

ВВЕДЕНИЕ

Исследование взаимодействия гражданского и налогового права¹, частного вопроса по отношению к проблеме взаимодействия правовых отраслей и отдельных институтов, предполагает всестороннее изучение правоотношений, особенностей их правового регулирования, ряда коллизионных вопросов, возникающих на пересечении гражданского и налогового права. Конечно, такой анализ возможен как с позиций гражданского, так и с позиций налогового права. Настоящая работа посвящена в основном гражданскому праву, тем характерным особенностям, которые возникают в гражданско-правовой сфере, в частной предпринимательской деятельности под влиянием в целом императивного налогового права. В диссертационном исследовании анализируются и возможности гражданского права, обусловленные его характерными чертами, реализуемые налогоплательщиками, в первую очередь предпринимателями, при взимании налогов.

Начиная анализировать взаимодействие гражданского и налогового права, нельзя не обратить внимание на неприменение норм гражданского права к налоговым отношениям и наоборот, что прямо подтверждается п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации с изменениями и дополнениями (далее — ГК РФ)².

Вместе с тем при исследовании взаимодействия гражданского и налогового права следует учитывать характер возникающих разнообразных отношений в экономической сфере, в том числе связанных с взиманием налогов. Это в свою очередь говорит о необходимости достаточно взвешенного подхода к применению указанного выше правила п. 3 ст. 2 ГК РФ.

¹ В соответствии со сложившейся в доктрине финансового права терминологией в настоящей работе под налоговым правом понимается подотрасль финансового права.

² Собрание законодательства РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 1996. № 5. Ст. 410; № 9. Ст. 733; № 34. Ст. 4025, 4026; 1997. № 43. Ст. 4903.

Несомненно, что гражданское право взаимодействует не только с налоговым правом как с частью финансового права, но и с иными составляющими последнего, а также с другими правовыми отраслями. В частности, анализ внешней формы права, его источников, показывает тесное взаимодействие гражданского законодательства, регулирующего гражданско-правовые отношения, осложненные иностранным элементом, и валютного законодательства. Однако, взимание налогов, а следовательно, и регулирующее этот процесс налоговое право, занимает особое место в жизни граждан и в предпринимательской деятельности, основная цель которой достигается в области гражданского права.

Актуальность темы. Вопросы, связанные с налогообложением, интересовали исследователей практически всегда, поскольку с налогами — доходами государства — связывается само существование данного института. В советский период налоги также признавались одним из источников поступления денежных средств в казну¹. Вместе с тем налогообложение в то время не оказывало столь большого влияния на частную сферу как сегодня, что обусловлено фактическим отсутствием последней в современном ее понимании. Дело заключается в том, что в эпоху строительства социализма и коммунизма, во-первых, роль всего частного заметно принижалась, что находило проявление практически везде и прежде всего в отсутствии частной собственности, а во-вторых, единственным собственником государственных предприятий — основных налогоплательщиков — было государство, что позволяло ему изымать, распоряжаться значительными средствами указанных, а также иных субъектов другими способами².

Появление имущественно независимых от государства хозяйствующих субъектов, формирование слоя предпринимателей, основная цель которых получать, а не отдавать прибыль, заставляют по-новому взглянуть на гражданское и налоговое право, на проблему их взаимодействия, особенно на ту ее сторону, которая связана с предпринимательством. Например, современные экономические реалии требуют иного взгляда на высказываемый в прошлом в литературе тезис о том, что при взимании налогов с предприятий и организаций нет перехода права собственности на денежные средства от одного субъекта к другому³.

¹ См.: *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М.: Госюриздат, 1955. С. 3.

² О неналоговых методах привлечения доходов в СССР см.: *Цыпкин С.Д.* Указ. соч. С. 10–11.

³ *Цыпкин С.Д.* Указ. соч. С. 15.

В переходный период, на этапе углубления рыночных отношений происходят процессы становления, совершенствования как гражданского, так и налогового законодательства. Однако ни гражданское, ни налоговое право не должны, несмотря на разницу в предмете и в методе правового регулирования, развиваться в отрыве друг от друга. Это объясняется совершенно определенными причинами: во-первых, и налоговое, и гражданское право входят в единую систему отечественного права, а, во-вторых, налоговое право призвано регулировать достаточно специфические налоговые отношения, которые формируются в области экономики, где достаточно большая масса правоотношений (если не их большинство) основывается на принципах гражданского права¹, закрепленных в п. 1 ст. 2 ГК РФ.

Новейшее законодательство, современная юридическая практика, в том числе и судебная, дают основания к детальному изучению поставленной проблемы. Например, широко известно Постановление Конституционного Суда России от 4 апреля 1996 г. по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное место жительства в названные регионы². В указанном судебном акте прежде всего обращает на себя внимание вывод о том, что «налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности», который содержится в абз. 4 п. 5. Таким образом, сегодня на уровне судебной практики становится очевидной тесная взаимосвязь гражданского и налогового права, необходимость одновременного рассмотрения, анализа при практической реализации ряда норм гражданского и налогового права.

Актуальность исследования смежных вопросов гражданского и налогового права отмечается и в научной литературе. Так, Г.В. Петрова указывает на необходимость правовых исследований и сравнительного анализа норм гражданского и налогового законодательства³.

По мнению диссертанта, поскольку в исследовании на материале гражданского и налогового права анализируется диалектика взаимо-

¹ См.: Герасименко С.А. Защита прав налогоплательщиков в арбитражном суде // Практикум акционирования. 1994. Вып. 5. С. 6.

² Российская газета. 1996. 17 апреля.

³ Петрова Г.В. Налоговое законодательство: проблемы совершенствования и кодификации. Отчет обсуждения актуальных проблем правового регулирования налоговых отношений // Государство и право. 1995. № 11. С. 149–154. С. 152.

проникновения частного и публичного права, работа дает возможность вновь обратиться к вопросу о соотношении частного и публичного права. Рассмотрение последней проблемы, на наш взгляд, имеет значение и сегодня, ибо «разделение права на частное и публичное не есть историческая случайность»¹. Анализ соотношения частного и публичного права свидетельствует и о научной актуальности выбранного аспекта правового исследования, так как в современной литературе² указывается, что данный вопрос фактически не разработан и нуждается в скрупулезном исследовании.

Важно подчеркнуть, что изучение взаимосвязей гражданского и налогового права находится в контексте современных правовых исследований, поскольку взаимосвязи между отдельными подразделениями права глубоко не проанализированы не только в аспекте названных правовых образований³. Та же картина отмечается и специалистами по уголовному праву, например, З.А. Незнамовой и С.С. Белоусовой⁴.

Выбор темы исследования, как видно, не случаен. Не случайно и определенное сужение проблемы, концентрация на фигуре предпринимателя (коллективного и индивидуального). Дело заключается в том, что значительную часть налоговых поступлений в бюджет дают налоги, уплачиваемые лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, получающими прибыль, как отмечено, с использованием гражданско-правовых приемов. Так, основную массу местных налогов и сборов, доля которых в бюджете Республики Татарстан постоянно повышается⁵, вносят предприниматели. Собственно говоря тот же вывод можно сделать и из анализа содержания ст. 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

¹ Агарков М.М. Ценность частного права // Правоведение. 1992. № 1. С. 24–41. С. 41.

² См.: Бойцова В.В., Бойцова Л.В. Интерпретация принципа ответственности государства за ущерб, причиненный гражданам, в практике Конституционного Суда РФ // Государство и право. 1996. № 4. С. 48–58. С. 58.

³ Выражение «правовое образование» используется в современной литературе для обозначения различных подразделений права. См., например: Тихомиров Ю.А. Курс сравнительного правоведения. М.: НОРМА, 1996. 432.

⁴ См.: Незнамова З.А. Коллизии в уголовном праве. Екатеринбург: Cricket, 1994. С. 10; Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов: Автореф. дис. ... к.ю.н. М., 1996. С. 8.

⁵ См.: Капкаева Н.З. О местных налогах // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Реформирование экономики: финансово-кредитный аспект». Казань: Изд-во Казанского финансово-экономического института, 1996. С. 53–55.

Наряду с этим, из анализа содержания ст. 12 Закона Республики Татарстан «О бюджетной системе Республики Татарстан на 1997 год»¹, определяющей в том числе размер и структуру налоговых доходов республиканского бюджета, также видно, что основная тяжесть налогового бремени лежит на лицах, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Тот же самый вывод следует из ст. 16 Федерального закона «О федеральном бюджете на 1997 год», отражающей поступление налоговых доходов федерального бюджета в 1997 г., из ст. 14 Закона Республики Татарстан «О бюджетной системе Республики Татарстан на 1998 год»².

Далее следует отметить, что налицо разнонаправленность целей, достигаемых средствами налогового и гражданского права, поскольку взимание налогов влечет за собой изъятие той самой прибыли (ее части), на систематическое получение которой в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ и направлена предпринимательская деятельность.

Уже отсюда видно, что гражданское право приветствует частную инициативу, предоставляя большой спектр приемов, способов извлечения прибыли. В это же время налоговое право такую частную инициативу в известной мере ограничивает, являясь инструментом изъятия такой прибыли. Таким образом, в действиях предпринимателя одновременно проявляется, используя выражение М.М. Агаркова, частно-правовая и публично-правовая мотивация. Следовательно, в условиях отсутствия развитого налогового законодательства, что констатирует Конституционный Суд Российской Федерации в п. 4 Постановления от 18 февраля 1997 г.³, необходимо детальное изучение воздействия налоговой сферы на частные предпринимательские отношения.

Изложенные доводы позволяют автору сформулировать **цель и задачи диссертационного исследования:**

Цель исследования – правовой анализ проблемы взаимодействия гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей. Исходя из указанной цели, автор ставит следующие задачи:

1. Изучение проблемы соотношения частного и публичного права и ее проявления в правовом регулировании предпринимательских отношений, в том числе отношений, связанных с взиманием налогов с предпринимателей.

¹ Республика Татарстан. 1997. 15 января.

² Республика Татарстан. 1998. 13 января.

³ Российская газета. 1997. 26 февраля.

2. Анализ общего и особенного в предмете и методе гражданско-правового, административно-правового, налогового регулирования экономических отношений и установление на этой основе основных проявлений взаимодействия гражданского и налогового права.
3. Выявление предпосылок взаимодействия гражданского и налогового права, в том числе в сфере регулирования предпринимательской деятельности.
4. Исследование взаимодействия отдельных институтов гражданского права, в частности института гражданско-правового договора и института гражданско-правовой ответственности, и налогового права.
5. Анализ противоречий гражданского и налогового права и их влияния на предпринимательскую деятельность.
6. Разработка рекомендаций по совершенствованию законодательства, учитывающих взаимосвязи гражданского и налогового права, в свете проблемы становления и развития российской правовой системы.

Объекты диссертационного исследования. В основу диссертации положены новейшее гражданское, налоговое и иное законодательство, регулирующие отношения с участием предпринимателей, судебная практика, в том числе Конституционного Суда России и Высшего арбитражного суда Республики Татарстан, а также исследования ведущих отечественных ученых в области теории права, гражданского и финансового права.

Теоретическая база диссертационного исследования. Рассмотрение вопроса, касающегося одновременно двух и более как правовых отраслей, так и отраслей законодательства немыслимо без обращения к богатейшей отечественной научной мысли. В своей работе автор опирается на исследования отечественных ученых-правоведов, специалистов по теории государства и права, исследователей-цивилистов. В частности, автор основывает свое исследование на положении, высказанным профессором В.А. Тарховым, согласно которому «правовое нормирование одного вида отношений связано всегда с правовым регламентированием других отношений»¹.

Совершенно очевидно, исходя из наименования и цели исследования, что в работе необходимо было использовать как опыт ученых-

¹ Тархов В.А. Гражданское право. Общая часть: Курс лекций. Чебоксары: Чув. кн. изд-во, 1997. С. 131.

цивилистов, исследователей хозяйственного (предпринимательского) права, так и ученых — специалистов в области финансового права (Н.И. Химичева и др.), а также экономической теории.

Методологическая основа диссертационного исследования. Диссертационное исследование основывается на использовании системного анализа рассматриваемых явлений. Указанный метод исследования нашел свое отражение в работах С.С. Алексеева¹ и других ученых. В совокупности с этим, в исследовании используются диалектический, формально-логический методы, метод сравнительно-правового исследования, а также метод конкретно-социологического исследования.

Научная новизна диссертационного исследования. По существу, настоящая работа является первым комплексным научным исследованием взаимодействия гражданского и налогового права, которое анализируется с позиций деления права на частное и публичное. В диссертации нормы гражданского права рассматриваются во взаимосвязи с нормами налогового права, что позволяет всесторонне исследовать взаимодействие указанных подразделений права по отдельным гражданско-правовым институтам в области предпринимательства, в частности, взаимодействие института гражданско-правовой ответственности, а также института гражданско-правового договора с налоговым правом. В работе на материале новейшего гражданского и налогового законодательства исследовано влияние публично-правовой сферы на частноправовую. Диссертантом установлена правовая предпосылка, выявлены конкретные случаи взаимодействия гражданского и налогового права, сделаны предложения законодателю, обеспечивающие взаимодействие гражданского и налогового права.

В последнее время в литературе появился ряд специальных трудов, в которых анализируется взаимосвязь некоторых норм частного и публичного права, в частности, в той или иной степени посвященных одновременно как вопросам гражданского, так и налогового права. Среди них можно назвать работы В.В. Витрянского, С.А. Герасименко, А.Я. Курбатова, И.Х. Макаровой, А.А. Манукяна, Г.В. Петровой и других авторов². Однако комплексного научного исследования данной проблемы до настоящего времени не было.

¹ См.: Алексеев С.С. Структура советского права. М., 1975.

² См.: Курбатов А. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства // Хозяйство и право. 1996. № 6. С. 57–62; Макарова И.Х. Общие аспекты гражданско-правовых и налоговых отношений // Материалы Всероссийской

Анализ поставленной проблемы позволил вынести на защиту следующие основные выводы и положения, отражающие научную новизну диссертационного исследования:

1. Правовой предпосылкой взаимодействия гражданского и налогового права является то, что гражданское и налоговое право, сосуществуя в рамках единой системы права, вызывают необходимость для одних и тех же субъектов строить свое поведение руководствуясь нормами обоих правовых образований и регулируют, хотя и различными приемами, отношения собственности.

2. Правовым результатом взаимодействия и гражданского и налогового права является их взаимовлияние выражающееся, в частности, в виде влияния налогового права на реализацию гражданско-правовых норм и влияния гражданского права на налоговое право.

3. Необходимо комплексное, т.е. одновременное и однозначное решение как в гражданском, так и в налоговом законодательстве вопросов, касающихся проблемы взаимодействия гражданского и налогового права, в частности вопроса о защите прав налогоплательщиков.

4. Следует законодательно закрепить практику использования ряда гражданско-правовых понятий в налоговом праве. В частности, необходимо дополнить проект Налогового кодекса РФ следующей нормой: «Если иное не установлено в настоящем кодексе, то при толковании норм настоящего кодекса об объекте налогообложения, включающих гражданско-правовые понятия, используются положения гражданского права».

5. Отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, возникающие в результате неправомерных действий (бездействия) первых и затрагивающие право собственности вторых, должны быть опосредованы в первую очередь гражданским правом, что должно быть прямо указано в Налоговом и Гражданском кодексах. Правовое регулирование данных отношений должно осуществляться с использованием института гражданско-правовой ответственности.

6. Необходимо изменение правил об исковой давности в гражданском законодательстве в отношении требований налогоплательщиков — юридических лиц о признании недействительными соответ-

научно-практической конференции. Екатеринбург, 1995. С. 167–168; Манукян А.А. Ограничения права собственности по законодательству РФ: Автореф. дис. ... к.ю.н. М., 1997; Петрова Г.В. Ответственность за нарушение налогового законодательства. М.: ИНФРА-М, 1995; Петрова Г.В. Взаимодействие налоговых и гражданско-правовых норм // Петрова Г.В. Налоговое право: Учебник для вузов. М.: ИНФРА-М—НОРМА, 1997. С. 191–196, и др.

ствующих актов налоговых органов и о возврате из бюджета сумм, списанных налоговыми органами в сторону увеличения сроков исковой давности до величины давностных сроков, установленных в налоговом законодательстве, истечение которых погашает возможность привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение.

7. Гражданско-правовой договор в сфере предпринимательской деятельности взаимосвязан с налоговыми обязательствами предпринимателя, что проявляется, во-первых, в том, что в результате выполнения договорных обязательств в большинстве случаев возникает объект налогообложения; во-вторых, во влиянии налогового права на реализацию принципа свободы гражданско-правового договора; в-третьих, в том, что гражданско-правовой договор является эффективным средством налогового планирования.

8. Возможность осуществления налогового планирования как системы разнообразных организационно-правовых, в том числе гражданско-правовых мер, не запрещенных законодательством, реализуемых предпринимателями на основе учета результата исполнения налоговых обязательств в предпринимательской деятельности и направленных на ограничение налоговых обязательств, следует закрепить в законодательстве.

Практическая значимость настоящей работы заключается в следующем. В своем интервью «Российской газете» Генеральный прокурор России Ю.И. Скуратов отметил, что «мы переживаем пору общесистемного кризиса законности»¹. Такой кризис отчетливо проявляется и в налоговой сфере в виде налоговых неплательщиков, что в конечном счете сказывается и на финансировании государством бюджетной сферы (высшее образование, медицина и т.д.). Представляется, что разрешение складывающейся ситуации возможно только при помощи комплекса мер, направленных на усиление как фискальной, так и стимулирующей функций налогов. Исследование проблемы взаимодействия гражданского и налогового права, позволяющее выработать рекомендации по практическому обеспечению согласованности гражданского и налогового права может, на наш взгляд, положительно повлиять на решение проблемы с налоговыми неплательщиками.

Как отмечено выше, диссертационное исследование обращается и к проблеме системы российского права, в частности, к проблеме взаимосвязи системообразующих элементов внутри указанной системы.

¹ См.: Диктатура закона не допустит к власти диктатора // Российская газета. 1996. 17 октября.

На практике в настоящее время встает вопрос не только о внутренних противоречиях налогового права¹, по большей части объясняющихся сложным путем (во многом это путь «проб и ошибок») становления российской налоговой системы в направлении к Налоговому кодексу РФ², но и о коллизиях гражданского и налогового права, существенно влияющих прежде всего на частноправовую сферу предпринимателей. Об отдельных противоречиях внутри системы права, в частности об отсутствии взаимосвязи между налоговым и гражданским правом говорят сегодня буквально все³. Более того, не учитываются существующие взаимосвязи и в проекте Налогового кодекса РФ⁴.

Противоречия гражданского и налогового права нашли свое отражение и в последнем Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ о положении в стране и об основных направлениях политики Российской Федерации. Здесь в разделе 4.2 отмечается необходимость такого направления реформирования налоговой системы России, как кодификация правил, регламентирующих взаимоотношения налогоплательщика и налоговых органов с целью устранения противоречий гражданского и налогового законодательства, обеспечения защиты прав налогоплательщиков.

Выявление противоречий в сосуществовании гражданского и налогового права позволит указать возможные пути их преодоления, а дальнейшее обобщение теоретического и практического материала в выбранном русле в свою очередь позволит в известной степени уяснить механизм взаимодействия гражданского и налогового права.

Далее следует отметить и некоторое значение настоящего исследования для совершенствования финансового права. В работе К.С. Бель-

¹ Об этом см., например, следующую работу начальника Департамента налоговых реформ Министерства финансов России: *Иванеев А.И.* Налогообложение иностранных компаний и предприятий с участием иностранных инвестиций. М.: МЦФЭР, 1997. С. 112 и след.

² В последнем Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию о положении в стране и об основных направлениях политики Российской Федерации (Российская газета. 1997. 7 марта. С. 5–12) отмечается необходимость принятия Бюджетного кодекса (с. 7), в научной литературе высказывается предложение и о принятии Единообразного унифицированного налогового кодекса стран СНГ, об этом см.: *Петрова Г.В.* Законодательство о налогах в государствах-участниках СНГ // Законодательство и экономика. 1996. № 9/10. С. 42–46.

³ См., например, обзоры налогов в журнале «Коммерсантъ» от 27 февраля 1996 г. № 6 (165), от 18 июня 1996 г. № 22 и др.

⁴ Об этом см., например: *Кучеренко В.* Налоги должны быть такими, чтобы было выгоднее их платить, чем от них бегать // Российская газета. 1995. 9 декабря. С. 6.