

УДК 34

DOI <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2021.2/3408>

**НАЛОГОВОЕ И ГРАЖДАНСКОЕ ПРАВО:
СОВРЕМЕННЫЕ ФОРМЫ И ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОСВЯЗИ**

М. В. Карасева

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 31 мая 2021 г.

Аннотация: *в статье дан перечень и характеристика современных форм взаимосвязи налогового и гражданского права. Подчеркиваются некоторые практические проблемы, актуальные в рамках различных форм взаимосвязи.*

Ключевые слова: *налоговое право, гражданское право, гражданско-правовая детерминация налогового права, компенсационная связь, влияние налогового права на гражданское.*

Abstract: *the article provides a list and a description of modern forms of relationship between tax and civil law. Some practical problems that are relevant in different forms of interconnection are highlighted.*

Key words: *tax law, civil law, civil legal determination of tax law, compensatory relationship, impact of tax law on civil law.*

Проблема взаимосвязи налогового и гражданского права является интернациональной, так как ей уделяется внимание в Дании, Швеции, Чехии, Австрии, Швейцарии, Польше, Румынии и других странах.

Актуальность этой проблемы в разных странах неоднозначна, что обусловлено относительностью проявления этой взаимосвязи. Это, в свою очередь, предопределено различием правовых систем, а если более конкретно – различными подходами государств к дихотомии частного и публичного права. Многие современные государства реализуют концепцию жесткого разделения публичного и частного права. Это характерно для российской правовой системы, правовых систем многих современных государств, входивших ранее в состав СССР, а также ряда европейских государств. Концепция мягкого разделения частного и публичного права характерна для большинства современных европейских государств и строится не столько на разъединении, сколько на сближении публичного и частного права.

Юридическая природа взаимосвязи налогового и гражданского права во всех государствах определяется гражданским законодательством, ибо именно оно всегда задает «рисунок» правовой формы этой взаимосвязи. Кроме того, гражданское право проникает в налоговое объективно, в силу единой экономической сущности этих двух правовых феноменов и следования финансовых отношений, регулируемых налоговым правом, за товарно-денежными, регулируемые гражданским правом.

Форма взаимосвязи налогового и гражданского права в разных государствах различна и зависит от особенностей правового регулирования в том или ином правовом государстве – концептуального подхода к этой взаимосвязи, полноты и тщательности отражения ее правового регулирования в законодательстве и т. д.

В Российской Федерации можно выделить те формы взаимосвязи налогового и гражданского права, которые основаны на первичности товарно-денежных отношений и следования за ними отношений финансовых. К числу этих форм относятся все те, которые составляют гражданско-правовую детерминацию налогового права и комплексное правовое регулирование. Вместе с тем связь налогового и гражданского права, являясь экономически обусловленной, может быть и формальной, в самой большей степени продиктованной юридической логикой, потребностями решения задач наполнения бюджета, актуальных в данный период и т. д. Эта связь проявляется в двух формах: в форме влияния налогового права на гражданское и в форме компенсационной связи этих двух правовых феноменов.

Гражданско-правовая детерминация налогового права – это историческая, причинно-следственная обусловленность налогового права правом гражданским, проявленная различно благодаря единой экономической сущности этих правовых феноменов, регулирующих имущественные, стоимостные экономические отношения.

Гражданско-правовая детерминация налогового права как форма взаимосвязи налогового и гражданского права проявляется, по крайней мере, в трех видах:

- через использование гражданско-правовых понятий и терминов в налоговом праве;
- через использование гражданско-правовых институтов в налоговом праве;
- через гражданско-правовую квалификацию сделок в целях налогообложения¹.

Единая экономическая сущность налогового и гражданского права заставляет законодателя размышлять о конструировании гражданско-правовых норм в связке с нормами налогового права. Из этого следует очень важный вывод, который, прежде всего, касается сферы правотворчества. Реформирование гражданского законодательства, как, впрочем, и налогового, всегда должно осуществляться в тесной взаимосвязи этих видов законодательства, т. е. законодатель должен стремиться к максимальной унификации правовой терминологии с тем, чтобы

¹ Об этих проявлениях см. подробнее: *Волкова Н. Н.* Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008 ; *Карасева М. В., Богач Р.* Налогово-правовая терминология в контексте гражданского законодательства России и Чехии // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2015. № 2. С. 68–74 ; *Рябов А. А.* Влияние гражданского права на налоговые отношения. М., 2014 ; *Смолицкая Е. Е.* Налогово-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве. М., 2018 .

субъекты гражданских правоотношений, а по результатам исполнения обязательств – налогоплательщики, чувствовали себя юридически комфортно и с легкостью конструировали гражданско-правовые сделки в опоре на прогнозируемые налоговые последствия². К сожалению, в Российской Федерации такая методология законотворчества пока не вошла в жизнь, что, как видно, отрицательно сказывается на практике налогового правоприменения, а главное – не обеспечивает принцип ясности законодательства о налогах и сборах, установленный в ст. 3 НК РФ. Нередко оказывается так, что установление в ГК РФ новых правовых институтов или даже новых правовых инструментов в рамках тех или иных правовых институтов приводит к различным затруднениям в определении налоговых последствий, ибо оказывается, что в НК РФ они четко не выражены или не выражены долгое время после установления в ГК РФ. Примером, в частности, может являться агентский договор, который установлен в ГК РФ 1 июня 2015 г. и до сих пор вызывает у налогоплательщика риск создания ситуации, которая независимо от его умысла может быть расценена налоговым органом как ситуация уклонения от уплаты налога. Такая ситуация может возникнуть в случае, если услуги по агентскому договору будут долго не предоставляться, а плата за услуги поступать или же если цена за услуги покажется налоговому органу слишком высокой³. Иначе говоря, реализация агентского договора, предполагающая подобные ситуации исходя из самого содержания этого договора, установленного ГК РФ, может приводить к неблагоприятным налоговым последствиям. Представляется, что налоговые последствия гражданско-правовых договоров, нормативное правовое содержание которых, в частности агентский договор, объективно таят в себе налогово-правовые риски, должны быть оговорены в НК РФ. Иначе говоря, реализация агентского договора может выводить на оценочные ситуации, которые, хотя и объективно предпосланы самой сущностью налогово-правового регулирования⁴, но должны быть минимизированы законодателем настолько, насколько это возможно ради обеспечения принципа ясности законодательства о налогах и сборах. Подобная ситуация фактически складывается с обеспечительным платежом, установленным

² Важно заметить, что отечественный законодатель пока еще не в полной мере придерживается такого подхода. В ходе реформирования гражданского законодательства в 2013 г. высказывались мнения о том, что гражданское законодательство должно быть отделено от налогового, ибо «значительная часть договоров конструируется так, чтобы обеспечить идеальный налоговый режим» (Багаев В. «Цивилизованный развод» налогового и гражданского права // На конференции в СПбГУ вернулись к экономическим основам налогов // *Zakon.ru*. Первая социальная сеть для юристов. 2013. 30 нояб.).

³ См.: Штукмастер И. Б. Комментарий к статье А. Н. Медведева «Изменения в Гражданский кодекс РФ : оцениваем налоговые риски» // *Налоговед*. 2015. № 12. С. 52.

⁴ См.: Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления М., 2013.

в ГК РФ 1 июня 2015 г. Приходится не только опираться на судебные решения, порой не однозначно толкующих ситуацию, но и заниматься толкованием ГК РФ, обосновывая характер этого платежа в целях налогообложения⁵. Между тем совершенно очевидно, что законодательство о налогах и сборах, провозглашающее в качестве принципа ясность этого законодательства для налогоплательщика, должно бы в целях обеспечения данного принципа как можно больше иметь норм, гарантирующих его, а не отпускать разрешение налогово-правовых ситуаций на откуп судебной практики. Последнее, безусловно, не обеспечивает ясность законодательства о налогах и сборах. Приведенные, как и многие другие, примеры свидетельствуют о том, что налогово-правовое регулирование должно быть синхронизировано с гражданско-правовым тогда, когда последнее реформируется, дополняется и изменяется. Для достижения этого очень важна правильная организация законотворческой работы, предполагающая системное правовое регулирование – гражданское и налоговое в одном блоке. Примером в этом отношении является законотворческая практика ряда стран Европейского союза, унифицирующая в рамках гражданско-правовой реформы понятия и термины гражданского и налогового права⁶. В частности, это имело место в Чехии, в период гражданско-правовой рекодификации, которая завершилась вступлением в силу 1 января 2004 г. нового Гражданского кодекса Чехии и всех относящихся к нему законов, а именно: законов Чешской Республики «О коммерческих корпорациях» и «О регистрации земли». Можно говорить о такой форме взаимосвязи налогового и гражданского права, как состыковка этих правовых феноменов.

Если гражданско-правовая детерминация налогового права является традиционной, давно известной формой взаимосвязи этих правовых феноменов, то сегодня принципиально новой формой взаимосвязи налогового и гражданского права является такая форма, как компенсационная связь налогового и гражданского права. Эта связь весьма специфична в связи с тем, что является в значительной степени формальной, продиктованной юридической логикой, потребностями решения юридических задач, актуальными в данный период.

Компенсационная связь налогового и гражданского права «рождена» судебной практикой и имеет в основе взгляд на имущественные отношения как на единый комплекс, где границы отдельных сегментов имущественно-правового регулирования дополняют и замещают друг друга. Невозможность для государства получить желаемый результат в рамках одного сегмента имущественно-правового регулирования стала обеспечиваться за счет других субъектов. Фактически данная форма связи

⁵ См.: *Штукмастер И. Б.* Указ. соч. С. 50–51. Кроме того, в последнее время появились письма Минфина РФ, совсем запутывающие эту ситуацию (см.: Письма Минфина России: от 28.12.2018 № 03-07-11/95829 и от 03.07.2018 № 03-07-11/45889).

⁶ См.: *Карасева М. В., Богач Р.* Указ. соч. С. 69.

проявляется как усиление налогового принуждения гражданско-правовым.

Число ситуаций, демонстрирующих компенсационную связь налогового и гражданского права, постоянно растет. Ценность этой связи состоит, прежде всего, в том, что она дает возможность нивелировать в ряде случаев «проседание» налогово-правового регулирования за счет введения гражданско-правового ресурса и таким образом обеспечить публичные интересы государства в получении налогового дохода в бюджет всякий раз, когда утрачивается возможность его получить в публично-правовом порядке.

Кроме того, компенсационная связь налогового и гражданского права практически актуальна еще и потому, что в данный исторический период способствует созданию нового содержания гражданско-правовой деликтной ответственности. Иначе говоря, судебная практика показывает, что благодаря ей стал постепенно проявляться расширительный подход к содержанию деликтной ответственности, предусмотренной ст. 1064 ГК РФ⁷.

Впервые компенсационную связь налогового и гражданского права продемонстрировало постановление Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П. Суд постановил, что налоговые органы и прокуратура в ряде случаев могут взыскивать с физических лиц гражданско-правовой вред, причиненный бюджетам, если эти лица были осуждены за совершение налоговых преступлений, или уголовное дело в отношении их было прекращено по нереабилитирующим основаниям: а) после прекращения организации-налогоплательщика, о чем должна быть сделана запись в ЕГРЮЛ; б) после того как судом будет установлено, что организация является фактически не действующей и взыскание с нее недоимок и пеней невозможно. Говоря более конкретно, суд установил, что невозможность взыскать в публично-правовом порядке вред, причиненный бюджетной системе неуплатой недоимки, может быть взыскан в бюджет в вышеназванных случаях в гражданско-правовом порядке. Таким образом, как уже отмечалось, нересурсность публично-правовой силы для взыскания недоимки в бюджет компенсируется гражданско-правовым «ресурсом».

Названное постановление Конституционного Суда РФ, несмотря на указанные в нем ограничения на использование деликтной ответственности (ст. 1064 ГК РФ), все же дало практике «лекала» для предъявления требований о возмещении вреда, причиненного бюджетной системе неуплатой налогов.

Так, в 2016 г. ФНС по Республике Мордовия обращалась в суд о взыскании с В. А. Нужина, руководителя ООО, убытков, понесенных ФНС. Последние представляли собой расходы по делу о банкротстве и воз-

⁷ См.: *Лугманов Р. Р.* Деликтное право как средство взыскания чисто экономических убытков // *Вестник экономического правосудия РФ.* 2019. № 2. С. 116 ; *Ягельницкий А. А.* О тенденциях судебной практики по делам об убытках // *Закон.* 2019. № 3. С. 52.

награждении арбитражному управляющему. Налоговый орган решил взыскать свои убытки с В. А. Нужина в связи с тем, что ФНС пришлось покрыть эти убытки в соответствии с законом из-за того, что дело о банкротстве было возбуждено ею из-за недостаточности конкурсной массы у предприятия-должника, которое возглавлял В. А. Нужен. Иначе говоря, неспособность предприятия покрыть свою налоговую задолженность и расходы арбитражного управляющего ФНС решил взыскать в гражданско-правовом порядке с руководителя предприятия В. А. Нужина в соответствии со ст. 1064 ГК РФ.

Дело рассматривал Конституционный Суд РФ 5 марта 2019 г. и, не удовлетворив жалобу налогового органа, установил, что отсутствие причинно-следственной связи между действиями налогового органа и руководителем должника, чего требует состав деликтной ответственности, не позволяет к данной ситуации применить ст. 1064 ГК РФ, т. е. вести речь о возмещении вреда, причиненного государству руководителем должника. Однако в данном случае акцент должен быть поставлен на том, что это дело Конституционный Суд РФ рассматривал по факту возможности компенсационной связи налогового и гражданского права, на чем настаивал налоговый орган. Таким образом, благодаря алгоритму этой взаимосвязи, реализованной в постановлении Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П, ею весьма часто пытаются пользоваться на практике налоговые органы и прокуратура. Равным образом, компенсационная связь налогового и гражданского права легла в основу жалобы, представленной прокуратурой в Конституционный Суд РФ, и рассмотрена судом 2 июля 2019 г.

Анализ постановлений Конституционного Суда РФ от 2 июля 2019 г. и 5 марта 2019 г. в системной связи с его постановлением от 8 декабря 2017 г. № 39-П показывает, что компенсационная связь налогового и гражданского права может быть использована в ситуациях, вытекающих из публично-правовых отношений, но только в определенных случаях. Дело в том, что меры гражданско-правовой ответственности в вышеназванных ситуациях, т. е. в ситуациях, возникающих из публичных правоотношений, могут применяться только тогда, когда субъект этой ответственности разнится с тем, к которому первоначально должны были быть применены публично-правовые меры принуждения, но не были применены в связи с невозможностью обеспечения публичного интереса. В этом случае гражданско-правовая ответственность государства не применяется субсидиарно относительно публично-правовых мер принуждения, соответственно, один вид правосубъектности государства не усиливается за счет другого⁸. Примером в данном случае как раз является

⁸ Что же касается применения государством мер гражданско-правового принуждения (ст. 1064 ГК РФ) к отношениям, возникающим из публичных отношений, т. е. в связи с неуплатой налогоплательщиком налогов и невозможностью их взыскать в принудительном порядке, является, конечно же, реализацией государством его гражданской правосубъектности. Однако возникает вопрос: может ли гражданско-правовая правосубъектность государства быть им реализована

постановление Конституционного Суда РФ от 8 декабря 2017 г., которое достаточно последовательно в том смысле, что недоимка и пени, неуплаченные в бюджетную систему *организацией* в порядке, установленном НК РФ, рассматриваются как гражданско-правовой вред только в том случае, если его возмещает *физическое лицо*, т. е. иной субъект, да и то в определенных случаях. Это очень важно, ибо в таком случае нельзя говорить о субсидиарном использовании гражданско-правовой правосубъектности государства, т. е. о его действии с позиций силы. В противном случае, т. е. если к одному и тому же субъекту будут применены меры гражданско-правовой ответственности, то будет иметь место та ситуация, которая представляет собой реализацию субсидиарной правосубъектности государства.

Наконец, как одну из форм взаимосвязи налогового и гражданского права можно рассматривать и самые различные проявления влияния налогового права на гражданское. Иначе говоря, взаимосвязь налогового и гражданского права проявляется как в прямом, так и в обратном направлении. И практическая значимость этой стороны взаимосвязи весьма велика.

Влияние налогового права на гражданское осуществляется, по крайней мере, на двух уровнях: на уровне правотворчества и на уровне правоприменения.

Знание и понимание многомерности взаимосвязи налогового и гражданского права требует от законодателя, регулирующего налоговые отношения, соблюдать правотворческие критерии. К их числу относятся следующие. Во-первых, нормы налогового законодательства должны быть гармонизированы с имеющими диспозитивный характер нормами гражданского законодательства. И эта гармонизация, как следует из правовой позиции постановления Конституционного Суда РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П, имеет место лишь тогда, когда *ограничение свободы гражданского договора оправдано потребностями в целях налогообло-*

субсидиарно, т. е. как дополнительная, тогда, когда реализация им своей публичной правосубъектности и, соответственно, обеспечение его публичного интереса за счет этого произведено быть не может? Иначе говоря, применительно к нашей ситуации, вопрос звучит так: может ли государство, не имея возможности удовлетворить свой публичный интерес за счет реализации публичной правосубъектности (взыскать налог в соответствии с законодательством о налогах и сборах), реализовать применительно к этой же ситуации свою гражданско-правовую правосубъектность, т. е. обеспечить свой публичный интерес субсидиарно, в гражданско-правовом порядке. Представляется, что это невозможно и так не должно быть, ибо в таком случае государство превращается в монстра о двух головах. И ставится в особое правовое положение в сравнении с иным любым субъектом права, ибо в отличие от всякого другого субъекта права оно может обеспечить свой интерес в любом случае, «не мытьем, так катаньем». Иначе говоря, государство становится в позицию – «всегда прав». Кроме того, субсидиарная реализация гражданско-правовой правосубъектности государства фактически означает слабость его публично-правовой правосубъектности, ее несамодостаточность, необходимость усиления. Такое положение является нонсенсом.

жения акцентировать внимание на каком-либо единственно необходимом элементе гражданского правоотношения, имеющем, в частности, специальное терминологическое значение в налоговых целях, или же значение термина межотраслевого характера.

Согласно решению суда «такое ограничение должно быть не произвольным и формальным, а исключительным, вынужденным, обусловленным налоговыми целями».

Следующий правотворческий критерий, который необходимо учитывать законодателю, регулирующему налоговые отношения, заключается в том, что реформирование налогового законодательства всегда должно осуществляться в тесной взаимосвязи этих двух видов законодательства. Законодатель должен стремиться унифицировать правовую терминологию с тем, чтобы субъекты гражданских правоотношений, а также налогоплательщики с легкостью конструировали гражданско-правовые сделки в опоре на прогнозируемые налоговые последствия.

Влияние налогового права на гражданское в аспекте правоприменения проявляется, прежде всего, в следующем: налогово-правовые ситуации, являющиеся причиной возникновения судебных споров и объективно требующие разрешения в опоре на гражданское законодательство, не могут рассматриваться как основания возникновения восстановительных гражданско-правовых мер принуждения. Соответственно, институт неосновательного обогащения (ст. 1102 ГК РФ) в таких случаях не может быть применен.

Такой вывод следует из целого ряда судебных дел, так или иначе связанных с использованием земельных участков⁹.

Кроме того, как уже отмечалось в науке, правоприменителю, разрешающему спор, осложненный налоговой составляющей, надо всегда ориентироваться на правоприменительную парадигму, суть которой состоит в том, чтобы всегда в таких случаях исходить из первичности законодательства о налогах, сборах и страховых взносах в системе анализа с гражданским законодательством и гражданско-правовой теорией.

Данный вывод следует из анализа судебных дел о возмещении расходов, которые были понесены истцом независимо от факта причинения вреда. В частности, в судебной практике имеются дела о возмещении расходов – суммы земельного налога, который истец уплатил, но данный земельный участок невозможно было в течение определенного времени использовать из-за действий ответчика¹⁰.

Таким образом, связи налогового и гражданского права многообразны, их число постепенно возрастает в связи с потребностью государства решать эффективно бюджетные задачи, что приводит в конечном ито-

⁹ Постановления Президиума ВАС РФ: от 15 июля 2010 г. № 14547/09 ; от 15 ноября 2011 г. № 8351 (комментарий к анализу этих судебных дел см.: *Карасева М. В.* Влияние налогового права на гражданское // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2020. № 2).

¹⁰ Постановление Пятнадцатого ААС от 8 мая 2015 г. по делу № А32-34004/2014.

ге к возникновению многочисленных проблем как теоретического, так и практического толка.

Библиографический список

Багаев В. «Цивилизованный развод» налогового и гражданского права // На конференции в СПбГУ вернулись к экономическим основам налогов. *Zakon.ru*. Первая социальная сеть для юристов. 2013. 30 нояб.

Волкова Н. Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления М., 2013.

Карасева М. В., Богач Р. Налогово-правовая терминология в контексте гражданского законодательства России и Чехии // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2015. № 2. С. 68–74.

Лугманов Р. Р. Деликтное право как средство взыскания чисто экономических убытков // Вестник экономического правосудия РФ. 2019. № 2. С. 116.

Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения. М., 2014.

Смолицкая Е. Е. Налогово-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве. М., 2018.

Штукмастер И. Б. Комментарий к статье А. Н. Медведева «Изменения в гражданский кодекс РФ : оцениваем налоговые риски» // Налоговед. 2015. № 12. С. 52.

Ягельницкий А. А. О тенденциях судебной практики по делам об убытках // Закон. 2019. № 3. С. 52.

References

Bagaev V. “Civilized divorce” of tax and civil law // At the conference at St. *Zakon.ru*. The first social network for lawyers. 30.11.2013.

Volkova N. N. Reception of civil law in tax law. Abstract of the thesis. diss. Cand. jurid. sciences. M., 2008.

Demin A. V. Uncertainty in tax law and legal means of overcoming it. M., 2013.

Karaseva M. V., Bogach R. Tax and legal terminology in the context of the civil legislation of Russia and the Czech Republic // *Vestnik VSU*. Series: Pravo. 2015. No. 2. P. 68–74.

Lugmanov R. R. Tort law as a means of recovering purely economic losses // *Bulletin of Economic Justice of the Russian Federation*. 2019. No. 2. P. 116.

Ryabov A. A. Influence of civil law on tax relations M., 2014.

Smolitskaya E. E. Tax and legal institutions, concepts and terms in tax law M., 2018.

Shtukmaster I. B. Commentary on the article by A. N. Medvedeva “Amendments to the Civil Code of the Russian Federation : Assessing Tax Risks” // *Tax expert*. 2015. №12. P. 52.

Yagelnitsky A. A. On the trends in judicial practice in cases of losses // *Law*. 2019. No. 3. P. 52.

Воронежский государственный университет

Карасева М. В., доктор юридических наук, профессор, заслуженный работник высшей школы РФ, заведующая кафедрой финансового права

E-mail: mvsentsova@gmail.com

Voronezh State University

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

E-mail: mvsentsova@gmail.com