

УДК 347.73

ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА  
В УСЛОВИЯХ НОВОЙ ПАРАДИГМЫ ПРАВОВОГО МЫШЛЕНИЯ  
(ПОСТАНОВЛЕНИЕ КС РФ ОТ 24 МАРТА 2017 Г. № 9-П/2017)\*

М. В. Карасева

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 5 ноября 2018 г.

**Аннотация:** постановление КС РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П /2017 меняет устоявшуюся парадигму налогового мышления, при которой занижение налоговой базы в налогообложении всегда ведет к недоимке, а также расширяет представление о механизме взаимосвязи налогового и гражданского права.

**Ключевые слова:** имущественный налоговый вычет, занижение налоговой базы, недоимка, неосновательное обогащение, защита прав налогоплательщиков.

**Abstract:** it is underlined that Resolution of the CC from March 24, 2017 № 9-item/2017 of the Russian Federation changes the settled paradigm of tax thinking at which understating of tax base in the taxation always leads to the arrears, and also expands the idea about the mechanism of interrelation tax and civil law.

**Key words:** a property tax deduction, understating of tax base, a arrears, unjust enrichment, protection of the taxpayer's rights.

Проблема защиты прав налогоплательщика всегда актуальна и по-разному в разные периоды. Точнее, эта проблема проявляется по-разному в разных сегментах налогово-правового регулирования, и даже более того, – в сфере налогообложения в целом. Это вполне естественно и обусловлено тем, что налоговые правоотношения изначально противоречивы, конфликтны, поэтому требуют защиты в отношении как налогоплательщика, так и государства.

В аспекте защиты прав налогоплательщика особый интерес представляет постановление Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ) от 24 марта 2017 г. № 9-П. Это постановление достаточно парадоксально, ибо на первый взгляд очевидно, что налогоплательщики, подавшие жалобу в Конституционный Суд РФ, не получили удовлетворения своих интересов. Вместе с тем правовая позиция, сформулированная в этом постановлении, открывает новую парадигму правового мышления, обеспечивает понимание того, что объективно налогоплательщик не может

---

\* Публикация подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 17-03-00702 «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт ЕС и ЕАЭС».

оказаться в имущественной выгоде лишь в силу того, что в налоговом законодательстве нет механизма, способного восстановить справедливость и защитить интересы государства. Таким образом, ценность названного постановления КС РФ непосредственно для налогоплательщика, в частности в деле защиты его прав, заключается в понимании того, что защита его прав не может быть осуществлена в случае отсутствия в налоговом законодательстве правовых механизмов, восстанавливающих социальную справедливость.

Ситуация, заставившая заявителей обратиться в КС РФ, заключалась в следующем: налоговый орган принял без законных на то оснований решение о предоставлении физическим лицам имущественных налоговых вычетов по НДФЛ. Через некоторое время, обнаружив ошибку, обратился в суд с иском о возврате этими лицами выделенной из бюджета суммы как неосновательного обогащения по ст. 1102 ГК РФ.

По результатам рассмотрения дела суд вынес постановление, в соответствии с которым положения ст. 32, 48, 69, 70 и 101 НК РФ, а также п. 3 ст. 2 и ст. 1102 ГК РФ не противоречат Конституции РФ и не исключают возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по НДФЛ в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера является единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства.

В постановлении КС РФ примечательно то, что еще в начале мотивировочной части суд сформулировал принципиальную позицию, которая определила всю его логику, в том числе подходы к аргументации доводов, изложенных в жалобе заявителей. Эта позиция условно может быть определена как позиция баланса юридических возможностей и выражена в постановлении следующим образом: «у одной из сторон налоговых правоотношений не должно быть прерогатив, которые бы не были сбалансированы соответствующими юридическими возможностями, имеющимися в распоряжении другой стороны» (п. 2.2). Поэтому, по мнению суда, «то обстоятельство, что налогоплательщик мог добросовестно заблуждаться относительно законности основания получения имущественного налогового вычета, а налоговый орган по тем или иным причинам не опроверг правомерность заявленных им требований, не может служить основанием для невозврата задолженности перед бюджетной системой» (п. 3).

В опоре на вышеуказанную позицию суд представил доводы о невозможности разрешения ситуации, явившейся предметом судебного разбирательства в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Основным доводом, ярче всего выражающим эту позицию, является следующий: налоговый орган, используя законодательство о налогах и сборах, будет вынужден для возврата налога в бюджет использовать короткий, шестимесячный срок для обращения в суд, предусмотренный в ст. 48 НК РФ. Такой срок «не гарантирует для налогового органа возможность обеспечить возврат налога из-за пропуска или отсутствия фиксации на-

логовой задолженности в установленном порядке» (п. 4.1). Собственно, этим доводом суд сразу подчеркнул, что невозврат налога (имущественного налогового вычета) в данной ситуации невозможен.

Помимо отмеченного, суд сделал еще ряд убедительных выводов о невозможности в данной ситуации использовать законодательство о налогах и сборах. Во-первых, суд подчеркнул, что субъективное право конкретного лица на возврат из бюджета сумм налога на доходы физических лиц основывается на принятии официального акта. Вследствие этого, по мнению суда, «занижение налоговой базы по указанному налогу вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета не может быть квалифицировано как налоговая недоимка в буквальном смысле», «поскольку конкретный размер обязанности по уплате налога, с учетом заявленного налогового вычета, определяется налоговым органом». Иначе говоря, суд подчеркнул, что недоимка, как и обязанность по уплате налога, есть явления, условием возникновения которых является закон, а не решение налогового органа (п. 4.1). Во-вторых, весьма логичен довод суда о том, что «признание имущественных потерь бюджета вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета как недоимки означало бы признание» «причиненного налогоплательщиком ущерба казне» и «влекло бы необходимость применения в отношении налогоплательщика мер государственного принуждения правосстановительного характера в виде взыскания пени». Между тем, как отмечает суд, «бремя несения дополнительных издержек, обусловленных исключительно упущениями или ошибками налогового органа «не может быть возложено на налогоплательщиков – физических лиц». Применение же мер налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (раздел VI НК РФ), предполагающее необходимость доказывания неправомерности действий налогоплательщика, приводящих к незаконному получению им имущественного налогового вычета, в большинстве случаев вообще невозможно». Наконец, суд, опираясь на свои ранее принятые постановления, указал, что камеральная, равно как и выездная налоговая проверка, в данной ситуации невозможны (п. 4.1).

Все доводы, которые привел суд в обоснование невозможности использования законодательства о налогах и сборах для возврата в бюджет неправомерно (ошибочно) предоставленного налогового вычета по НДФЛ являются весьма убедительными. Однако перечень доводов может быть продолжен, особенно в связи с тем, что в юридической практике сформировалась устойчивая парадигма научного мышления: факт занижения налоговой базы всегда ведет к недоимке как сумме не уплаченного в срок налога<sup>1</sup>. Практикообразующим в этом аспекте является, прежде всего, законоположение, требующее при вынесении решения о привлечении к налоговой ответственности правоприменительной трансформации

---

<sup>1</sup> См.: *Пепеляев С. Г.* Субъективно-объективное решение // *Налоговед.* 2017. № 5. С. 4–7; *Разгулин С. В.* Конституционный Суд о взыскании налоговой задолженности // Там же. С. 63–68.

(признания) излишне возмещенной по решению налогового органа суммы налога в недоимку (абз. 4 п. 8 ст. 101 НК РФ).

Анализ НК РФ показывает, что логика налогового мышления «занижение налоговой базы – недоимка – пени – штраф» состоятельна в случаях: неправомерных вычетов по НДС, являющихся звеном в исчислении НДС<sup>2</sup>, незаконного возмещения НДС (абз. 4 п. 8 ст. 101 НК РФ), неправомерно полученного возврата налога и др.

Что касается имущественного налогового вычета по НДФЛ, то он принципиально отличается от вышеперечисленных явлений тем, что обладает самостоятельной функциональной значимостью, в данном смысле – социальной ценностью, а не служит просто звеном в механизме исчисления налога. Имущественный налоговый вычет по НДФЛ выполняет в налогообложении исключительно регулирующую функцию, так как стимулирует население к приобретению относительно недорогого жилья (вычет – 2 млн руб.). В связи с отмеченным занижение налоговой базы, имеющее место у налогоплательщика в случае неправомерно предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по НДФЛ, не должно автоматически приводить к образованию у последнего недоимки по следующим причинам.

Во-первых, в силу функциональной значимости имущественный налоговый вычет по НДФЛ а priori не сводим к налогу, а значит, и недоимке как его производной. Конечно, имущественный налоговый вычет по НДФЛ является атрибутом НДФЛ и зависим от него. Однако налог и имущественный налоговый вычет по НДФЛ функционально не накладываются друг на друга, хотя и пересекаются. Это происходит в силу того, что налог выполняет прежде всего, а недоимка – исключительно, фискальную функцию, в то время как имущественный налоговый вычет по НДФЛ – только регулирующую функцию.

Во-вторых, имущественный налоговый вычет по НДФЛ в силу его функциональной значимости представляет для налогоплательщика особую социальную значимость. В случае покупки жилья ему предоставляется законом право (а не возлагается обязанность) получить возврат части своего дохода, уже переданного (или возвращаемого по мере передачи) в бюджет в виде налога. Ведь если налог – это часть заработанного налогоплательщиком дохода, то естественно, что имущественный налоговый вычет при покупке жилья – это возврат какой-то части переданного в бюджет в виде налога дохода. Поэтому налогоплательщик, реализовавший свое право и получивший имущественный налоговый вычет при отсутствии законных оснований, но не по его вине, должен быть обеспечен твердыми гарантиями защиты своего права в том смысле, чтобы не превратиться в лицо, не исполнившее налоговую обязанность и, таким образом, обремененного недоимкой. В противном случае не соблюдается классическая логика правового регулирования: реализация субъектом

---

<sup>2</sup> См.: Соловьева Н. А. Налоговые вычеты и налоговые льготы / под ред. М. В. Сенцовой. М., 2012. С. 193.

своего права без совершения противоправных действий не может рассматриваться как неисполнение каких-либо его обязанностей.

Конституционный Суд РФ в постановлении исходит из того, что НК РФ (ст. 69–70 и 101) не может рассматриваться как обеспечивающий «необходимые и достаточные возможности правомерного возврата в бюджет соответствующей налоговой задолженности», хотя, как подчеркивается, «оно и не исключено» (п. 4.1). Возникает вопрос: не исключено, почему? Не исключено потому, что, как следует из постановления, «федеральный законодатель не лишен возможности «в случае нарушения норм законодательства о налогах и сборах и образования у налогоплательщика задолженности перед бюджетной системой» «использовать как налогово-правовые средства, так и в их отсутствие – иные отраслевые средства возврата бюджетных средств» (п. 2.1). Однако очевидно, что для этого федеральный законодатель должен выразить свою волю в налоговом законе. Пока он ее не выразил актуальным является решение Конституционного Суда по данному вопросу.

В постановлении суд пришел к выводу о возможности использования института неосновательного обогащения, предусмотренного в главе 60 ГК РФ, для возврата из бюджета незаконно полученных налогоплательщиком денежных средств. Однако важно заметить, что такой вывод сделан им не исходя из выбора норм, «подлежащих применению в конкретном деле, равно как и оценки правильности применения норм налогового и гражданского законодательства», так как это не относится к компетенции КС РФ. Суд сделал такой вывод потому, что институт неосновательного обогащения «представляет собой конкретизированное нормативное выражение общеправовых принципов равенства и справедливости, лежащих в основе российского конституционного правопорядка», а также в связи с конституционным требованием о «недопустимости осуществления прав и свобод человека и гражданина в нарушение прав и свобод других лиц» (п. 4.2 постановления). Именно эта правовая позиция суда позволяет понять, что судебное постановление в части института неосновательного обогащения не ограничено и не может быть ограничено требованием п. 3 ст. 2 ГК РФ («к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется»<sup>3</sup>), равно как и требованием о соблюдении гражданско-правовой формы обязательства из неосновательного обогащения. В связи с этим суд, не входя в отраслевой анализ института неосновательного обогащения, подчеркивает, что его использование, исходя из конституционных требований обеспечения баланса публичных и частных интересов не исключается и «за пределами гражданско-правовой сферы», хотя в этом случае «оно должно соотноситься с особенностями налоговых отношений», о критериях которых суд высказался (п. 4.2).

---

<sup>3</sup> Между тем именно на несоблюдение в данном постановлении КС РФ требования п. 3 ст. 2 ГК РФ почему-то очень часто обращается внимание в литературе (см.: *Пепеляев С. Г.* Указ. соч. С. 5 ; *Артюх А. А.* Комментарий // *Налоговед.* 2017. № 5. С. 69).

Итак, из постановления КС РФ следует, что институт неосновательного обогащения, урегулированный нормами главы 60 ГК РФ, не является исключительно гражданско-правовым, а значит, имеет межотраслевой характер.

С этим выводом нельзя не согласиться хотя бы потому, что сегодня уже накопилась обширная судебная практика использования обязательства из неосновательного обогащения за пределами гражданско-правового режима<sup>4</sup>.

Из решения КС РФ о возврате налогоплательщиком имущественного налогового вычета по НДФЛ в порядке неосновательного обогащения логически вытекают следующие выводы:

а) устоявшаяся парадигма налогового мышления «занижение налоговой базы – недоимка – пени – штраф», используемая в налоговом правоприменении, не является единственно возможной. В случае с неправомерным предоставлением имущественного налогового вычета по НДФЛ и, соответственно, занижением налоговой базы у налогоплательщика она должна выглядеть так: «занижение налоговой базы – доход налогоплательщика и имущественные потери бюджета – возврат в бюджет неосновательного обогащения» (п. 2.2 и 4.2);

б) механизм взаимосвязи налогового и гражданского права, осуществляется не только по линии ГК РФ – НК РФ, как это следует из п. 3 ст. 2 ГК РФ и п. 1 ст. 11 НК РФ, но и на уровне НК РФ – «институт неосновательного обогащения» как межотраслевой правовой феномен, сохраняющий гражданско-правовую форму, но имеющий налогово-правовой режим. Говоря более конкретно, имущественный налоговый вычет по НДФЛ, неправомерно предоставленный налогоплательщику по решению налогового органа должен быть им возвращен в бюджет как неосновательное обогащение, предусмотренное главой 60 ГК РФ, но имеющее особенности налогового правоотношения, так как по своему конституционно-правовому смыслу этот институт является межотраслевым правовым феноменом.

Если федеральный законодатель внесет в действующее налогово-правовое регулирование изменения в части необоснованно полученного имущественного налогового вычета по НДФЛ, то очевидно, что в этом случае будут действовать нормы законодательства о налогах, сборах и СВ, а не постановление КС РФ. Не случайно суд подчеркивает, что институт неосновательного обогащения как способ «исправления допущенных налоговым органом ошибок» «оказывается единственно возмож-

<sup>4</sup> См.: Карасева М. В. Налоговое и гражданское право : альтернативы, выравнивания, трансформации // Рос. журнал правовых исследований. 2017. № 2. С. 35–42 ; Красюков А. В. Неосновательное обогащение в механизме косвенного налогообложения // Финансовое право. 2013. № 6. С. 30–33. В зарубежной правоприменительной практике институт неосновательного обогащения также широко используется за пределами гражданско-правовой сферы (см.: Tokawski W., Lasinski-Sulecki K. Unjust Enrichment in Tax Cases judged by the Court of Justice... // Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. А. Н. Костюкова. Омск, 2013 С. 265–273).

ной, вынужденной мерой для обеспечения неукоснительного соблюдения конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы». Между тем представляется, что ценность постановления КС РФ в этом случае не утратится. Правовая позиция Конституционного Суда РФ по поводу неосновательного обогащения как «конкретизированного нормативного выражения лежащих в основе российского конституционного правопорядка общеправовых принципов равенства и справедливости, в их взаимосвязи с получившим закрепление в Конституции РФ требованием о недопустимости осуществления прав и свобод человека и гражданина с нарушением прав и свобод других лиц» свою актуальность будет сохранять. Соответственно, она может быть использована применительно как к сфере налоговых отношений, так и к имущественным отношениям иной отраслевой принадлежности.

Постановление КС РФ ценно, прежде всего, тем, что заставляет юридическую практику в сфере налогообложения отойти от сложившейся *парадигмы мышления*, состоящей в том, чтобы любой факт занижения налоговой базы автоматически, без учета специфики конкретной ситуации всегда сводить к недоимке, а значит, исходить из необходимости применения к спорной ситуации исключительно законодательства о налогах, сборах и СВ. Конечно, это касается лишь тех случаев, когда законодательство о налогах, сборах и СВ не содержит конкретного правового регулирования, требующего такой логики, какая имеет место в абз. 4 п. 8 ст. 101 НК РФ.

Кроме того, постановление КС РФ значимо и потому, что изменяет устоявшийся взгляд на структуру взаимосвязи налогового и гражданского права. Изменяет в том смысле, что позволяет шире, а точнее, с конституционно-правовых позиций взглянуть на механизм этой взаимосвязи, не ограничивая ее только установкой п. 3 ст. 2 НК РФ, где отмечено, что к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законом. Между тем именно данное законоположение оспаривают заявители, полагая, что гражданское законодательство вообще не может быть применимо к налоговым отношениям<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> См.: Карасева М. В. Постановление Конституционного Суда РФ от 24 марта 2017 г. № 9-П в «зеркале» налогового права // Журнал конституционного правосудия. 2018. № 2. С. 14–17.

*Воронежский государственный университет*

*Карасева М. В., доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права*

*E-mail: mvsentsova@gmail.com*

*Voronezh State University*

*Karaseva M. V., Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of the Financial Law Department*

*E-mail: mvsentsova@gmail.com*