

УДК 347.73

**НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ:
НОВЫЕ АСПЕКТЫ ПРАВОПОНИМАНИЯ И РАЗВИТИЯ**

М. В. Карасева (Сенцова)

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 3 июня 2010 г.

Аннотация: анализируются проявления автономии налогового права во взаимосвязи с гражданским правом. Автор показывает, что независимость налогового права от гражданского проявляется через объект налогообложения и частноправовые конструкции, используемые в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: автономия налогового права, объект налогообложения, частноправовые конструкции.

Abstract: this paper deals with the modern problems of tax law. Some features of the autonomy of tax law are analyzed. The autonomy of tax law is appeared with regard to taxation object, private and legal construction in tax legislation.

Key words: the autonomy of tax law, taxation object, private and legal constructions.

В течение долгих лет налоговое право в России и странах Восточной Европы рассматривалось как властеправо с наличием имущественной составляющей. В современных условиях имущественная составляющая в налогово-правовом регулировании стала все активнее проявляться как в налоговом законодательстве, так и в налоговом правоприменении. Соответственно принципиально изменилась налогово-правовая доктрина. Сегодня в отечественной науке стала обосновываться идея автономии налогового права. Главное проявление сути этого феномена зиждется на признании взаимосвязи, зависимости налогового права от гражданского, но в то же время относительной независимости первого от второго. Проблема автономии налогового права не нова, но в России она проявилась в последнее время благодаря судебной практике, которая стала давать примеры весьма сложных отношений между налоговым и гражданским правом и, таким образом, опровергать сложившиеся стереотипы производности и вторичности налогового права. Современная теория налогового права должна дать реальную систему взаимосвязи и, соответственно, относительной обособленности налогового права от гражданского. Можно сказать, что в современных условиях налоговое правопонимание, базирующееся на анализе различных источников права, в том числе судебных актов, и требующее своего развития в законодательстве и правоприменении, акцентировано на следующей идее: *налоговое право тесно связано с гражданским, часто от него производно, но в то же время*

2010. № 2

238

относительно автономно от гражданского. Эта важнейшая идея современного налогового правопонимания, безусловно, будет углубляться и развиваться благодаря все новым и новым проявлениям, которые могут обнаруживаться как в процессе судебного толкования и правоприменения, так и в ходе научного поиска.

Постановка проблемы выявления реальных пределов взаимосвязи гражданского и налогового права возможна лишь потому, что оба правовых феномена регулируют имущественные отношения. Именно имущественное единство налогового и гражданского права обуславливает их взаимосвязь, зависимость первого от второго, а также его автономии. При этом, как показывает научный анализ, зависимость и автономия налогового права от гражданского – явления взаимосвязанные. И это в том смысле, что автономия налогового права проявляется как обратная сторона зависимости, а иногда – как частный случай такой зависимости.

Самым ярким проявлением взаимосвязи, зависимости и автономии налогового права от гражданского является объект налогообложения. Согласно ст. 38 НК РФ объектом налогообложения являются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

До недавнего времени отечественная теория налогового права принимала идею вторичности, производности налогового права от права гражданского. И прежде всего эта идея доказывалась через объект налогообложения как основание возникновения налогового правоотношения. Ведь в реальности объект налогообложения чаще всего появлялся у налогоплательщика в результате заключения гражданско-правовой сделки и исполнения по этой сделке. Однако в последнее время под влиянием судебной практики абсолютизация идеи вторичности и производности налогового права от гражданского была подорвана. Суды неоднократно признавали наличие у субъекта объекта налогообложения и, таким образом, правового статуса налогоплательщика независимо от факта гражданско-правовой сделки или действительности сделки, исполнение по которой привело к образованию у лица объекта налогообложения. К примеру, Федеральный арбитражный суд СЗО в постановлении от 12 июля 2007 г. № А56-19610/ 2006 отметил, что факт отсутствия регистрации гражданско-правового договора, как того требует ст. 1027 Гражданского кодекса РФ, и соответственно недействительности сделки не имеет значения в целях налогообложения. Поскольку услуги по договору реально оказаны, документально подтверждены и экономически обоснованы, контрагент по договору имеет право уменьшить налогооблагаемую прибыль на платежи по договору. Равным образом, Высший Арбитражный Суд РФ в постановлении Президиума от 27 февраля 2007 г. № 13380/06 указал, что, хотя экспортный контракт на поставку товара фактически являлся недействительным, поставка товара по это-

му контракту была реально осуществлена. Поэтому налоговые последствия должны наступить.

Судебная практика приводит к выводу, что объект налогообложения нельзя рассматривать исключительно как точку пересечения налогового и гражданского права¹. Хотя в реальности такое пересечение имеет место чаще всего. Исполнение по сделке, а чаще – исполнение договорного обязательства «рождает» у стороны сделки то, что в налоговом праве рассматривается как объект налогообложения. В этой ситуации совершенно справедлив научный вывод о производности и зависимости налогового права от гражданского. Вместе с тем научный анализ практики позволяет сделать вывод, что объект обложения может образоваться у лица в результате реализации товарно-денежных отношений, составляющих предмет гражданско-правового регулирования, но в конкретном случае не опосредованных гражданско-правовой сделкой или опосредованных ею, но являющейся с точки зрения гражданского права недействительной. В этих случаях нельзя утверждать, что налоговое право производно и вторично по отношению к гражданскому праву. Напротив, такие ситуации служат доказательством того, что налоговое право относительно автономно от гражданского. Таким образом, автономия налогового права по критерию объекта налогообложения имеет место в двух случаях: а) если объект налогообложения образуется в результате товарно-денежных отношений, не опосредованных гражданско-правовой сделкой; б) если объект обложения образуется как исполнение по сделке, которая с гражданско-правовой точки зрения является недействительной.

Итак, автономия налогового права по критерию объекта налогообложения проявляется как частный случай в системе отношений зависимости и производности налогового права от гражданского. Однако, принимая во внимание тот факт, что объект налогообложения образуется у лица в результате реализации товарно-денежных отношений, в частности отношений гражданского оборота, как опосредованных, так и не опосредованных гражданско-правовой сделкой, следует принять во внимание, что *источником образования объекта налогообложения является результат реализации товарно-денежных отношений.*

2010. № 2

240 Проблема автономии налогового права по критерию объекта налогообложения заставляет тем не менее признать, что, если налоговое право не всегда зависимо и производно от гражданского права, то, по крайней мере в отношениях гражданского оборота, оно всегда служит индикатором того или иного блага, принадлежащего лицу в качестве объекта налогообложения. Иначе говоря, с точки зрения налогового права юридическая квалификация товарно-денежных отношений, явившихся источником появления у лица того или иного социального блага очень важна. Именно благодаря юридической квалификации (гражданско-правовой оцен-

¹ Надо иметь в виду, что объект налогообложения образуется у лица не только из отношений гражданского оборота, но и из трудовых отношений. Однако этот аспект взаимосвязи с налоговым правом в статье не рассматривается.

ке) тех или иных отношений только и может быть доказано, является то или иное благо объектом налогообложения или нет². К примеру, для привлечения лица к налоговой ответственности в случае неуплаты им налога с дохода, полученного в рамках гражданского оборота, налоговый орган должен доказать, что этот доход фактически опосредован гражданско-правовой сделкой, исполнение по которой образует объект налогообложения по Налоговому кодексу РФ.

Постановка проблемы взаимосвязи гражданского и налогового права в контексте объекта налогообложения ценна тем, что позволяет исследовать объект налогообложения в русле правоприменения, а не правотворчества. Соответственно такое исследование позволяет дать принципиально иное определение объекта налогообложения, ориентированное на динамику, а не статику его характеристик. С учетом отмеченного *объект налогообложения можно определить как социальное благо, образующееся у лица в результате реализации товарно-денежных отношений, гражданско-правовая квалификация которых соответствует источникам образования объекта, предусмотренным в НК РФ.*

Автономия налогового права от гражданского проявляется и в контексте так называемой проблемы «частноправовых конструкций».

Анализ налогового законодательства России показывает, что в нем используются частноправовые конструкции, однако их реализация в налоговом правоотношении требует адаптации к этому правоотношению. Такая адаптация и есть свидетельство относительной независимости, автономии налогового права от гражданского.

Использование гражданско-правовых конструкций в налоговом праве обусловлено тем, что в ходе налогово-правового регулирования, являющегося деятельностью интеллектуальной, законодатель ориентируется на уже существующую традицию регулирования имущественных отношений, представленную гражданским правом. Это проявляется в перенесении в налоговое право частноправовой терминологии, а нередко и частноправовых конструкций, требующих адаптации к отношениям налогово-правовой природы. В связи с этим в ст. 11 НК РФ установлено: «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, *если иное не предусмотрено настоящим Кодексом*». В связи с этим можно предположить, что конструкции «солидарные должники» (п. 7 и 8 ст. 50 НК РФ), «налоговое правоприменение», (п. 1–7 ст. 50 НК РФ), а возможно, и некоторые другие порождены

² В этом отношении совершенно прав С. В. Овсянников, утверждающий, что гражданско-правовая сделка не может игнорироваться для целей налогообложения. «Налоговое право, как правило, «доверяет» гражданскому в вопросах юридической квалификации (перевода на язык права) экономического характера тех или иных актов гражданского оборота» (см.: Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 87).

аналогией гражданско-правового регулирования, во-первых, в смысле введения в налоговое законодательство гражданско-правовой терминологии; во-вторых, в смысле введения в налоговое право элементов гражданско-правового режима этих конструкций.

К примеру, в Налоговом кодексе РФ не установлены какие-либо правила относительно солидарных должников, кроме того, что они упоминаются в нем и могут вводиться по решению суда. Исходя из ст. 11 НК РФ логично предположить, что к исполнению налоговой обязанности солидарными должниками могут быть применены правила ст. 323–325 ГК РФ. То есть правила о правах кредитора при солидарной обязанности, правила исполнения солидарной обязанности одним из должников и правила о недопустимости возражений против требований кредитора при солидарной обязанности. Единственный элемент гражданско-правового режима солидарных должников, который «не работает» в налоговом правоотношении, это требование об установлении солидарной обязанности договором или законом (ст. 322 ГК РФ), ибо в налоговое правоотношение солидарные должники могут вводиться только по решению суда в двух случаях (п. 7 и 8 ст. 50 НК РФ): а) при разделении юридического лица, если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником, и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов; б) если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов, и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов.

В целом можно утверждать, что в случае с солидарными должниками имеет место адаптация гражданско-правовой конструкции солидарных должников к налоговому правоотношению. Соответственно нельзя утверждать, что правовой режим солидарных должников в налоговом праве аналогичен правовому режиму солидарных должников в гражданском праве. Он отличается от гражданско-правового режима по существу, так как является в налоговом праве режимом факультативным и чрезвычайным. Конструкция «солидарные должники» вводится в налоговое правоотношение по решению суда только в случае необходимости гарантировать исполнение обязанности по уплате налога или как мера борьбы со злоупотреблениями в налоговой сфере. Можно сказать, что введение конструкции солидарных должников в налоговое правоотношение представляет собой (в случае осуществления налогоплательщиком (должником) реорганизации, направленной на неисполнение обязанности по уплате налога (пени, штрафа)) налоговое последствие гражданско-правового решения, не имеющего деловой цели.

Таким образом, конструкция солидарных должников в налоговом праве имеет особенности, обусловленные природой налогового правоотношения. Точнее, эти особенности определены противоречием, заложенным в

самой сущности налогового правоотношения: между частным интересом налогоплательщика и публичным интересом государства³. Это сущностное противоречие как раз и может порождать злоупотребления в налоговой сфере, в частности, в виде совершения реорганизации, направленной на неисполнение обязанности по уплате налога. Отсюда конструкция «солидарные должники» не может быть перенесена из гражданского права в налоговое право в чистом виде, а объективно адаптируется к нему. В связи с этим правовой режим солидарных должников в налоговом праве несколько отличается и должен отличаться от правового режима солидарных должников в гражданском праве.

Научный анализ показывает, что в большинстве случаев, когда в налоговое правоотношение Налоговым кодексом РФ вводятся частноправовые конструкции (гражданско-правовые, семейно-правовые), искажение их правового режима в рамках налогового правоотношения объективно предпослано. Оно детерминировано не только властным характером налогового правоотношения, но и имманентно присущими ему противоречиями (как в случае с конструкцией солидарных должников), специфическими чертами налога как одного из экономико-правовых объектов налогового правоотношения и т.д. Можно говорить, что частноправовая конструкция, «работая» в налоговом правоотношении, трансформируется в нем и адаптируется к нему.

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 систему⁴, и банк в нем является представителем должника. Соответственно за несвоевременные 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-П⁵ фактически было признано, что гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения не может быть адекватно использована в налоговом правоотношении⁶. Суд установил, что правоотношение по уплате налога прекращается с момента списания банком с

³ См.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России. Политический аспект. М., 2005. С. 32.

⁴ См.: Новоселова С. А. Проблемы гражданско-правового регулирования расчетных отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

⁵ Рос. газ. 1998. 20 окт.

⁶ См.: Гаджиев Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики. М., 2002. С. 259.

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 НК РФ). 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. Следовательно, расчетного отношения как такового, т.е. в гражданско-правовом смысле, где банк выступает как посредник и отвечает перед должником, в налоговом праве не образуется.

Искажение гражданско-правовой конструкции расчетного правоотношения в рамках налогового правоотношения было предпослано, во-первых, властной природой налогового правоотношения, обусловившей возможность возложения на банк публично-правовой обязанности в отношении с налогоплательщиком; во-вторых, сущностью налога как платежа, представляющего собой отчуждение имущества налогоплательщика, что потребовало определения момента его изъятия.

Интересный пример введения в налоговое правоотношение частноправовой конструкции являют п. 1 и 2 ст. 220 Налогового кодекса РФ. Согласно законодательству при исчислении налога на доходы физических лиц используется частноправовая конструкция «общая совместная собственность». Установлено, что при реализации или приобретении имущества в общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества по договоренности или по их письменному заявлению. Исходя из Налогового кодекса РФ, на первый взгляд может показаться, что в налоговое правоотношение вводится частноправовая конструкция, которая должна «работать в отраслевом (частноправовом) режиме, ибо никаких элементов специального режима в Налоговом кодексе РФ не предусмотрено. Однако практика показывает, что эта конструкция не может быть использована в налоговом правоотношении исключительно в частноправовом режиме. К примеру, совершенно не понятна ситуация с получением налогового вычета у супругов или иных лиц, приобретших или реализовавших имущество на праве общей совместной собственности, если между ними не достигнуто договоренности о распределении суммы налогового вычета⁷. По логике гражданско-правового режима совместной собственности достижение согласия между сособственниками на распределение размера имущественного налогового вычета должно приводить к невозможности реализации налогоплательщиком его права на налоговый вычет. Однако надо признать, что такое решение с точки зрения ст. 57 Конституции РФ не является адекватным. Ведь фактически исполнение налогопла-

⁷ См.: *Кустова М. В.* Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц // Закон. 2009. № 1. С. 163.

тельщиком его конституционной обязанности по уплате НДФЛ (а налоговый вычет – один из составляющих элементов определения налоговой базы по НДФЛ) ставится в зависимость от третьего лица. Если третье лицо, являющееся собственником имущества на праве общей совместной собственности, не согласно на решение вопроса о налоговом вычете – исполнение конституционной обязанности по уплате налога в режиме Налогового кодекса РФ не может быть осуществлено налогоплательщиком. И, наоборот. Выходом из ситуации для налогоплательщика является только перевод режима совместной собственности в режим долевой собственности, ибо согласно п.1 и 2 ст. 220 Налогового кодекса РФ при реализации или приобретении имущества в общую долевую собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности. Однако с публично-правовой точки зрения это тоже не нормально, ибо исполнение конституционной обязанности по уплате налога в полном соответствии с требованием закона требует гражданско-правовой активности налогоплательщика, т.е. для этого ему необходимо поменять гражданско-правовой режим собственности. Учитывая, что в Российской Федерации нет семейного налогообложения, существующего в Англии, США и других странах, и налогообложение является индивидуальным, очевидно, что в таком случае частный правовой режим общей совместной собственности должен быть адаптирован применительно к подоходному налогообложению. В Налоговом кодексе РФ такая адаптация пока не осуществлена, так как нет нормы, определяющей режим общей совместной собственности применительно к праву на получение налогового вычета в случае недостижения собственниками соглашения. Ясно, что такую адаптацию должен произвести законодатель. Конституционный Суд РФ в случае необходимости может также решить этот вопрос, признав неконституционным зависимость права налогоплательщика на налоговый вычет от воли третьего лица. Таким образом, частноправовая конструкция общей совместной собственности, используемая в налоговом правоотношении, не может во всех случаях применяться «в чистом виде», а объективно требует адаптации к публично-правовой природе этого правоотношения.

Итак, анализ законодательства показывает, что в налоговом правоотношении используются конструкции, традиционно используемые в частном праве, но адаптированные или требующие адаптации законодателем к налоговому правоотношению с учетом его особенностей. При этом можно сделать вывод, что «введение» в Налоговый кодекс РФ частноправовых конструкций и их использование в налоговом правоотношении в адаптированном виде, т.е. в специфическом публично-правовом режиме, вполне обосновано властным характером налогового правоотношения, присущими ему противоречиями, спецификой налога как одного из его объектов и т.д. Отмеченное опять-таки является свидетельством автономии налогового права.

Специфический аспект автономии налогового права от гражданского в контексте частноправовых конструкций дает и судебная практика.

В ходе судебной деятельности осуществляется, как правило, толкование и последующее применение правовых норм. Для толкования суд может использовать самые различные специально-юридические средства, в том числе категории, правовые конструкции из других отраслей права⁸. Кроме того, в ходе судебного правоприменения возможно и восполнение законодательных пробелов, т.е. решение дела по аналогии. Использование в таких ситуациях частнопрововых конструкций также не исключается.

Примеры использования гражданско-правовых конструкций «в чистом виде» для толкования налогово-правовых норм дает практика арбитражных судов в Российской Федерации. Анализ этой практики показывает, что чаще всего гражданско-правовые конструкции используются судами для толкования налогово-правовых норм, определяющих в системной связи с иными нормами налогового права налоговую базу по конкретному налогу. К примеру, ФАС СЗО в постановлении от 14 апреля 2009 г. по ООО «Белгородская судовойерфь» использовал гражданско-правовую конструкцию «коммерческий кредит» (ст. 823 ГК РФ) для толкования нормы, установленной в подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, предусматривающей состав внереализационных расходов предприятия и, таким образом, влияющей на определение налоговой базы по налогу на прибыль. Суд отклонил довод налогового органа о том, что оформление с физическим лицом договора займа не позволяет учесть проценты по займу в составе внереализационных расходов, так как в целях налогообложения гражданско-правовые обязательства физических лиц не относятся к долговым (п. 1 ст. 269 НК РФ). Суд пришел к выводу, что между ООО «Белгородская судовойерфь» и физическим лицом имел место договор купли-продажи, по которому может быть предусмотрена обязанность покупателя (ООО) уплачивать проценты на сумму, соответствующую цене товара, начиная со дня передачи товара продавцом. Опираясь на гражданско-правовую конструкцию «коммерческий кредит», суд определил, что указанные проценты являются платой за коммерческий кредит, которая считается долговым обязательством по подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ. Равным образом, в постановлении ФАС ВСО от 11 декабря 2008 г. по акционерной компании «Алроса» суд, используя гражданско-правовую конструкцию «ответственность наследников по долгам наследодателя» (п. 3 ст. 1175 НК РФ), дал толкование п. 2 ст. 266 НК РФ, устанавливающей безнадежный долг как одно из оснований формирования внереализационных расходов предприятия, влияющих на определение налоговой базы по налогу на прибыль.

Арбитражная практика дает примеры использования частнопрововых конструкций для толкования норм, определяющих объект налогообложения, а также идентификации самого налогоплательщика. Так, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 24 ноября 2003 г. дал пример использования частнопрововой конструкции поручительства для толкования норм налогового права с целью оп-

⁸ См.: *Алексеев С. С.* Право : азбука-теория – философия : опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 134.

ределения дохода физического лица как объекта налога на доходы физических лиц. Суд отметил, что выплаты, произведенные ЗАО «ЗЕСТ» банку «Россия» за физических лиц, в отношении которых оно выступило поручителем, нельзя считать доходом этих лиц, ибо в силу ст. 365 ГК РФ поручителю, исполнившему обязательство, переходят права кредитора по этому обязательству в том объеме, в котором поручитель удовлетворил требования кредитора. В то же время Высший Арбитражный Суд РФ использовал конструкцию арендной платы, установленную в п. 2 ст. 654 ГК РФ при рассмотрении доводов заявителя, обжалующего решение налоговой инспекции о начислении земельного налога⁹. Правовой режим этой конструкции состоит в том, что плата за пользование зданием или сооружением по договору аренды всегда включает в себя и плату за пользование земельным участком, на котором оно расположено.

Использование этой гражданско-правовой конструкции в сфере налогообложения помогло суду, как следует из вышеназванного постановления Президиума ВАС РФ, идентифицировать налогоплательщика, а точнее, установить, что субъект является арендатором, а не плательщиком земельного налога.

Помимо отмеченного, Высший Арбитражный Суд РФ еще в 2006 г. устранил законодательный пробел, применив аналогию закона и введя в сферу налогообложения гражданско-правовую конструкцию «общий срок исковой давности» применительно к возврату излишне уплаченного налога. Суд установил, что заявление о возврате излишне уплаченного налога должно быть подано налогоплательщиком в суд в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога¹⁰.

Таким образом, в современных условиях *частноправовые конструкции* «в чистом виде», т.е. *в отраслевом правовом режиме* могут использоваться судом для толкования и последующего применения норм налогового права. Однако логический анализ и некоторые примеры из практики приводят к выводу, что пределы такого использования ограничены. В этом отношении весьма показательным является постановление Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 г. № 3245/08, в котором суд использовал гражданско-правовую конструкцию распределения рисков, предусмотренную ст. 312 ГК РФ для толкования последствий исполнения налоговым органом денежной обязанности: возврата суммы налога ненадлежащему лицу. В научной литературе справедливо отмечалось, что использование гражданско-правовой конструкции распределения рисков для определения прав и обязанностей в налоговом правоотношении вредно тем, что «может послужить основанием для привнесения в налогово-правовое регулирование такого понятия, как риск, имманентно

⁹ Постановление Президиума ВАС РФ от 2 сентября 2008 г. № 808/08. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 8 ноября 2006 г. № 6219/06. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

присущего гражданскому праву»¹¹. В гражданском праве понятие «риск» допустимо в силу того, что стороны правоотношения взаимодействуют на началах равенства, добровольности участия и т.д. Соответственно риск как неприятность, могущая произойти, не будет обусловлен влиянием (правовой силой) противоположной стороны правоотношения. Противоположная ситуация складывается в налоговом правоотношении. Государство здесь является юридически более сильным субъектом, нежели противоположная сторона правоотношения. Оно всегда способно манипулировать этими отношениями. В частности, принять закон, не выгодный, «не удобный для налогоплательщика». Поэтому «распределение рисков неисполнения имущественных обязанностей между участниками налогового отношения по правилам гражданского законодательства не соответствовало бы природе таких отношений»¹².

Пределы применения гражданского законодательства в налоговой сфере правоприменитель всегда должен устанавливать, сверяя с принципами налогового законодательства, властной природой налогового правоотношения, особенностями налоговой системы и т.д.

В целом стоит подчеркнуть, что научный поиск аспектов взаимосвязи и относительной независимости, автономии налогового права от гражданского – перспективное направление научных исследований на ближайшие годы, ибо способно дать информацию для эффективного налогового законотворчества и правоприменения.

¹¹ Овсянников С. В. Указ. соч. С. 92.

¹² Там же.

Воронежский государственный университет

Карасева (Сенцова) М. В., доктор юридических наук, профессор

E-mail: centsova@law.vsu.ru

Tel.: 8(4732) 55-84-79

Voronezh State University

Karaseva (Sentsova) M. V., Doctor of Legal Science, Professor of the Financial Law Department

E-mail: centsova@law.vsu.ru

Tel.: 8(4732) 55-84-79