

УДК 336.22

ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВАЯ ДЕТЕРМИНАЦИЯ
НАЛОГОВОГО ПРАВА:
ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТНАЯ ОБУСЛОВЛЕННОСТЬ

М. В. Карасёва (Сенцова)

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 3 сентября 2013 г.

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.

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

Abstract: 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 pre-conditions and the practical reasons of civil-law determination of the fiscal law.

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 гг. XX в., т.е. тогда, когда созданная в России налоговая система рыночного типа в связи с принятием в 1994 г. ГК РФ стала проблематичной на практике.

Вопрос о взаимосвязи налогового и гражданского права одной из первых стала исследовать в отечественной теории налогового права Г. В. Петрова. В работе «ГК РФ и налоговое законодательство»¹ она подчеркнула, что связь налогового и гражданского законодательства в России пока является неоднозначной, весьма запутанной и «необходим осторожный подход к применению норм ГК РФ к имущественным отношениям, вытекающим из налоговых правоотношений». «Налоговая отрасль законодательства только формируется, – подчеркивала Г. В. Петрова, – и уже имеет много смежных аспектов, связанных с переплетением функций государства как собственника и носителя властных полномочий»².

313

¹ См.: Петрова Г. В. ГК РФ и налоговое законодательство // Новый Гражданский кодекс РФ и отраслевое законодательство. М., 1995. С. 95.

² Там же.

В эти же годы стали подниматься сугубо практические вопросы о связи налогового и гражданского права. Одной из таких проблем, широко дискутировавшихся в науке и нашедших свое практическое разрешение еще в 1990-е гг., явилась проблема возможности применения ст. 395 ГК РФ к налоговым правоотношениям³.

В научном плане осмысление проблем в системе «налоговое – гражданское право» только начиналось. Научные выводы по данной проблеме являлись не специальными, а скорее сопутствующими⁴ либо затрагивали весьма узкий сегмент практической актуальности в контексте рассматриваемой проблемы. Однако нельзя не отметить, что работа Д. М. Щекина «Налоговые последствия недействительных сделок» в 90-х гг. прошлого века была одной из первых научных работ, посвященных проблеме гражданского и налогового права в системном контексте. Ее появление было продиктовано потребностью осмысления складывающейся судебной практики в сфере налогообложения, а также пониманием того, что налоговое законодательство не изменяет и не регулирует условия ведения предпринимательской деятельности. «Наоборот, налогообложение является последствием предпринимательства, и задача состоит лишь в правильной гражданско-правовой квалификации действий предпринимателя для точного определения налоговых последствий»⁵.

В целом в XX в. в России проблема связи налогового и гражданского права не была высвечена практикой настолько, чтобы стать научно актуальной, потребовать своего концептуального осмысления. Это произошло позже, но очень скоро. Научное осмысление проблем в системе «налоговое – гражданское право» стало все более востребоваться уже в начале XXI в., когда в этом сегменте 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 категории «добросовестность» в налоговом правоприменении принадлежала Конституционному Суду РФ (далее – КС РФ), который в Определении от 25 июля 2001 г. № 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 Российской Федерации» указал, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика.

³ См.: *Петрова Г. В.* Имущественные споры : правовые методы их разрешения // Экономическая газета. 1996. № 3. Данная проблема практически была разрешена принятием постановления Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ».

⁴ См.: *Карасёва М. В.* Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 125.

⁵ *Пепеляев С. Г.* Предисловие к работе Д. М. Щекина «Налоговые последствия недействительных сделок». М., 1999. С. 8.

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 контексте на ее проявление в гражданском праве. В связи с этим проблема добросовестности (недобросовестности) в налоговом праве ощущалась как некое заимствование из права гражданского. Соответственно в научных работах затрагивались вопросы возможности использования в налоговом праве этой категории в параллели с ее использованием в праве гражданском⁶.

Начиная с 2006 г. приобрел особую актуальность вопрос о возможности применения ст. 169 ГК РФ в связи с фактами уклонения 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 Российской Федерации» последние имеют право предъявлять в судах иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всё полученное по таким сделкам. Статья 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 всё, полученное по этим сделкам⁷. Проблема исков налоговых органов о взыскании в бюджет по ст. 169 ГК РФ получила широкое обсуждение в среде научной общественности. В конечном итоге точку в этом вопросе поставил Пленум ВАС РФ в постановлении от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 ГК РФ». Суд сделал вывод, что налоговый орган не может предъявлять иски о признании сделки недействительной по ст. 169 ГК РФ, если целью этой сделки является уклонение от уплаты налогов, а также взыскание в доход государства налога, полученного от этой сделки, так как взыскание, предусмотренное ст. 169 ГК РФ, не является мерой, направленной на поступление в бюджет налогов, а только «мерой, применяемой исключительно в качестве специального последствия недействительности ничтожной сделки»⁸. Иначе говоря,

⁶ См.: *Саверис С. В.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. С. 29–39.

⁷ 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.

⁸ Этот вывод суда дословно был сформулирован в вышеназванном 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

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

Таким образом, в названном выше постановлении Пленума Высший Арбитражный Суд РФ фактически «размежевал» налоговые и гражданские правоотношения применительно к конкретной ситуации, в то время как в практике налоговых органов их отождествляли. В научном плане указанное постановление Пленума ВАС РФ дало импульс к тому, чтобы задуматься об относительной независимости налогового права в контексте его связи с правом гражданским.

Практическим подтверждением значимости связи налогового и гражданского права явилось постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». 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 настоящее время число практических ситуаций, свидетельствующих о контактах налогового и гражданского права стало возрастать. Весьма активную роль в этом процессе играет судебная практика. Во-первых, практика арбитражных судов России дает примеры использования частноправовых конструкций и понятий для толкования норм налогового права⁹. 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.¹⁰ Более того, живой интерес в науке вызывают попытки осмысления п. 1 ст. 11 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 в науке иногда даже *подчеркивается, что нормы*

из публичных правоотношений, подлежат применению санкции, установленные законодательством в качестве меры ответственности за совершение данного правонарушения, а не последствия, предусмотренные ст. 169 ГК РФ».

⁹ Постановление ФАС СЗО от 14 апреля 2009 г. по ООО «Белгородская судовой верфь», постановление ФАС ВСО от 11 декабря 2008 г. по компании «Апроса», постановление ФАС СЗО от 24 ноября 2003 г., постановление Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г. № 17462/09 ; постановление Президиума ВАС РФ от 3 июня 2008 г. № 3245/08 и др.

¹⁰ См.: Сенцова (Карасёва) М. В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // Закон. 2012. № 1. С. 123–132.

гражданского законодательства используются в налоговом законодательстве¹¹, 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»¹². В этих условиях в науке проявился интерес к концептуальному осмыслению различных контактов налогового и гражданского права¹³.

Надо заметить, что научная проблема контакта налогового и гражданского права является интернациональной, ибо активно исследовалась и продолжает исследоваться в европейской правовой науке. Однако, как показывает научный анализ, в разных странах эта проблема решается на практике и соответственно имеет различное научное описание. Чаще всего она 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 таковому¹⁴.

Налоговое и гражданское право: структура взаимодействия

В системе отношений «налоговое право – гражданское право» гражданское право в силу объективных экономических предпосылок, о чем будет сказано ниже, обуславливает, опосредует налоговое право и в этом смысле его детерминирует. Такая детерминация проявляется, в частности, в обусловленности налоговых последствий гражданско-правовой сделкой, что порождает актуальность проблем толкования и юридической квалификации сделок для налогового правоприменения. Кроме того, она проявляется в использовании налоговым законодателем гражданско-правовых матриц, модельных наработок гражданского права. В данном случае речь идет об использовании налоговым законодателем институтов гражданского права в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, которые, как было уже показано в науке, не входят в налоговое законодательство в гражданско-правовой идентичности, а являются, по существу, матрицами гражданского права, используемыми в налоговом законодательстве¹⁵. Равным образом такая детерминация имеет место и тогда, когда налоговый закон

¹¹ См.: *Карабанов И. И.* Отдельные институты Гражданского кодекса РФ и законодательство о налогах и сборах. Элиста, 2007. С. 5.

¹² *Иванов А. А.* Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 81.

¹³ См.: *Иванов А. А.* Указ. соч. С. 62–76. См. также: *Овсянников С. В.* Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Там же. С. 83–100 ; *Карасёва М. В.* Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 57–81.

¹⁴ См.: *Rosmarin R.* Prawo podatkowe a prawo prywatne w swietle wykladni prawa. Lwow, 1939 ; *Bundgaard J.* On tax law and private law relations. URL: // <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-4.pdf> ; *Bergstrom S.* Private law and tax law ST. L., 1979.

¹⁵ См.: *Карасёва М. В.* Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 57–67 ; *Смирникова Ю. Л.* Современная функция современного финансового права. М., 2011. С. 224–244.

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 законодательства¹⁶. *Практическим свидетельством гражданско-правовой детерминации налогового права является то*, что в правовом регулировании налоговое право постоянно «оглядывается» на гражданское, но не наоборот. В связи с этим примечательно, что КС РФ неоднократно в своих постановлениях указывал на необходимость гармонизации налогового права с правом гражданским¹⁷, 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. Конечно, надо учитывать, что налоговое право при рассмотрении его в системе «налоговое право – гражданское право» не пассивно. Прежде всего, налоговое право, хотя и не часто, оказывает влияние на гражданское право в аспектах правореализации и правоприменения. Весьма яркими примерами тому являются случаи заключения и толкования гражданско-правовых договоров с опорой на нормы НК РФ¹⁸, а также использование 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 законодательства¹⁹. В целом ряде случаев налоговое право ставит заслон автоматическому использованию в своем

¹⁶ См. подробнее: *Карасёва М. В.* Гражданско-правовая детерминация налогового права : понятие и формы проявления // *Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений.* Воронеж, 2012. С. 199.

¹⁷ Постановления КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П ; от 23 декабря 2009 г. № 20-П.

¹⁸ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 23 ноября 2010 г. № 10062/10, из которого следует, что стороны при заключении гражданско-правового договора опирались на нормы НК РФ (п. 2 ст. 149 НК РФ), а потому справедливо не включали НДС в расчеты по договору ; постановление Президиума ВАС РФ от 15 февраля 2011 г. № 13295/10, где суд использовал понятие «передача имущества имеющая инвестиционный характер», содержащееся в п. 3 ст. 39 НК РФ для толкования гражданско-правового договора в целях квалификации его как договора, порождающего определенные налоговые последствия.

¹⁹ См.: *Сенцова (Карасёва) М. В.* Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // *Закон.* 2012. № 1. С. 123–132.

пространстве инструментов гражданского права. И делает это не только путем установления правовых запретов на использование гражданско-правовых инструментов в их оригинальном значении, а путем 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 отношении с правом гражданским обеспечивает собственную автономию.

Таким образом, в системе отношений «налоговое право – гражданское право» *исключительно гражданское право обуславливает, детерминирует налоговое, а последнее лишь в некоторых случаях влияет на право гражданское, но ставит заслон безграничной гражданско-правовой детерминации, тем самым обеспечивая в этом альянсе 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.*

В настоящее время необходима разработка целостной концепции гражданско-правовой детерминации налогового права. Иначе говоря, следует выявить формы, средства и способы гражданско-правовой детерминации налогового права, исследовать причины и сущностную обусловленность такого явления, а также определить его пределы.

Предпосылки и обусловленность гражданско-правовой детерминации налогового права

Прежде всего, возникает вопрос, в силу чего возможна гражданско-правовая детерминация налогового права, каковы ее предпосылки?

Представляется, что могут быть выделены две предпосылки, определяющие такого рода детерминацию.

Во-первых, существует историческая предпосланность гражданско-правовой детерминации налогового права. 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 развитие товарно-денежные отношения²⁰, совершенно логична мысль о том, что *развитие гражданского права, регулирующего эти товарно-денежные отношения, в историческом плане является предпосылкой появления налогового права как явления правового.* Это доказывает история развития налогового права, которое появляется только в XIX в., и именно тогда, когда гражданское право активно развивается, причем, прежде всего в части права собственности²¹. Естественно, что развитие товарно-денежных отношений в Ев-

²⁰ См.: Финансы / под ред. В. Г. Князева, В. В. Слепова. М., 2008. С. 79.

²¹ См.: Аннерс Э. История европейского права. М., 1994. С. 221, 233, 245, 248 ; Иоффе О. С. Из истории цивилистической мысли // Гражданское право : избр. труды. М., 2000. С. 82, 91–103.

ропе 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 могло не породить возникновения и развития налогового права. Ведь процесс формирования последнего, как известно, связан с положением его субъектов как собственников, к которому как раз и подстраивается налогово-правовое регулирование²². Соответственно 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 и гражданское право в сущности едины потому, что регулируют, как известно, экономические отношения. Причем отношения, ими регулируемые, рассматриваются, прежде всего, как *имущественные, т.е. как такие экономические отношения, в которых акцентируется связь с вещами (имуществом)*²³. Так, предмет гражданского права традиционно определяется через имущественные и личные неимущественные отношения. Что касается налогового права, то имущественный характер отношений, им регулируемый, давно подчеркивался как представителями цивилистики, так и финансово-правовой науки. Цивилисты отмечали имущественный характер финансового, в том числе налогового, права в контексте исследования проблем теории гражданского права²⁴. В практическом плане свидетельством широкого понимания имущественных отношений в цивилистике является п. 3 ст. 2 ГК РФ, где установлено, что гражданское законодательство не применяется к *имущественным отношениям, 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. В настоящее время в финансово-правовой науке все чаще предмет финансового, в том числе налогового, права определяется через имущественные и связанные с ними неимущественные отношения в специальной сфере²⁵. Надо заметить, что все исследователи, работающие в контенте «налоговое право – граждан-

²² См.: Алексеев С. С. Структура советского права. М., 1975. С. 232.

²³ См.: Егоров Н. Д. Гражданско-правовое регулирование общественных отношений. Л., 1988. С. 7.

²⁴ См.: Братусь С. Н. Предмет и система советского гражданского права. М., 1963. С. 40; Егоров Н. Д. Гражданско-правовое регулирование общественных отношений. Л., 1988. С. 22.

²⁵ См.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 137; Финансовое право Российской Федерации / под ред. М. В. Карасёвой. М., 2011; Крохина Ю. А. Финансовое право. М., 2004. С. 44; Кобелева И. С. Неимущественные отношения в налоговом праве: автореф. дис. ... 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.

ское право» подчеркивают связь этих правовых феноменов через их общую имущественную природу²⁶.

Однако, несмотря на то что имущественный характер как налогового, так и гражданского правоотношения в науке почти не оспаривается²⁷, все же до сих пор не было доказано, что имущественные 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 продукта²⁸. 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 обмена²⁹, то экономическим объектом финансовых, в том числе налоговых, правоотношений, являются финансовые ресурсы³⁰. *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»³¹. *Целостность, унитарность воспроизводственного процесса обуславливает и единую природу отношений, его обеспечива-*

²⁶ См.: Овсянников С. В. Указ. соч. С. 83 ; Волкова Н. Н. Рецензия гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве // Финансовое право. 2008. № 10 ; Садиков О. Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве // Журнал российского права. 2011. № 9. С. 20.

²⁷ Иногда все же высказываются, хотя и бездоказательные, идеи о том, что налоговые правоотношения не являются имущественными (см.: Иванов А. А. Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 80).

²⁸ См.: Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1993. С. 9 ; Финансы / под ред. В. Г. Князева, В. А. Слепова. М., 2008. С. 82 ; Государственные финансы. Киев, 1991. С. 20–25.

²⁹ См.: Гражданское право / под ред. Е. А. Суханова. М., 2002. Т. 1. С. 25, 296.

³⁰ См.: Финансы / под ред. В. М. Родионовой. М., 1993. С. 10–11 ; Карасёва М. В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 32–37.

³¹ Политическая экономия : учебник / под ред. В. А. Медведева [и др.]. М., 1990. С. 57.

ющих, 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 стадию обмена и потребления, а налоговое право – стадию распределения общественного продукта³².

Единая природа налогового и гражданского права, обусловленная унитарностью 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 право – гражданское право», ибо в характеристике имущественных отношений акцент, как уже отмечалось, делается исключительно на их объекте, в качестве которого выступает имущество. Для понимания иных проявлений контакта 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 отношений*, ими регулируемых. 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 настоящего времени, все еще подчеркивается, что отличительная особенность отношений, составляющих предмет гражданского права, состоит в том, что эти отношения имущественные и стоимостные³³. К примеру, С. Братусь, подчеркивавший, что имущественные отношения являются не только предметом регулирования гражданского права, в то же время считал, что «имущественные отношения, регулируемые гражданским правом, связаны с законом стоимости и сохранением в условиях социализма товарно-денежных отношений»³⁴. Позже на стоимостный характер имуще-

³² 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 Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасёвой. М., 2009. С. 41–42).

³³ См.: *Генкин Д. М.* Предмет советского гражданского права // Сов. государство 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. М., 2002. Т. 1. С. 27.

³⁴ *Братусь С.* Предмет и система советского гражданского права. М., 1963. С. 51.

ственных отношений, регулируемых гражданским правом, как их отличительный признак указывали и другие цивилисты³⁵. Такая точка зрения несколько устарела. Дело в том, что еще в советское время некоторые экономисты подчеркивали, что финансовые отношения являются стоимостными³⁶, а в современных условиях в связи с развитием финансовой науки взгляд на стоимостные отношения вообще принципиально изменился. К числу стоимостных отношений экономическая наука однозначно 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 распределения³⁷. 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, а также признание общественной значимости затраченных на его производство ресурсов³⁸. Здесь имеет место «двустороннее (встречное) движение стоимостей, одна из которых находится в денежной форме, а другая – в товарной»³⁹. На стадии распределения, т.е. в рамках финансовых отношений имеет место одностороннее (без встречного эквивалента) движение денежной формы стоимости⁴⁰. 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, фигурально выражаясь, «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»⁴¹. 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 денежной формы 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 НК РФ, составляет

³⁵ См.: *Егоров Н. Д.* Указ. соч. С. 9, 22 ; *Грибанов В. П.* Советское гражданское право : учебник / под ред. В. П. Грибанова, С. М. Корнеева. М., 1979. С. 11–12.

³⁶ См.: *Бирман А. М.* Очерки теории советских финансов. М., 1975. С. 20–21 ; *Вознесенский Э. А.* Финансы как стоимостная категория. М., 1985. С. 28.

³⁷ См.: *Финансы* / под ред. В. М. Родионовой. М., 1993. С. 8 ; *Кабанцева Н. Г.* *Финансы.* Ростов н/Д., 2012. С. 5–6.

³⁸ См.: *Янбарисов Р. Г.* Экономическая теория. М., 2009. С. 146.

³⁹ *Финансы* / под ред. В. М. Родионовой. С. 8.

⁴⁰ См.: Там же.

⁴¹ *Кабанцева Н. Г.* *Финансы.* Ростов н/Д., 2012. С. 9.

объект налогообложения, а значит, продолжает движение в рамках финансовых отношений, где подлежит распределению с помощью налога. Такая ситуация имеет место в случае с транспортным налогом, налогом на имущество организаций и др.

Ссылка некоторых цивилистов на то, что товарно-денежные отношения являются стоимостными именно в рамках этих, а не каких-то других отношений и что деньги выполняют функцию меры стоимости, совершенно несостоятельна. Дело в том, что современный уровень развития экономических отношений как стоимостных в качестве критерия стоимостной характеристики этих отношений принимает лишь факт движения в рамках этих отношений созданной в процессе производства стоимости. При этом подчеркивается, что созданная в процессе производства стоимость может двигаться в рамках товарно-денежных отношений непосредственно и в рамках финансовых отношений через инструменты ее распределения, такие как налоги, сборы, отчисления во внутрихозяйственные фонды предприятий и др.

Таким образом, стоимости в денежной и натуральной форме, движущиеся на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, регулируемых гражданским правом, переходят на стадию распределения, т.е. в сферу финансовых отношений, регулируемых, 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 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 повторяется снова⁴². 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 правом гражданским, обусловлены ими, объясняют то, почему в практическом смысле налоговое законодательство детерминировано гражданским, и в этом смысле

⁴² См.: Финансы / под ред. В. М. Родионовой. С. 17.

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 отношения⁴³.

Практические причины гражданско-правовой детерминации налогового права

Экономическое сущностное единство налогового 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 налогово-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 имущественную составляющую налогово-правового регулирования⁴⁴ и, соответственно, не подошла к осмыслению гражданско-правовой детерминации налогового права, все же некоторые частноправовые конструкции, и прежде всего пеня, использовались в налоговом правотворчестве⁴⁵. 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.

⁴³ См.: Финансы / под ред. В. Г. Князева, В. В. Слепова. М., 2008. С. 79.

⁴⁴ В советское время в финансово-правовой науке отмечалось, что финансовые правоотношения являются властно-имущественными (см.: *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1961. С. 137). При этом наукой разрабатывалась, главным образом, властная составляющая финансового правоотношения.

⁴⁵ См.: Пункты 10, 11 Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей : утв. постановлением ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. // Собр. законодательства СССР. 1932. № 69. Ст. 4106.

Что касается современности, то в науке указываются совершенно иные причины использования в налоговом праве частнопровых 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 правовые механизмы»⁴⁶. Специалисты в области публичного права придерживаются позиции о том, что, поскольку налоговое право, как и гражданское, регулирует имущественные отношения, однако 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 регулировании⁴⁷. 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, 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, 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 наполняя 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 систему⁴⁸, и банк в нем является представите-

⁴⁶ Садиков О. Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве // Журнал рос. права. 2011. № 9. С. 20.

⁴⁷ См.: Разгельдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 3 ; *Bundgaard J.* On tax law and Private law relations. P. 3.

⁴⁸ См.: Новоселова С. А. Проблемы гражданско-правового регулирования расчетных отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

лем 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 Законом РФ (п. 3 ст. 11) «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 не поступления 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 правоотношении⁴⁹. 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 НК РФ). Банк потерял функцию посредника в налоговом правоотношении. Он стал выполнять публично-правовые обязанности в отношении с налогоплательщиком. Соответственно, в случае несвоевременного исполнения банком платежного поручения на уплату налога он отвечает не перед налогоплательщиком, а перед государством. Таким образом, расчетного отношения в гражданско-правовом смысле, где банк выступает как посредник и отвечает перед должником, в налоговом праве не образуется. Данная конструкция была заменена на *собственно налогово-правовую конструкцию расчетного правоотношения*. Свидетельством того, что эта конструкция является налогово-идентичной служат нормативные акты советского периода, в которых отношения по расчетам с бюджетом опосредовались специальной конструкцией, идентичной современной⁵⁰.

Замена гражданско-правовой конструкции расчетного правоотношения на собственно налоговую конструкцию в 1998 г. была обусловлена в конечном итоге невозможностью обеспечить баланс интересов налогоплательщика и государства в рамках гражданско-правовой конструкции. Получалось так, что в случае задержек в банковских расчетах налогоплательщик страдал, так как не по его вине платеж своевременно не поступал в бюджет, но именно налогоплательщик должен был уплачивать пени 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

⁴⁹ См.: Гаджиев Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики М., 2002. С. 259.

⁵⁰ См.: Пункты 10–11 Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей : утв. постановлением ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 г. // Собр. законодательства СССР. 1932. № 69. Ст. 4106.

конструкциями, тогда как в гражданском праве есть формально аналогичная конструкция, которая теоретически могла бы использоваться в налоговом праве. К примеру, в ст. 395 ГК РФ предусмотрена ответственность за неисполнение денежного обязательства. Однако НК РФ в ст. 78 и 79, регулирующих возврат излишне взысканных и излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней и штрафа, не допустил применения ст. 395 ГК РФ об ответственности или п. 2 ст. 1107 ГК РФ как неосновательного обогащения к ситуации несвоевременного возврата налоговым органом сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов, хотя формально эта статья ГК РФ могла бы вполне подойти⁵¹. Налоговый законодатель установил собственный механизм ответственности налогового органа за несвоевременный возврат излишне уплаченного и взысканного налога, который, как отмечается в науке, строится по модели публичного права и «лишен равноправия и эквивалентности, присущих гражданско-правовым отношениям»⁵². 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, *гражданско-правовая детерминация налогового права – это историческая причинно-следственная обусловленность налогового права правом гражданским, проявленная в различных контактах налогового права с правом гражданским благодаря их единой экономической сущности как правовых феноменов, регулирующих имущественные и стоимостные экономические отношения.*

⁵¹ См.: Иванов А. И. Указ. соч. С. 81.

⁵² Там же. См. также: Байбак В. В. Правовая природа процентов, начисляемых на излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов // Закон. 2009. № 1. С. 160.

Воронежский государственный университет

Карасёва (Сенцова) М. В., доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права, заслуженный работник Высшей школы Российской Федерации

E-mail: mvk@sani-c.ru

Тел.: 8(473) 240-57-72

Voronezh State University

Karaseva (Sentsova) M. V., Doctor of Legal Sciences, Professor, Head of the Financial Law Department, Honoured Worker of the Higher School of the Russian Federation

E-mail: mvk@sani-c.ru

Tel.: 8(473) 240-57-72