплательщику покупателю потери, которые он понесет в связи с отказом налогового органа в применении последним при исчислении НДС налогового вычета. На практике этот механизм получил название «налоговая оговорка»<sup>5</sup>.

В п. 1 статьи 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 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 по данной статье возможно лишь сторонами, действующими при осуществлении предпринимательской деятельности. Последняя же определяется в абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ как са-

мостоятельная 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 ГК РФ «исключительно для того, чтобы максимально ограничить пределы публично-правового вмешательства государства в экономику»<sup>6</sup>, ибо все нормы гражданского права регулируют исключительно гражданский оборот<sup>7</sup>. И на это особо обращается внимание в Постановлении Пленума ВС РФ от 24 марта 2016 г. (в ред. от 22.06.2021) «О применении судами некоторых положений ГК РФ об ответственности за нарушение обязательств». Из этого следует, что сторонами соглашения о возмещении потерь могут являться лишь субъекты гражданского права – покупатель и продавец, заказчик и подрядчик и т. д. При этом, как отмечается в названном Постановлении Пленума ВС РФ, данное соглашение **не может касаться потерь, связанных с нарушением (неисполнением или ненадлежащим исполнением) гражданско-правового обязательства, заключенного между сторонами.** Такое соглашение, как подчеркнуто в вышеназванном Постановлении ВС РФ, 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 может быть предметом соглашения о налоговой оговорке по следующим основаниям:

а) 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 обяза-

<sup>5</sup> См.: *Сасов К. А.* Польза и вред налоговой оговорки в договоре // *Адвокатская газета.* 2021. № 13 ; *Цинделиани И. А., Безикова Е. В.* Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования // *Вестник Том. гос. ун-та. Право.* 2022. № 43.

<sup>6</sup> *Белов В. А.* Гражданское право. Общая часть. Т. 1. М., 2011. С. 45–46.

<sup>7</sup> См.: Там же С. 43.

тельства. Иначе говоря, гражданско-правовое соглашение о потерях по налоговой оговорке выходит за границы гражданского права. А это, как известно, невозможно в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ, которая строго защищает гражданский оборот от публично-правового вмешательства в сфере правоприменения;

б) 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), предвидеть невозможно, ибо такое предвидение предполагает явную заинтересованность будущего налогоплательщика, ныне покупателя товара, в действиях, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ.

Помимо всего отмеченного, существуют и другие доводы в пользу несостоятельности налоговой оговорки и, таким образом, желания налогового органа построить налоговое правоотношение исходя из не присущей налоговому праву категории «доверие».

Как известно, установление налога является суверенным правом государства, и государство, установив НДС, тем самым сгармонизировало налоговое законодательство с гражданским таким образом, чтобы уплата этого налога осуществлялась в состыковке потребления и добавленной стоимости как его экономических объектов<sup>8</sup>. Соответственно, учитывая свободу усмотрения законодателя как суверена при установлении налога, надо понимать, что он и только он в любой момент может изменить юридическую конструкцию налога, даже в том случае, если в налоговом законодательстве имеются пробелы и КС РФ высказался по этому поводу<sup>9</sup>. И все это потому, что суверенное право государства на установление налога означает, что в каждый конкретный момент законодательное регулирование всякого налога, в том числе НДС, является в практическом смысле по определению полным и достаточным<sup>10</sup>. И его дополне-

ние, усовершенствование его правового регулирования, если даже таковое весьма требуется, не может осуществляться иначе как волей законодателя. Иначе говоря, оно представляет собой *minima* правового регулирования на каждый конкретный момент.

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. Кроме того, установление налоговой оговорки противоречит теории налогового права, объективно не допускающей построение моделей налогово-правовых конструкций с использованием оценочной категории «доверие».

#### Библиографический список

Белов В. А. Гражданское право. Общая часть. Т. 1. М., 2011.

Карасева М. В. НДС : экономические объекты и юридическая конструкция // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Сер.: Право. 2022. № 4.

Ожегов С. И. Словарь русского языка. М., 1073.

Сасов К. А. Польза и вред налоговой оговорки в договоре // Адвокатская газета. 2021. № 13.

Цинделиани И. А., Безикова Е. В. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования // Вестник Том. гос. у-та. Право. 2022. № 43.

#### References

Belov V. A. Civil law. A common part. Vol. 1. M., 2011.

Karaseva M. V. VAT : economic objects and legal construction // Vestnik VSU. Series «Law». 2022. No. 4.

ного осмысления как пробельного, экономически необоснованного, обременительного для налогоплательщика и т. д.

<sup>8</sup> См.: Карасева М. В. НДС : экономические объекты и юридическая конструкция // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Сер.: Право. 2022. № 4.

<sup>9</sup> Примером в данном случае является Постановление КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П, которое впоследствии было преодолено законодателем в ст. 221-1 НК РФ.

<sup>10</sup> Конечно, полнота и достаточность установленно-го законом налога не устраняют возможности его науч-

**М. В. Карасева (Сенцова)**

Доверие и недоверие как парные категории в теории налогового права

---

*Ozhegov S. I.* Dictionary of the Russian language. М., 1073.

*Sasov K. A.* The benefits and harms of a tax clause in a contract // Lawyer's newspaper. 2021. No. 13.

*Tsindeliani I. A., Bezikova E. V.* Tax clause as a tool for the convergence of private and public legal regulation // Bulletin of Tomsk State University. Right. 2022. No. 43.

---

Воронежский государственный университет  
**Карасева (Сенцова) М. В.**, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права, заслуженный работник высшей школы РФ

E-mail: mvsentsova@gmail.com

*Поступила в редакцию 29.01.2024*

**Для цитирования:**

*Карасева (Сенцова) М. В.* Доверие и недоверие как парные категории в теории налогового права // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2024. № 2 (57). С. 319–324. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/2/319-324>.

Voronezh State University  
**Karaseva (Sentsova) M. V.**, Doctor of Legal Sciences, Head of the Department of Financial Law, Honored Employee of the Higher School of the Russian Federation

E-mail: mvsentsova@gmail.com

*Reserved: 29.01.2024*

**For citation:**

*Karaseva (Sentsova) M. V.* Trust and distrust as paired categories in the theory of tax law // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2024. № 2 (57). P. 319–324. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/2/319-324>.