

## ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВАЯ ДЕТЕРМИНАЦИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА: ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТНАЯ ОБУСЛОВЛЕННОСТЬ

© 2013 г. Марина Валентиновна Карасева (Сенцова)<sup>1</sup>

**Краткая аннотация:** статья посвящена проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права. Уделяется внимание структуре их взаимодействия, а также предпосылкам и практическим причинам гражданско-правовой детерминации налогового права.

**Annotation:** the article is devoted a problem of interrelation tax and civil law. The attention is paid as to structure of the tax and civil law interaction, and to preconditions and the practical reasons of civil-law determination of the fiscal law.

**Ключевые слова:** налоговое право, гражданское право, гражданско-правовая детерминация налогового права, имущественные и стоимостные отношения

**Key words:** tax law, civil law, civil law determination of tax law, property and cost relations.

История развития теории налогового права в России свидетельствует, что связь налогового и гражданского права всегда предполагалась, в той или иной мере осмысливалась и никем не оспаривалась. Теоретическое осмысление проблемы “налоговое право – гражданское право” имеет в России уже собственную историю.

Первые попытки осмысления связи налогового и гражданского права стали появляться в середине 90-х годов XX в., т.е. тогда, когда созданная в России налоговая система рыночного типа в связи с принятием в 1994 г. ГК РФ стала себя проблематично проявлять на практике.

В отечественной теории налогового права вопрос о взаимосвязи налогового и гражданского права одной из первых стала исследовать Г.В. Петрова, подчеркивая, что связь налогового и гражданского законодательства в России пока является неоднозначной, весьма запутанной и что “необходим осторожный подход к применению норм ГК РФ к имущественным отношениям, вытекающим из налоговых правоотношений”<sup>2</sup>. “Налоговая отрасль законодательства только формируется, – отмечает Г.В. Петрова, – и уже имеет много смежных аспектов, связанных с переплетением функций государства

как собственника и носителя властных полномочий”<sup>3</sup>.

В эти же годы стали возникать сугубо практические вопросы связи налогового и гражданского права. Одной из таких проблем, широко дискутировавшихся в науке и нашедших свое практическое разрешение еще в 90-е годы, явилась проблема возможности применения ст. 395 ГК РФ к налоговым правоотношениям<sup>4</sup>.

В науке осмысление проблем в системе “налоговое–гражданское право” только начиналось. Научные выводы по данной проблеме не являлись специальными, а скорее сопутствующими<sup>5</sup>, либо затрагивали весьма узкий сегмент восприятия в контексте рассматриваемой проблемы. Однако нельзя не отметить, что работа Д.М. Щекина “Налоговые последствия недействительных сделок” явилась, наверное, в 90-х годах XX в. первой научной работой, посвященной проблеме гражданского и налогового права в системном контексте. Появление такой работы было продиктовано потребностью осмысления складывающейся судебной практики в сфере налогообложения, а также пониманием того, что налоговое законодательство не изменяет и не регулирует условий

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> См.: Петрова Г.В. Имущественные споры: правовые методы из разрешения // Экономическая газ. 1996. № 3. Данная проблема практически была разрешена принятием постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 8 “О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ” от 1 июля 1996 г.

<sup>5</sup> См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 125, 180.

<sup>1</sup> Заведующая кафедрой финансового права Воронежского государственного университета, доктор юридических наук, профессор, заслуженный работник высшей школы РФ (E-mail: mvk@sani-c.ru).

<sup>2</sup> См.: Петрова Г.В. ГК РФ и налоговое законодательство // В кн.: Новый Гражданский кодекс РФ и отраслевое законодательство. М., 1995. С. 95.

ведения предпринимательской деятельности. «Наоборот, налогообложение является последствием предпринимательства, и задача состоит лишь в правильной гражданско-правовой квалификации действий предпринимателя для точного определения налоговых последствий»<sup>6</sup>.

Однако в целом в XX в. в России проблема связи налогового и гражданского права не была выявлена практикой настолько, чтобы стать научно актуальной и потребовать своего концептуального осмысления. Научное осмысление проблем в системе «налоговое – гражданское право» становилось необходимым уже в начале XX в., когда появились многочисленные практические проблемы, разрешение которых порой являлось весьма затруднительным.

Прежде всего с 2001 г. в практике, а затем и в налоговой теории стала широко обсуждаться проблема возможности использования категории «добросовестность» применительно к налоговым правоотношениям. Инициатива использования ее в налоговом правоприменении принадлежала Конституционному Суду РФ, который в определении № 138-О «По ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам о разъяснении Постановления КС РФ от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ»» от 25 июля 2001 г. указал, что по смыслу положения, содержащегося в п.7 ст. 3 Налогового кодекса РФ в сфере налоговых отношений, действует презумпция добросовестности налогоплательщика.

Хотя в научной литературе подчеркивалось, что категория «добросовестность» является общеправовой, фактически исследование этой категории применительно к налоговому праву всегда опиралось в сущностном и сравнительно-правовом контекстах на ее проявление в гражданском праве. В этой связи проблема добросовестности (недобросовестности) в налоговом праве обсуждалась как некое заимствование из гражданского права. Соответственно, в научных работах рассматривались вопросы возможности использования в налоговом праве этой категории в параллели с ее использованием в праве гражданском<sup>7</sup>.

Начиная с 2006 г. приобрел особую актуальность вопрос о возможности применения ст. 169 Гражданского кодекса РФ в связи с фактами укло-

нения от уплаты налогов. Подход налоговых органов к использованию ст. 169 ГК РФ в ситуации налогового спора обуславливался прежде всего тем, что согласно п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ» последние имеют право предъявлять в судах иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам. А ст. 169 ГК РФ как раз и предусматривает возможность признания недействительной сделки, совершенной с целью, противной основам правопорядка и нравственности. При этих условиях налоговые органы полагали, что они могут в случае совершения сделок, целью которых, по их мнению, являлось уклонение от уплаты налогов, предъявлять в суде иски о признании сделок недействительными как сделок, противных основам правопорядка и нравственности, и взыскивать в доход государства всего полученного по этим сделкам<sup>8</sup>. Проблема исков налоговых органов о взыскании в бюджет по ст. 169 ГК РФ получила широкое обсуждение в научной среде. Этот спор разрешил Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в постановлении № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 ГК РФ» от 10 апреля 2008 г. Суд сделал вывод, что налоговый орган не может предъявлять иски о признании сделки недействительной по ст. 169 ГК РФ в случае направленности этой сделки на уклонение от уплаты налогов и взыскании в доход государства полученного по этой сделке, так как такое взыскание, предусмотренное ст. 169 ГК РФ, не является мерой, направленной на поступление в бюджет налогов, но только «мерой, применяемой исключительно в качестве специального последствия недействительности ничтожной сделки»<sup>9</sup>.

Иначе говоря, суд подчеркнул, что мера публично-правового принуждения, направленная на поступление в бюджет налогов (п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»), не может подменять гражданско-

<sup>8</sup> Наиболее ярким примером исков налогового органа по ст. 169 ГК РФ явились так называемые дела Башкирского ТЭКа и Русснефти по искам налогового органа в Арбитражном суде РФ г. Москвы в 2006 г.

<sup>9</sup> Этот вывод суда дословно был сформулирован в выше-названном Постановлении Пленума ВАС РФ следующим образом: «В случаях, когда сделка сама по себе образует состав публичного правонарушения либо указанное правонарушение связано с совершением такой сделки в рамках рассмотрения спора, вытекающего из публичных правоотношений, подлежат применению санкции, установленные законодательством в качестве меры ответственности за совершение данного правонарушения, а не последствия, предусмотренные ст. 169 ГК РФ».

<sup>6</sup> См.: Пепеляев С.Г. Предисловие к: Щекин Д.М. Налоговые последствия недействительных сделок. М., 1999. С. 8.

<sup>7</sup> См.: Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. С. 29–39.

правовую меру, хотя и формально идентичную с первой, но выполняющую функцию специального последствия недействительности ничтожной сделки.

Таким образом, в вышеназванном Постановлении Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ фактически разделил налоговые и гражданские правоотношения применительно к конкретной ситуации, в то время как в практике налоговых органов их отождествляли. Вышеназванное Постановление Пленума ВАС РФ стало основанием для обсуждения учеными независимости налогового права и в связи с правом гражданским.

Практическим подтверждением значимости связи налогового и гражданского права явилось постановление Пленума ВАС РФ № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды” от 12 октября 2006 г. В целях борьбы с уклонением от уплаты налогов ВАС РФ разработал судебную доктрину необоснованной налоговой выгоды, механизм реализации которой основан на специальном экономическом толковании гражданско-правовой сделки в целях определения налоговых последствий: признания сделки обоснованной или необоснованной.

В последнее время на практике возрастает взаимодействие налогового и гражданского права. Весьма активную роль в этом процессе играет судебная практика. Во-первых, практика арбитражных судов России подтверждает использование частнопровых конструкций и понятий для толкования норм налогового права<sup>10</sup>. Во-вторых, судебная практика дает немало примеров специальной юридической квалификации гражданско-правовых сделок в целях определения тех или иных налоговых последствий: объекта налогообложения, налоговой базы, права на налоговый вычет и налоговую льготу и др.<sup>11</sup> Более того, живой интерес в науке вызывают попытки осмысления п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), позволяющей непосредственно применять используемые в НК РФ понятия, термины и институты гражданского права в том значении, в

котором они используются в гражданском законодательстве. При этом иногда даже *подчеркивается, что нормы гражданского законодательства якобы используются в налоговом законодательстве<sup>12</sup>, а также отмечается, что налоговое право должно “брать” гражданско-правовые конструкции “в том виде, как они есть, как их трактует гражданское право, и настраивать свое регулирование в расчете именно на них, а не видоизменять”<sup>13</sup>*. В этих условиях в науке проявился интерес к концептуальному осмыслению различного взаимодействия налогового и гражданского права<sup>14</sup>.

Надо заметить, что эта проблема активно исследовалась и продолжает исследоваться в европейской правовой науке. Однако, как показывает научный анализ, в разных странах эта проблема решается на практике и, соответственно, описывается в контексте *связи* этих правовых феноменов. Все зависит от сложившихся правовых традиций, степени разработанности проблемы, ее актуальности, а также академического интереса к налоговому праву, как таковому<sup>15</sup>.

### Налоговое и гражданское право: структура взаимодействия

В системе отношений “налоговое – гражданское право” последнее в силу объективных экономических предпосылок (о чем будет сказано ниже) обуславливает, опосредует налоговое право и в этом смысле его детерминирует. Это проявляется, в частности, в обусловленности налоговых последствий гражданско-правовой сделкой, что порождает актуальность проблем толкования и юридической квалификации сделок для налогового правоприменения, а также в использовании налоговым законодательством гражданско-правовых матриц, модельных наработок гражданского права. В данном случае речь идет об использовании институтов гражданского права в силу п. 1

<sup>12</sup> См.: *Карабанов И.И.* Указ. соч. С. 5.

<sup>13</sup> *Иванов А.А.* Понятие “имущественные отношения” и проблемы налогового права // *Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ.* 2009. № 1. С. 81.

<sup>14</sup> См.: там же. С. 76–82; *Овсянников С.В.* Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Там же. С. 83–100; *Карасева М.В.* Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частнопровых конструкций // *Закон.* 2010. № 11. С. 57–81.

<sup>15</sup> См.: *Rosmarin R.* Prawo podatkowe a prawo prywatne w swietle wykladni prawa. Lwow, 1939; *Bundgaard J.* On tax law and private law relations // <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-4.pdf>; *Bergstrom S.* Private law and tax law. ST.L., 1979.

<sup>10</sup> См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 апреля 2009 г. по ООО “Белгородская судоверфь”; Постановление ФАС Восточносибирского округа от 11 декабря 2008 г. по компании “Апроста”; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24 ноября 2003 г.; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 8 июня 2010 г. № 17462/09; от 3 июня 2008 г. № 3245/08 и др.

<sup>11</sup> См.: *Сенцова (Карасева) М.В.* Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // *Закон.* 2012. № 1. С. 123–132.

ст. 11 НК РФ, которые, как было уже показано в науке, не входят в налоговое законодательство в гражданско-правовой идентичности, но являются, по существу, матрицами гражданского права, используемыми в налоговом законодательстве<sup>16</sup>. Равным образом такая детерминация имеет место и тогда, когда налоговый закон использует понятия и термины гражданского права, закрепляя их в нормах налогового права в том же значении, в котором они используются в гражданском законодательстве, и т.д. О гражданско-правовой детерминации налогового права можно говорить и в контексте доктрины налогового права, ибо, как известно, научное осмысление аспектов налогового права опирается и исторически пыталось опираться на гражданско-правовые концепции и понятия, среди которых такие концепции, как “налоговое обязательство”, “расчетное налоговое правоотношение”, “добросовестность в налоговом праве” и др. Перечень форм гражданско-правовой детерминации налогового права может быть продолжен, и теоретически возможно его перманентное видоизменение по мере развития налогового законодательства<sup>17</sup>. *Практическим свидетельством гражданско-правовой детерминации налогового права является то, что в правовом регулировании налоговое право постоянно “оглядывается” на гражданское, но не наоборот.* В этой связи примечательно, что Конституционный Суд РФ неоднократно в своих постановлениях отмечал необходимость гармонизации налогового права с правом гражданским<sup>18</sup>, а не наоборот.

Что касается налогового права, то говорить о какой-либо экономической обусловленности или зависимости от него гражданского права, т.е. детерминации гражданского права налоговым, не приходится в силу объективных предпосылок, о которых будет сказано ниже, хотя надо учитывать, что, конечно, налоговое право при рассмотрении его в системе “налоговое – гражданское право” не пассивно. Прежде всего налоговое право, хотя и нечасто, оказывает влияние на гражданское право в аспектах правореализации и правоприменения.

Весьма яркими примерами этого являются случаи заключения и толкования гражданско-правовых договоров с опорой на нормы Налогового кодекса РФ<sup>19</sup>, а также использования не гражданско-правовых, а специальных способов толкования и квалификации гражданско-правовых договоров в целях налогообложения на основе квалифицирующих признаков тех или иных налоговых последствий, установленных в норме налогового законодательства<sup>20</sup>. Весьма заметно то, что в целом ряде случаев налоговое право не использует в своей сфере институты гражданского права, причем путем не только правовых запретов на использование гражданско-правовых инструментов в их оригинальном значении, но и вытеснения гражданско-правовых и установления в законодательстве собственных правовых регуляторов. Налоговое право “активирует” в таких случаях как самостоятельный правовой феномен, устанавливая границы собственных правовых регуляторов и собственную логику правоприменения, т.е. в отношениях с правом гражданским обеспечивает собственную автономию.

Таким образом, в системе отношений “налоговое – гражданское право” *исключительно гражданское право обуславливает, детерминирует налоговое, а последнее лишь в некоторых случаях влияет на право гражданское, защищая от безграничной гражданско-правовой детерминации, тем самым обеспечивая свою автономию. Следовательно, говоря о гражданско-правовой детерминации налогового права, ни в коей мере нельзя думать, что налоговое право подчинено гражданскому. Последнее его только обуславливает.*

*Необходима разработка целостной концепции гражданско-правовой детерминации налогового права. Иначе говоря, нужно выявить формы, средства и способы гражданско-правовой детерминации налогового права, исследовать причины и сущностную обусловленность такого явления, а также определить его пределы.*

<sup>16</sup> См.: Карасева М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций. С. 57–67; Смирникова Ю.Л. Современная функция современного финансового права. М., 2011. С. 224–244.

<sup>17</sup> См. подробнее: Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и формы проявления // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений. Воронеж, 2012. С. 199.

<sup>18</sup> См.: Постановления Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П; от 23 декабря 2009 г. № 20-П.

<sup>19</sup> См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 ноября 2010 г. № 10062/10, из которого следует, что стороны при заключении гражданско-правового договора опирались на нормы Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 149), а потому справедливо не включали НДС в расчеты по договору; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ № 13295/10 от 15 февраля 2011 г., где суд использовал понятие “передача имущества, имеющая инвестиционный характер”, содержащееся в п. 3 ст. 39 Налогового кодекса РФ, для толкования гражданско-правового договора в целях квалификации его как договора, порождающего определенные налоговые последствия.

<sup>20</sup> См.: Сенцова (Карасева) М.В. Указ. соч. С. 123–132.

### Предпосылки и обусловленность гражданско-правовой детерминации налогового права

Прежде всего возникает вопрос: каковы эти предпосылки? Представляется, что их может быть две.

*Во-первых, существует историческая предпосылка гражданско-правовой детерминации налогового права. А во-вторых, налоговое и гражданское право объединены единой экономической сущностью, что опять-таки предполагает детерминированность налогового права правом гражданским.*

Учитывая тот факт, что в историческом аспекте появлению и становлению финансов в обществе предшествуют развитые товарно-денежные отношения<sup>21</sup>, совершенно логична мысль о том, что развитие гражданского права, регулирующего эти самые товарно-денежные отношения, в историческом плане есть предпосылка права налогового как явления правового. История развития налогового права это доказывает. Оно возникает только в XIX в., а именно тогда, когда гражданское право активно развивается, причем прежде всего в сфере права собственности<sup>22</sup>. Естественно, что развитие товарно-денежных отношений в Европе в XVIII–XIX вв. и, соответственно, их опосредование, в частности, в праве собственности гражданского законодательства Пруссии, Франции, Австрии в соответствии с идеологией естественного права и философией Просвещения объективно не могли не породить возникновения и развития налогового права. Ведь процесс формирования последнего, как известно, связан с положением его субъектов как собственников, который как раз и регулирует налоговое законодательство<sup>23</sup>. Соответственно, отношения между гражданским и налоговым правом, если смотреть в историческом ракурсе, есть *отношения причины и следствия*, а значит, некая обусловленность, т.е. детерминация, налогового права правом гражданским.

Что касается сущностного единства налогового и гражданского права как предпосылки гражданско-правовой детерминации налогового права, то сразу можно предположить, что налоговое право

и гражданское право, в сущности, едины, так как регулируют экономические отношения, которые рассматриваются прежде всего как *имущественные, т.е. в которых акцентируется связь с вещами (имуществом)*<sup>24</sup>. Так, предмет гражданского права традиционно определяется через имущественные и личные неимущественные отношения. Что касается налогового права, то представителями как цивилистики, так и финансово-правовой науки давно подчеркивался регулируемый им имущественный характер отношений. Цивилисты отмечали имущественный характер финансового, в том числе налогового, права в контексте исследования проблем теории гражданского права<sup>25</sup>. В правоприменении свидетельством широкого понимания имущественных отношений в цивилистике является п. 3 ст. 2 ГК РФ, где установлено, что гражданское законодательство не применяется к *имущественным отношениям* (курсив мой. – Авт.), основанным на административном и ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, если иное не предусмотрено законодательством. А в финансово-правовой науке сегодня все чаще предмет финансового, в том числе налогового, права определяется через предмет гражданского права в специальной сфере<sup>26</sup>. Заметим, что сегодня все ученые, исследующие “налоговое – гражданское право”, подчеркивают связь этих правовых феноменов через их общую имущественную природу<sup>27</sup>.

Однако, несмотря на то что имущественный характер как налогового, так и гражданского правоотношения в науке почти не оспаривается<sup>28</sup>, все же до сих пор не было доказано, что имуще-

<sup>24</sup> См.: Егоров Н.Д. Гражданско-правовое регулирование общественных отношений. Л., 1988. С. 7.

<sup>25</sup> См.: Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права. М., 1963. С. 40; Егоров Н.Д. Указ. соч. С. 22.

<sup>26</sup> См.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 137; Финансовое право Российской Федерации / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2011; Крохина Ю.А. Финансовое право. М., 2004. С. 44; Кобелева И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2010; Самсонова А.Е. К вопросу об имущественных отношениях как предмете финансового права // Финансовое право. 2010. № 10. С. 5–9; и др.

<sup>27</sup> См.: Овсянников С.В. Указ. соч. С. 83; Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве // Финансовое право. 2008. № 10; Садиков О.Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве // Журнал рос. права. 2011. № 9. С. 20.

<sup>28</sup> Иногда все же высказываются, хотя и бездоказательно, идеи о том, что налоговые правоотношения не являются имущественными (см.: Иванов А.А. Указ. соч. С. 80).

<sup>21</sup> См.: Финансы / Под ред. В.Г. Князева, В.В. Слепова. М., 2008. С. 79.

<sup>22</sup> См.: Аннерс Э. История европейского права. М., 1994. С. 221, 233, 245, 248; Иоффе О.С. Из истории цивилистической мысли // В кн: Гражданское право. Избр. труды. М., 2000. С. 82, 91–103.

<sup>23</sup> См.: Алексеев С.С. Структура советского права. М., 1975. С. 232.

ственные отношения этих правовых феноменов являются отношениями одного и того же порядка, т.е., в сущности, они идентичны.

В цивилистике давно известно, что имущественные отношения, регулируемые гражданским правом, являются товарно-денежными, так как опосредуют в процессе воспроизводства общественного продукта стадию обмена. Что касается имущественных отношений, регулируемых налоговым правом, то они, как известно, являются финансовыми, а не товарно-денежными, ибо в воспроизводственном процессе опосредуют исключительно стадию распределения общественного продукта<sup>29</sup>. Исходя из отмеченного, существует целый ряд иных экономических различий в названных группах имущественных отношений. Главное различие заключается в экономическом объекте имущественных отношений, регулируемых гражданским и налоговым правом. Если для гражданского права в качестве такового выступает товар, т.е. продукт, предназначенный для обмена<sup>30</sup>, то экономическим объектом финансовых, в том числе налоговых, правоотношений являются финансовые ресурсы<sup>31</sup>. Однако, несмотря на многообразные различия, имущественные отношения, регулируемые налоговым и гражданским правом, в сущности, идентичны. Такая идентичность проистекает из целостности самого воспроизводственного процесса, в котором имущественные отношения возникают, функционируют и который, как известно, включает в себя следующие стадии: производство, распределение, обмен и потребление. Все его стадии “не существуют сами по себе, изолированно друг от друга, а образуют части единого целостного процесса, соединены между собой прямыми и обратными связями”<sup>32</sup>. Целостность, унитарность воспроизводственного процесса обуславливает и единую природу отношений, его обеспечивающих, которые могут быть определены как имущественные отношения процесса расширенного воспроизводства. Отсюда – нельзя не признать и сущностное (экономическое) единство имущественных отношений, регулируемых налоговым и гражданским правом, где гражданское право опосредует ста-

дию обмена и потребления, а налоговое – стадию распределения общественного продукта<sup>33</sup>.

Единая природа налогового и гражданского права, обусловленная неделимостью воспроизводственного процесса, позволяет законодателю использовать *единую логику* имущественно-правового регулирования. Это объясняет в какой-то мере то, почему возможно заимствование налоговым законодателем некоторых правовых моделей гражданского права, в частности гражданско-правовых понятий и терминов. Имущественная сущность налогового и гражданского права не позволяет постичь многих более сложных проявлений в системе “налоговое-гражданское право”, ибо в характеристике имущественных отношений акцент, как уже отмечалось, делается исключительно на их объект, в качестве которого выступает имущество. Для понимания иных проявлений связи налогового и гражданского права необходимо постижение более глубокого уровня сущности отношений, составляющих предмет налогового и гражданского права. Этот уровень сущности названных правовых феноменов заключается в *стоимостном характере регулируемых ими отношений*. Хотя в экономической науке понятие “стоимостные отношения” не определено, можно, исходя из существующей экономической теории стоимости и анализа контекстов, в которых это понятие упоминается, дать его следующее определение: *стоимостные отношения – это те, в рамках которых осуществляется движение созданной в общественном производстве стоимости как в натуральной, так и в денежной форме*.

В цивилистике, начиная со второй половины XX в. вплоть до сегодняшнего дня, все еще подчеркивается, что отличительная особенность отношений как предмета гражданского права состоит в том, что эти отношения имущественные и стоимостные<sup>34</sup>. Например, С.Н. Братусь, подчеркивавший, что имущественные отношения являются не только предметом регулирования гражданского права, в то же время считал, что “имущественные отношения, регулируемые гражд-

<sup>29</sup> См.: Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. М., 1993. С. 9; Финансы / Под ред. В.Г. Князева, В.А. Слепова. С. 82; Государственные финансы. Киев, 1991. С. 20–25.

<sup>30</sup> См.: Гражданское право / Под ред. Е.А. Суханова. Т. 1. М., 2002. С. 25, 296.

<sup>31</sup> См.: Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. С. 10, 11; Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 32–37.

<sup>32</sup> Политическая экономия. Учеб. / Под ред. В.А. Медведева, Л.И. Абалкина, О.И. Ожерельева и др. М., 1990. С. 57.

<sup>33</sup> Сущностное, экономическое единство имущественных отношений, опосредуемых, в частности, гражданским и налоговым правом как отношений процесса расширенного воспроизводства, ни в коем случае не предполагает некоторого экономического различия имущественных отношений в рамках этого процесса (см., в частности: Финансовое право РФ. Учеб. / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2009. С. 41, 42).

<sup>34</sup> См.: Генкин Д.М. Предмет советского гражданского права // Сов. гос. и право. 1939. № 4. С. 39; 1955. № 11. С. 106; Егоров Н.Д. Указ. соч. С. 9, 22; Гражданское право / Под ред. Е.А. Суханова. Т. 1. С. 27.

данским правом, связаны с законом стоимости и сохранением в условиях социализма товарно-денежных отношений”<sup>35</sup>. Позже на стоимостный характер имущественных отношений, регулируемых гражданским правом, как на их отличительный признак указывали и другие цивилисты<sup>36</sup>. Такая точка зрения несколько устарела. Дело в том, что еще в советское время некоторые экономисты подчеркивали, что финансовые отношения являются стоимостными<sup>37</sup>, а в современных условиях в связи с развитием финансовой науки взгляд на стоимостные отношения вообще принципиально изменился. К числу стоимостных отношений экономическая наука однозначно сегодня относит не только товарно-денежные отношения, т.е. отношения, возникающие на стадии обмена в воспроизводственном процессе, но и финансовые отношения, т.е. отношения, возникающие на стадии распределения<sup>38</sup>. При этом отмечается, что стоимость начинает проявляться только на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, где сталкиваются интересы продавца и покупателя и, таким образом, выявляется признание необходимости, потребности в данном товаре и общественной значимости затраченных на его производство ресурсов<sup>39</sup>. Здесь имеет место “двустороннее (встречное) движение стоимостей, одна из которых находится в денежной форме, а другая – в товарной”<sup>40</sup>. А на стадии распределения, т.е. в рамках финансовых отношений, имеет место одностороннее (без встречного эквивалента) движение денежной формы стоимости<sup>41</sup>. При этом в рамках отношений обмена, т.е. товарно-денежных отношений, созданная в процессе производства стоимость в натуральной форме обменивается на денежный эквивалент, т.е. на стоимость в денежной форме. Это происходит благодаря существованию в рамках товарно-денежных отношений такой категории, как цена, которая “несет в себе структуру стоимости”. “Цена включает в себя структурные части стоимости, которые в дальнейшем распределяются и получают свои

экономические формы в виде финансовых ресурсов и фондов”<sup>42</sup>. В частности, стоимость, выраженная в цене (в денежной форме), выступает как объект налогообложения и подлежит распределению в рамках финансовых отношений с использованием таких денежных инструментов, как налог и сбор. В данном случае, очевидно, что речь идет о выручке, а затем и вычлененной из нее прибыли как денежных формах стоимости, которые, являясь объектом налогообложения, продолжают движение в рамках финансовых отношений, где подлежат распределению через НДС, налог на прибыль и др. В ряде случаев аналогичная ситуация имеет место и со стоимостью в натуральной форме. Последняя, пройдя стадию обмена, в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, составляет объект налогообложения, а значит, продолжает движение в рамках финансовых отношений, где подлежит распределению с помощью налога. Такая ситуация имеет место в случаях с транспортным налогом, налогом на имущество организаций и др.

Ссылка некоторых цивилистов на то, что именно товарно-денежные отношения являются стоимостными, что именно в рамках этих, а не каких-то других отношений деньги выполняют функцию меры стоимости, совершенно не состоятельна. Дело в том, что современный *уровень развития экономических отношений как стоимостных в качестве критерия их стоимостной характеристики имеет отношение лишь к факту движения этих отношений в процессе производства стоимости*. При этом подчеркивается, что созданная в процессе производства стоимость может изменяться в рамках непосредственно товарно-денежных отношений и в рамках финансовых отношений, используя инструменты ее распределения, такие, в частности, как налоги, сборы, отчисления во внутрихозяйственные фонды предприятий и т.д.

Таким образом, стоимости в денежной и натуральной формах на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, регулируемых гражданским правом, затем на стадию распределения, т.е. в сфере финансовых отношений, регулируются, в частности, налоговым правом. Иначе говоря, в воспроизводственном процессе в рамках “обмен-распределение” имеет место *сквозное движение* созданной в общественном производстве стоимости. Именно это предполагает, что правовые механизмы регулирования товарно-денежных отношений, т.е. гражданско-правовой

<sup>35</sup> Братусь С.Н. Указ. соч. С. 51.

<sup>36</sup> См.: Егоров Н.Д. Указ. соч. С. 9, 22; Советское гражданское право. Учеб. / Под ред. В.П. Грибанова и С.М. Корнеева. М., 1979. С. 11, 12.

<sup>37</sup> См.: Бирман А.М. Очерки теории советских финансов. М., 1975. С. 20, 2; Вознесенский Э.А. Финансы как стоимостная категория. М., 1985. С. 28

<sup>38</sup> См.: Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. С. 8; Кабанцева Н.Г. Финансы. Ростов-н/Д., 2012. С. 5, 6.

<sup>39</sup> См.: Янбарисов Р.Г. Экономическая теория. М., 2009. С. 146.

<sup>40</sup> Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. С. 8; Грязнова А.Г. Финансы. С. 1–3; и др.

<sup>41</sup> См.: там же.

<sup>42</sup> Кабанцева Н.Г. Указ. соч. С. 9.

формы, в сознании законодателя автоматически переносятся на финансовые отношения, соответственно, проявляются, в частности, в налоговой правовой форме. Однако здесь важно подчеркнуть следующее. В воспроизводственном процессе, где движется созданная стоимость, каждый последующий цикл возможен лишь после того, “как созданная в производстве и реализованная в процессе обмена стоимость подвергнется распределению (и перераспределению), в результате которого будут сформированы целевые денежные фонды, являющиеся основой удовлетворения разнообразных потребностей”, а затем все вновь повторяется<sup>43</sup>. Отсюда следует, что *финансовые отношения как стоимостные в воспроизводственном процессе всегда следуют за товарно-денежными, производны от них*. Таким образом, с точки зрения движения стоимости финансовые отношения (отношения распределения) производны и в этом смысле вторичны по отношению к товарно-денежным отношениям (отношениям обмена) как стоимостным.

*Именно цикличность воспроизводственного процесса, где финансовые отношения, регулируемые, в частности, налоговым правом, следуют за товарно-денежными, регулируемыми гражданским правом, обусловлены ими, объясняет то, почему в практическом смысле налоговое законодательство детерминировано гражданским и в этом смысле зависимо (но не подчинено) от него, а не наоборот. Эта посылка усиливается еще и тем, что в историческом аспекте, как уже отмечалось, появлению и становлению финансов в обществе предшествуют развитые товарно-денежные отношения<sup>44</sup>.*

### **Практические причины гражданско-правовой детерминации налогового права**

Экономическое сущностное единство налогового права и гражданского права как отношений имущественных и стоимостных создает объективную возможность использования частноправовых инструментов и частноправовых концепций в налогово-правовом регулировании и даже в налогово-правовой доктрине. Однако существование объективной возможности такого рода совсем не означает, что она обязательно должна быть реализована налоговым правотворцем, правоприменителем и даже наукой. В связи с этим возникает вопрос: *какова же причина того, что в налого-*

*во-правовом регулировании (как в форме правотворчества, так и в форме правоприменения) и в налогово-правовой теории идет достаточно активный процесс использования частноправовых инструментов и, соответственно, концепций?*

Практический анализ позволяет дать два ответа на этот вопрос.

Прежде всего исторический анализ развития налогового права в России показывает, что использование традиционных частноправовых инструментов в сфере налогообложения может быть законодателем недостаточно осознанным, но объективно предпосланным имущественной природой налогового правоотношения. Пожалуй, такая ситуация имела место в советское время. Хотя налогово-правовая доктрина советского периода не разрабатывала имущественной составляющей налогово-правового регулирования<sup>45</sup> и, соответственно, не подошла к осмыслению гражданско-правовой детерминации налогового права, все же некоторые частноправовые конструкции, и прежде всего пеня, использовались в налоговом правотворчестве<sup>46</sup>. Фактически использование законодателем в советское время в налогово-правовом регулировании пени рассматривалось не как использование инструмента, заимствованного из гражданского права. Законодатель использовал пеню как инструмент, имманентный логике налогово-правового регулирования. Таким образом, исторически причиной использования в советский период в налогово-правовом регулировании пени являлась ее имманентность природе отношений, регулируемых налоговым правом, что подсознательно чувствовал законодатель.

Что касается современности, то в науке указываются совершенно иные причины использования в налоговом праве частноправовых инструментов. По крайней мере существуют две точки зрения на этот вопрос. Цивилисты отмечают, что, поскольку отношения публичного права имеют имущественный характер, постольку “существует возможность использовать опыт регулирования таких отношений, выработанный гражданским правом, вместо того, чтобы создавать новые

<sup>45</sup> В советское время в финансово-правовой науке отмечалось, что финансовые правоотношения являются властно-имущественными (см.: Ровинский Е.А. Указ. соч. С. 137). При этом наукой разрабатывалась главным образом властная составляющая финансового правоотношения.

<sup>46</sup> См.: п. 10, 11 Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей, утв. Постановлением Центрального исполнительного комитета и Советом народных комиссаров СССР от 17 сентября 1932 г. // Собрание законов СССР. 1932. № 69. Ст. 4106.

<sup>43</sup> См.: Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. С. 17.

<sup>44</sup> См.: Финансы / Под ред. В.Г. Князева, В.В. Слепова. С. 79.

правовые механизмы<sup>47</sup>. Специалисты в области публичного права придерживаются позиции о том, что, поскольку налоговое право, как и гражданское, регулирует имущественные отношения, а инструментальный уровень развития налогового права в сравнении с гражданским правом значительно ниже, постольку налоговый законодатель сознательно *допускает* использование частнопровых инструментов и конструкций в налогово-правовом регулировании<sup>48</sup>. Таким образом, одни ученые считают, что причиной использования гражданско-правовых конструкций и иных механизмов в налогово-правовом регулировании является недостаточная разработанность в налоговом праве собственного правового инструментария, а другие авторы такую причину видят в желании налогового законодателя использовать чужой опыт вместо того, чтобы создавать свой собственный. Если принять во внимание последнюю позицию, то надо согласиться с тем, что налоговое право стремится развиваться за счет гражданско-правовых инструментов, а не за счет собственных правовых конструкций. Если же придерживаться иной точки зрения, то надо думать, что налоговое право, как и любой правовой феномен, стремится к наиболее адекватной форме регулирования, но, не будучи столь самодостаточным, как гражданское право, нередко использует гражданско-правовые формы как временные, постепенно их заменяя, или же наполняет их собственным содержанием. Видимо, чтобы принять в качестве опорной ту или иную точку зрения, необходимо привести доказательства в пользу одной из них.

Анализ развития налогового законодательства показывает, что последнее никогда не стремилось использовать гражданско-правовые формы как безусловную данность, а напротив, в его истории имели место явления замены гражданско-правовых форм на собственно налоговые. Более того, есть примеры, когда гражданское законодательство вообще не использовало готовые гражданско-правовые формы, сразу устанавливая свои, хотя теоретически могло бы их использовать.

В этом смысле весьма показательным примером является гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения. Как известно, последнее имеет место только при безналичном перечислении денежных средств через банковскую

систему<sup>49</sup>, и банк в нем является представителем должника. Соответственно, за несвоевременные их перечисления банк отвечает перед должником (ст. 866, 872 ГК РФ и др.). Конструкция гражданско-правового расчетного правоотношения вводилась в налоговое правоотношение п. 3 ст. 11 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”. Согласно этой конструкции банк в налоговом правоотношении рассматривался как посредник между налогоплательщиком и бюджетом. Соответственно, налог считался уплаченным налогоплательщиком с момента поступления налога в бюджет, а в случае его непоступления по вине банка последний отвечал перед налогоплательщиком. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П *фактически было признано*, что гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения не может быть адекватно использована в налоговом правоотношении<sup>50</sup>. Суд установил, что правоотношение по уплате налога прекращается с момента списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Позже в Налоговом кодексе РФ этот момент был определен фактом передачи налогоплательщиком в банк платежного поручения на уплату налога (ст. 45). Банк потерял функцию посредника в налоговом правоотношении. Он стал выполнять публично-правовые обязанности в отношениях с налогоплательщиком. Соответственно, в случае несвоевременного исполнения банком платежного поручения на уплату налога теперь он отвечает не перед налогоплательщиком, а перед государством. Как следствие всего отмеченного, расчетного отношения в гражданско-правовом смысле, где банк выступает как посредник и отвечает перед должником, в налоговом праве не образуется, т.е. произошла замена на *собственно налогово-правовую конструкцию расчетного правоотношения*. Свидетельством того, что эта конструкция является налогово-идентичной, служат нормативные акты еще советского периода, в которых отношения по расчетам с бюджетом опосредовались специальной конструкцией, идентичной современной<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> См.: Новоселова С.А. Проблемы гражданско-правового регулирования расчетных отношений. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

<sup>50</sup> См.: Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики. М., 2002. С. 259.

<sup>51</sup> См.: п. 10, 11 Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей, утв. Постановлением Центрального исполнительного комитета и Советом народных комиссаров СССР от 17 сентября 1932 г. // Собрание законов СССР. 1932 № 69. Ст. 410б.

<sup>47</sup> Садиков О.Н. Указ. соч. С. 20.

<sup>48</sup> См.: Разгельдиева М.Б. Теория финансово-правового приращения и сферы его применения. Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. Саратов, 2011. С. 3; *Bundgaard J.* Op. cit. P. 3.

Замена гражданско-правовой конструкции расчетного правоотношения на собственно налоговую конструкцию в 1998 г. была обусловлена в конечном счете невозможностью обеспечить баланс интересов налогоплательщика и государства в рамках гражданско-правовой конструкции. В случаях несвоевременных банковских расчетов страдал налогоплательщик, так как не по его вине платеж своевременно не поступал в бюджет, но именно налогоплательщик должен был уплачивать пеню за просрочку платежа в бюджет, а в ряде случаев и разыскивать через банк не поступивший в бюджет платеж.

Кроме того, налоговое законодательство нередко демонстрирует примеры опосредования налоговых отношений собственно налоговыми конструкциями тогда, когда в гражданском праве есть формально аналогичная конструкция, которая теоретически могла бы использоваться в налоговом праве. Например, в ст. 395 ГК РФ предусмотрена ответственность за неисполнение денежного обязательства. Однако ст. 78 и 79 Налогового кодекса РФ, регулирующими возврат излишне взысканных и излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней и штрафа, не допускается применения ст. 395 ГК РФ об ответственности или п. 2 ст. 1107 ГК РФ как неосновательного обогащения к ситуации несвоевременного возврата налоговым органом излишне уплаченных сумм или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов, хотя формально эта статья ГК РФ могла бы применяться<sup>52</sup>.

<sup>52</sup> См.: Иванов А.И. Указ. соч. С. 81.

Налоговый законодатель установил собственный механизм ответственности налогового органа за несвоевременный возврат излишне уплаченного и взысканного налога, который, как отмечается в юридической литературе, строится по модели публичного права и “лишен равноправия и эквивалентности, присущих гражданско-правовым отношениям”<sup>53</sup>. Перечень подобных примеров можно продолжить. В связи с отмеченным логично полагать, что практической причиной гражданско-правовой детерминации налогового права является все же не стремление законодателя к упрощению налогово-правового регулирования за счет использования готовых форм имущественного опосредования в гражданском праве, а стремление налогового законодателя к адекватному налогово-правовому регулированию с учетом объективного отставания инструментального уровня развития налогового права в сравнении с правом гражданским.

Итак, можно заключить, что *гражданско-правовая детерминация налогового права – это историческая причинно-следственная обусловленность налогового права гражданским правом, проявленная в различных взаимосвязях благодаря их единой экономической сущности как правовых феноменов, регулирующих имущественные, стоимостные экономические отношения.*

<sup>53</sup> См.: там же; Байбак В.В. Правовая природа процентов, начисляемых на излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов // Закон. 2009. № 1. С. 160.