

УДК 336.22

МЕТОДОЛОГИЯ РАЗРЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ
ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫХ ИНСТИТУТОВ,
ПОНЯТИЙ И ТЕРМИНОВ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Е. Е. Смолицкая

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 5 февраля 2014 г.

Аннотация: использование гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом праве порождает множество проблем в теории и на практике. Данная статья посвящена выработке методологии решения этих проблем. Предлагается также новая редакция статьи 11 НК РФ.

Ключевые слова: налоговое право, гражданское право, правовые институты, правовые понятия, правовые термины.

Abstract: the application of civil institutions, terms and concepts in the Tax Law generates a lot of problems in theory and practice. The article is devoted to elaborating the methodology to solve these problems. Also the author proposes a new statutory wording of section 11 of Tax Code.

Key words: Tax Law, Civil Law, legal institutions, legal concepts, legal terms.

Процесс налогового правотворчества облегчается и обогащается благодаря использованию гражданско-правовых институтов, понятий и соответствующих терминов.

Тем не менее использование гражданско-правовых конструкций в налоговом законодательстве порождает проблемы его толкования, коллизии правовых норм и как следствие – судебные споры и научные дискуссии.

Комплексных исследований, которые заложили бы методологию решения проблем в данной сфере, мало. Среди них можно выделить диссертацию М. Ю. Чельшева (2009) «Система межотраслевых связей гражданского права: цивилистическое исследование», а также группу работ М. В. Карасёвой¹.

Основы использования гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом праве законодатель попытался заложить в ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), п. 1 которой гласит: «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».

¹ См.: Карасёва М. В. Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 57–67 ; *Ее же*. Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении // Там же. 2013. № 6. С. 123–130 ; *Ее же*. Гражданско-правовая детерминация налогового права : понятие и сущностная обусловленность // Государство и право. 2013. № 7. С. 36–45 ; и др.

В ст. 11 НК РФ предпринята попытка «объять необъятное». Использование понятий и терминов, с одной стороны, и использование правовых институтов, с другой стороны, – это два разных проявления связи налогового и гражданского права и различные сопутствующие им правовые проблемы.

Разграничение правовых институтов, понятий и терминов

Правовой институт – это совокупность правовых норм, регулирующих определенную разновидность общественных отношений², структурный элемент системы права³. Следовательно, использование одной отраслью института другой отрасли – это использование соответствующей группы правовых норм.

Термин – языковое выражение, называющее конкретный или абстрактный объект какой-либо специальной отрасли знания⁴.

Понятие – форма мысли, обобщенно отражающая предметы и явления посредством фиксации их существенных свойств⁵.

Статья 11 НК РФ регулирует вопрос о том, в каком *значении* применяются институты, понятия и термины из других отраслей законодательства. *Значение может быть атрибутом только слова, термина* как языкового знака, что явствует как из анализа специальной литературы⁶, так и из соображений здравого смысла. Поэтому, говоря о значении, в ст. 11 НК РФ некорректно упоминать наряду с понятиями и терминами институты, которые являются группами правовых норм.

С учетом принципиального различия терминов как категорий языка и институтов как правовых образований следует различать соответствующие проблемы:

1) применительно к терминам – понимание их значения, что важно для правильного толкования налоговых норм, содержащих в своем тексте гражданско-правовые термины. Особенно острой является проблема многозначности терминов;

2) применительно к институтам – определение правового режима их функционирования, а также ответы на возникшие вопросы: какова отраслевая принадлежность вновь образованного института, как разрешать коллизии гражданско-правовых и налоговых норм и др.

² См.: Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права. М., 2009. С. 305; Морозова Л. А. Теория государства и права. М., 2005. С. 230; Теория государства и права / отв. ред. В. Д. Перевалов. М., 2005. С. 176; Теория государства и права / под ред. В. В. Лазарева. М., 2001. С. 200; Теория государства и права / под общ. ред. О. В. Мартышина. М., 2007. С. 298.

³ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. М., 1981. Т. 1. С. 240.

⁴ См.: Новая философская энциклопедия : в 4 т. / под ред. В. С. Стёпина. М., 2001. Т. 4. С. 55–56.

⁵ См.: Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. Минск, 1998. С. 533; Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. М., 2001. С. 437.

⁶ См.: Коллев Н. Г. Компоненты содержательной структуры слова. М., 1969. С. 75; Место терминологии в системе современных наук / под ред. А. Г. Волкова. М., 1970. С. 85–99; Мигирин В. Н. Ограничения в применении метода дифференциальных признаков при определении семантических оборотов // Вопросы филологии. М., 1969. С. 249–254.

Статья 11 НК РФ, применимая в первом случае, не решает проблем во втором. Расширительное ее толкование стало бы грубым упрощением.

Методология разрешения проблем использования понятий и терминов в налоговом праве

Основное положение, от которого мы будем отталкиваться: понятия и термины неразрывно связаны. *Понятие – это мыслимая модель какого-либо объекта (явления), а термин – его языковой знак, имя.*

Такое понимание сформировано на основе общенаучной методологии, логики, языкознания и семиотики (науки о знаках)⁷, где термин рассматривается в качестве языкового знака (символа, имени), обозначающего какой-либо объект и выражающего понятие о нем, а понятие – как смысл термина⁸.

Ряд правоведов учитывают эти важнейшие положения и указывают, что юридический термин – это слово или словосочетание, «выражающее правовое понятие»⁹, являющееся «наименованием юридического понятия»¹⁰, «носителем понятия»¹¹. К сожалению, далеко не всегда такое понимание присутствует в отраслевых науках и законодательстве.

Пункт 1 ст. 11 НК РФ должен правильно отражать соотношение терминов и понятий и содержать оборот «термины, обозначающие понятия...».

В процессе налогового правотворчества используются и понятия, и термины: понятиями законодатель оперирует при мысленном конструировании правовых норм, а термины включаются в правовой текст.

Понятия и термины из гражданского права по-разному используются в налоговом законодательстве.

1. Цивилистический термин, для которого НК РФ не закрепляет специального значения, является однозначным в гражданском и налоговом праве.

Гражданское законодательство выступает *инструментом толкования налоговых норм*, в тексте которых упоминается однозначный цивилистический термин.

Анализ понятий нормы права является одной из процедур толкования-уяснения¹². Чтобы уяснить смысл налоговой нормы, содержащей цивилистический термин, нужно сначала мысленно сконструировать обозначае-

⁷ См.: Лотман Ю. М. Люди и знаки // Семиосфера. СПб., 2010. С. 6–10.

⁸ См., например: Войшвилло Е. К., Дегтярев М. Г. Логика как часть теории познания и научной методологии. М., 1994. Кн. 1. С. 45; Губаева Т. В. Язык и право. Искусство владения словом в профессиональной юридической деятельности. М., 2004. С. 52; Мельников Г. П. Языковой знак, значение и термин // Место терминологии в системе современных наук. М., 1970. С. 89–92; Лейчик В. М. Люди и слова. М., 1982. С. 113; Рикёр П. Термин // Новая философская энциклопедия : в 4 т. / под ред. В. С. Стёпина. М., 2001. Т. 4. С. 55–56; и др.

⁹ Ивакина Н. Н. Профессиональная речь юриста. М., 2008. С. 186–189.

¹⁰ Савицкий В. М. Язык процессуального закона. Вопросы терминологии. М., 1987. С. 24; Язык закона / под ред. А. С. Пиголкина. М., 1990. С. 65.

¹¹ Дёмин А. В. Общая теория налогово-правовых норм. М., 2013. С. 174.

¹² См.: Кашанина Т. В. Юридическая техника : учебник. М., 2011. С. 372.

мое этим термином понятие. Существенные признаки цивилистического понятия, естественно, вычлняются из положений гражданского права. Последнее в данной ситуации выступает как источник информации об интересующем нас гражданско-правовом явлении, но не как нормативный регулятор.

Однако следует помнить, что п. 3 ст. 2 ГК РФ запретил применять гражданское законодательство к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым отношениям, если иное не предусмотрено законодательством. Вряд ли использование термина можно рассматривать как выражение воли законодателя на применение норм иной отраслевой принадлежности: для этого существует легальный юридико-технический способ прямой отсылки. Впрочем, из указанного правила бывают и исключения. О них речь пойдет в следующем пункте.

2. Цивилистический термин может служить скрытой отсылкой к гражданскому законодательству.

Например, в п. 7 и 8 ст. 50 НК РФ приводятся случаи, когда лица должны *солидарно* исполнять налоговую обязанность, но налоговое законодательство не содержит правил солидарного исполнения обязательств, хотя очевидно, что гражданско-правовые нормы в данном случае необходимо применять. Другой пример: согласно п. 4 ст. 67 и п. 2 ст. 73 НК РФ соответственно инвестиционный налоговый кредит и залог как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности устанавливаются *договором*. Налоговое законодательство не содержит положений о порядке заключения договоров, но по каким-то правилам эти договоры надо заключать, поэтому здесь также необходимо применять гражданское законодательство.

Заимствованный термин является скрытой отсылкой к гражданскому законодательству, если полноценная реализация налоговой нормы невозможна без применения механизмов, правил поведения, выработанных гражданским правом.

Использование *терминов как таковых* имеет место тогда, когда для целей налогово-правового регулирования *достаточно лишь понятия* о гражданско-правовом явлении, даже если в «родном» гражданском праве это явление представляет собой правовой институт. Как показывает исследование налогового законодательства, таких случаев большинство.

Ярким примером служит употребление в налоговом законодательстве терминов «право собственности», «юридическое лицо». При этом налоговым законодательством используются *лишь понятия* о гражданско-правовых явлениях, которые имеют правовое значение для налоговой сферы¹³. При этом «внутренние вопросы» (что представляет собой та или иная организационно-правовая форма юридического лица, по каким основаниям возни-

¹³ Понятие *юридическое лицо* важно для налогового права, потому что это один из видов организаций как субъектов налогового права. Понятие *право собственности* важно для налогового права, так как нахождение имущества *на праве собственности* у лица является условием признания его плательщиком налога на имущество физических лиц (см.: О налогах на имущество физических лиц : закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 // Рос. газета. 1992. 14 февр.).

кает право собственности, каковы правомочия собственника и др.) остаются на откуп гражданского права. Налоговому праву важно лишь то, что мы получаем «на выходе»: есть ли у российской фирмы статус юридического лица, принадлежит ли вещь налогоплательщику на праве собственности. Очевидно, что в подобных ситуациях не требуется заимствование целого правового института, а термин не является отсылкой к гражданско-правовым нормам.

3. В налоговом праве легально допускается многозначность терминов.

Оговорка п. 1 ст. 11 НК РФ допускает использование терминов из других отраслей в ином значении, если это предусмотрено НК РФ. В системе «налоговое право – гражданское право» эти термины уже обозначают два понятия или более.

Обращает на себя внимание наличие в налоговом законодательстве специальных налогово-правовых определений таких понятий, как имущество, обособленное подразделение организации и др. (п. 2 ст. 11, ст. 38 НК РФ). Некоторым гражданско-правовым понятиям новый смысл придается в контексте. Например, значение термина «аренда» видоизменяется в составе фразы «услуги по аренде» (ст. 148 НК РФ).

Разграничение однозначных и многозначных терминов имеет огромное практическое значение, так как от этого зависит ход толкования налогово-правовых норм: с обращением к гражданскому законодательству либо без такового.

Конституционный Суд РФ в Определении от 18 января 2005 г. № 24-О¹⁴ сформулировал правовую позицию о том, что при уяснении значения налогового института, понятия или термина приоритет отдается налоговому законодательству. Суд требует не только поиска определения понятия в налоговом законодательстве, но и системного толкования этого законодательства, и лишь при невозможности таким образом определить содержание налогового института, понятия или термина допускается использование норм иных отраслей законодательства.

В постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁵ говорится о необходимости обращения к специальному определению института, понятия или термина для целей налогообложения, а при его от-

¹⁴ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Печоранефтегаз» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации и частью второй статьи 32.1 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»: определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 г. № 24-О // Вестник Конституционного Суда Рос. Федерации. 2005. № 3.

¹⁵ О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июля 1999 г. // Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

сутствии могут применяться положения другой отрасли законодательства при уяснении значения института, понятия или термина этой отрасли.

Таким образом, два обстоятельства порождают *многозначность терминов*:

– закрепление в налоговом праве специального определения понятия, обозначаемого гражданско-правовым термином;

– существование отличительных признаков понятия, «растворенных» в налоговом законодательстве, которые выявляются путем его системного толкования.

Если первый случай бросается в глаза, то второй еще надо выявить и правильно истолковать, с чем нередко возникают проблемы. Не зря многие налоговые споры сегодня – это споры о понятиях, их смысловом значении¹⁶.

Необходимость преодоления многозначности юридических терминов

Конституционный Суд России указывает, что неточность, неясность и неопределенность закона порождают возможность неоднозначного толкования и, следовательно, произвольного его применения, что противоречит конституционным принципам равенства и справедливости¹⁷. Вспоминаются слова Конфуция: «Когда слова утрачивают свое значение, народ утрачивает свою свободу»¹⁸.

Требование однозначности терминов является общенаучным¹⁹, предъявляется оно и к теории права²⁰. Юридическая терминология должна служить задаче обеспечения четкого нормативного регулирования, что возможно только при однозначности терминов.

Возникает вопрос: почему ранее звучавшие предложения ученых по унификации терминов²¹ до сих пор не реализованы законодателем? Пер-

¹⁶ См.: Дёмин А. В. Общая теория налогово-правовых норм. С. 178.

¹⁷ См., например: По запросу Новороссийского гарнизонного военного суда о проверке конституционности положений части первой статьи 331 и статьи 337 Уголовного кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с положениями статьи 28 Федерального закона «О статусе военнослужащих», пункта 4 статьи 32, пункта 11 статьи 38 Федерального закона «О воинской обязанности и военной службе» и подпункта «а» пункта 9 статьи 4 Положения о порядке прохождения военной службы : определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 г. № 1622-О-О // Вестник Конституционного Суда Рос. Федерации. 2011. № 3.

¹⁸ Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. Минск, 1998. С. 1.

¹⁹ См.: Войшвилло Е. К., Дегтярев М. Г. Логика как часть теории познания и научной методологии. М., 1994. Кн. 1. С. 65 ; Натансон Э. Требования, предъявляемые к научным и техническим терминам // Научно-техническая информация. 1966. № 1. С. 4 ; Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. Минск, 1998. С. 709–710 ; Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. М., 2001. С. 565 ; Реформатский А. А. Что такое термин и терминология? // Вопросы терминологии. М., 1961. С. 49–51.

²⁰ См.: Кашанина Т. В. Юридическая техника. М., 2011. С. 259 ; Общая теория права / под общ. ред. А. С. Пиголкина. М., 1996. С. 217 ; Чухвичев Д. В. Законодательная техника. М., 2008. С. 180.

²¹ См.: Волкова Н. Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве. М., 2010. С. 131–135 ; Карabanов И. И. Отдельные институты

вая причина кроется в проблемах российской правовой политики, вторая – в недостаточной разработанности методологии. Предлагаемый учеными путь унификации подходит не для всех ситуаций ввиду особенностей налоговых отношений, которые иногда требуют изменения смысла заимствованных понятий.

Разработка методов преодоления многозначности юридических терминов

При решении этой задачи мы будем отталкиваться от простого правила: *если гражданско-правовое понятие используется в НК РФ в исходном смысле, то только тогда должен заимствоваться соответствующий термин.*

В случае изменения смысла понятия возможны два варианта преодоления многозначности:

– если изменение смысла понятия неоправданно (противоречит логике взаимосвязи гражданского и налогового права), то смысл этого понятия должен быть скорректирован до исходного гражданско-правового;

– если же изменение смысла понятия в налоговом праве оправданно, то для его обозначения должен использоваться новый термин. Образование нового термина возможно путем введения нового слова в законодательство либо путем дополнения языковой формулировки старого термина. «Зачет» и «зачет налогов» – разные термины, для них даже существуют отдельные словарные статьи в Юридической энциклопедии²².

Ответ на вопрос, когда изменение смысла понятия оправданно, кроется в познании логики внутренней связи гражданского и налогового права, которая существует объективно и порождает определенные закономерности развития понятий и терминов в гражданском и налоговом праве.

Внутренняя (сущностная) связь гражданского и налогового права имеет динамический и статический аспекты.

Динамическая связь гражданского и налогового права, заключающаяся в последовательной смене и преемственности регулируемых ими экономических отношений, предполагает, что некоторые правовые явления «переходят» из сферы действия гражданского в сферу действия налогового права и приобретают правовое значение для налогового права (например, статус юридического лица или вид договора). Правовые понятия, опосредующие такой вид связи, должны заимствоваться в исходном смысле, чтобы они могли служить идентификаторами соответствующих гражданско-правовых явлений. Таким образом, соответствующие юридические термины должны сохранять исходное значение.

По этому критерию должны быть однозначны, прежде всего, термины, обозначающие объекты гражданских прав, их правовые характеристики, действия с объектами гражданских прав, имеющие юридическое значение, а также термины, именующие субъектов гражданского права.

гражданского права и законодательство о налогах и сборах / под ред. А. Я. Рыженкова. Элиста, 2007. С. 39 ; Чуркин А. В. Понятие «имущество» в гражданском и налоговом праве // Налоговед. 2004. № 1. С. 10–12 ; и др.

²² См.: Юридическая энциклопедия / отв. ред. Б. Н. Топорнин. М., 2001. С. 336.

В связи с этим заслуживают критики случаи, когда изменяется смысл понятий «имущество», «работа», «услуги», «индивидуальный предприниматель». Смысл данных понятий должен быть приведен в соответствие с тем, который придается им в гражданском праве.

Статическая связь налогового и гражданского права, подразумевающая единую имущественную сущность регулируемых ими отношений (а сущность может являть себя в разных формах) допускает параллельное существование сходных правовых механизмов в гражданском и в налоговом законодательстве.

Наличие публичного интереса в налоговых отношениях побуждает налогового законодателя устанавливать особенности правового регулирования, направленные на его защиту, вследствие чего происходит трансформация правовых норм и, как следствие, заимствуемых институтов в целом. Сходные правовые механизмы в различных правовых режимах «обрастают» специфическими признаками, и соответствующие понятия приобретают различный смысл (например, поручительство, банковская гарантия, пеня и др.).

Возникающая в результате многозначность терминов порождает проблемы разграничения правовых конструкций в гражданском и налоговом праве, затрудняет понимание их правовой природы. Это приводит к попыткам отождествить их в теории²³ и применить гражданско-правовые нормы к отношениям в налоговой сфере на практике (например, ст. 333 ГК РФ, позволяющая снижать размер пени)²⁴.

Несмотря на то что изменение смысла понятий здесь оправданно, многозначность терминов требует устранения.

К гражданско-правовым терминам «залог», «поручительство», «банковская гарантия», «пеня» нужно добавить указание на сферу их применения с помощью определения «налоговый» или дополнения «в налоговом праве».

Подобный юридико-технический прием используется в конструкции терминов «зачет налогов», «возврат налогов», «представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах», а практикующие юристы неофициально употребляют термин «налоговая пеня».

Когда значение термина меняется в зависимости от контекста, указание на сферу применения при употреблении термина автоматически исключает возможность толковать его двояко.

Кроме внесения отдельных изменений по доработке терминологического аппарата налогового законодательства, необходимо переработать ст. 11 НК РФ.

Пункт 1 ст. 11 НК РФ предлагаем изложить в следующей редакции: *«Термины, обозначающие специально-юридические понятия гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства».*

²³ См.: Богдановская Г. Н. Межотраслевая адаптация частнопровых конструкций // Вестник ВАС РФ. 2009. № 6. С. 48–56.

²⁴ Обзор судебной практики Верховного Суда РФ за IV квартал 1999 г. (по гражданским делам) : утв. постановлением Президиума Верховного Суда РФ от 5 апреля 2000 г. // Бюллетень ВС РФ. 2000. № 7. С. 16.

Преамбулу п. 2 следует изложить так: «*Понятия, используемые в настоящей Кодексе...*», чтобы не было намека на возможность применения заимствованных понятий в ином значении.

Методология разрешения проблем использования правовых институтов в налоговом праве

Как уже указывалось, ст. 11 НК РФ не может разрешить проблем, связанных с использованием налоговым правом гражданско-правовых институтов (проблем неопределенности правового режима, конкуренции норм и т.д.).

Вряд ли на данном этапе такие проблемы можно решить путем закрепления в законодательстве формализованного правила. Решение указанных проблем должно даваться в доктрине и оттачиваться на практике.

Основой для этого должны стать достижения теории права: правила по разграничению частных и публичных отношений (применение критериев публичного интереса, юридической централизации и др.), правила применения так называемых «коллизийных норм», к которым относится ст. 2 ГК РФ и др.

Часть 3 ст. 2 ГК РФ запрещает применять гражданское законодательство к налоговым отношениям без специального указания закона. Поэтому применение гражданско-правовых норм по аналогии невозможно. Это очень важное положение, причем не только для правоприменения, но и для правотворчества, ибо только правотворческим путем могут быть устранены некоторые проблемы, вызванные дефектами законодательства.

Примером служит невозможность ни при каких обстоятельствах уменьшить размер налоговой пени. Эта ситуация должна быть исправлена путем заимствования правила ст. 333 ГК РФ, позволяющего уменьшить неустойку, или путем разработки собственного налогово-правового правила с аналогичным содержанием.

При анализе конкретных способов использования гражданско-правовых институтов в налоговом праве выявляются более детальные положения, которые также имеют методологическое значение.

1. Гражданско-правовые институты, будучи совокупностью правовых норм, используются в налоговом праве как готовые механизмы для регулирования имущественных отношений (в любой сфере имущественные отношения развиваются по единым алгоритмам)²⁵. Это использование носит «технический» характер. Факт заимствования гражданско-правового материала еще не гарантирует того, что соответствующие отношения являются частноправовыми.

2. При определении применимых правовых норм и правового режима правоотношений следует исходить из буквы налогового закона.

3. Если в отношениях присутствует публичный интерес, то государство стремится его защищать императивными методами, в связи с чем заимст-

²⁵ См.: Карасёва М. В. Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 60 ; Костюков А. Н. Частноправовые конструкции в регулировании имущественных отношений // Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений. Воронеж, 2012. С. 208.

вованные частнопроводные нормы часто преобразуются в публично-правовые.

Яркий пример тому – трансформация правовых норм о банковской гарантии. При неисполнении гарантом требования об уплате денежной суммы налоговый орган может взыскать с него эту сумму в порядке, установленном для взыскания налога (подп. 5 п. 5 ст. 74.1 НК РФ).

4. Заимствование гражданско-правового института не означает, что все его нормы подлежат применению. Одни нормы неприменимы в силу прямого установления особенностей в НК РФ, другие – в силу противоречия характеру налоговых отношений.

Например, п. 7 ст. 73 НК РФ отсылает к гражданско-правовому субинституту залога. При этом применение нормы п. 2 ст. 342 ГК РФ усечено: п. 4 ст. 73 НК РФ прямо запрещает последующий залог, разрешенный в этой норме. А норма ст. 350 ГК РФ, позволяющая залогодержателю оставить предмет залога себе при объявлении повторных торгов несостоявшимися, не применяется, потому что противоречит характеру налоговых отношений (залогодержателем выступает налоговый орган, чья задача – обеспечивать уплату налогов в бюджет, и предмет залога ему ни к чему, ибо налоги могут уплачиваться только деньгами).

Итак, для разрешения проблем использования гражданско-правовых понятий и терминов нужна одна методология, а для разрешения проблем использования гражданско-правовых институтов – другая, что объясняется их различной природой. Однако в обоих случаях необходимо отталкиваться от положений общенаучной методологии и теории права.

Воронежский государственный университет

Смолицкая Е. Е., аспирант кафедры

финансового права

E-mail: amylena@yandex.ru

Тел.: 8-950-76-38-214

Voronezh State University

Smolitskaya E. E., Post-graduate Student of the Financial Law Department

E-mail: amylena@yandex.ru

Tel.: 8-950-76-38-214