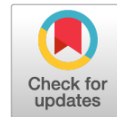


# Налоговое и гражданское право: альтернативы, выравнивание, трансформация<sup>1</sup>



Сенцова (Карасева) М.В.,  
доктор юридических наук, профессор,  
Воронежский государственный университет  
E-mail: smv@law.vsu.ru

**Аннотация.** В статье рассматриваются актуальные практические проявления связи налогового и гражданского права, а также анализируются возможности установления в Налоговом кодексе РФ гражданско-правовой ответственности за причинение вреда.

**Ключевые слова:** налоговое и гражданское право, гарантии защиты прав налогоплательщиков, налогово-правовое выравнивание и трансформация, альтернатива между налоговым и гражданским правом.

**Н**алоговое и гражданское право тесно взаимосвязаны. Об этом свидетельствует законодательство и это неоднократно подчеркивалось в судебных решениях. Однако проблема гражданского и налогового права до сих пор не имеет развернутого методологического осмысления в отечественной науке, хотя отдельные сегменты данной проблематики уже исследовались как цивилистами, так и специалистами в области налогового права<sup>2</sup>. Между тем, сегодня юридическая общественность на страницах печати выражает активный протест судебной практике произвольной трансформации налоговых правоотношений в гражданские. И, как стало очевидно, именно отсутствие методологии юридической взаимосвязи гражданского и налогового права приводит к неоднозначной оценке этой практики как в судебном сообществе, так и в среде юридической общественности. Соответственно, теоретическая неопределенность и практическая неуверенность в возможности использования гражданско-правовых средств для решения конкретных ситуаций в сфере налогообложения приводят к ущемлению гарантий защиты прав налогоплательщиков, предусмотренных законодательством о налогах, сборах. В связи с отмеченным целью данной статьи является анализ взаимосвязи налогово-

го и гражданского права не в пределах налогового правоотношения, а на стыке этих правовых феноменов, в аспекте их альтернативы, гражданско-правового выравнивания, а также трансформации налогового правоотношения в гражданское.

## Гражданско-правовое выравнивание

1. Взаимосвязь налогового и гражданского права в России весьма сложна. Анализ законодательства различных стран показывает, что уровень сложности взаимоотношений налогового и гражданского права в каждом государстве различен и задан, прежде всего, гражданским законодательством. К примеру, в ГК Грузии, ГК Франции и ГК Чехии так или иначе выражена концепция дистанцирования гражданского законодательства от законодательства публичного, а в ГК Литвы и ГК Испании — напротив, концепция допустимости применения норм гражданского права к публично-правовым отношениям.

Что касается России, то уровень сложности взаимосвязи этих правовых феноменов проистекает прежде всего из п. 3 ст. 2 ГК РФ, где установлено — гражданское законодательство к имущественным отношениям, в том числе к налоговым, не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. С точки зрения правовой доктрины такое установление свидетельствует, что ГК РФ не допускает применения гражданского законодательства к налоговым отношениям по аналогии<sup>3</sup>, если иное не предусмотрено законодательством. Однако важно иметь в виду, что применение гражданского законодательства к налоговым отношениям по смыслу п. 3 ст. 2 ГК РФ может быть предусмотрено, скорее всего, не гражданским,

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 17-03-00702 «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт ЕС и ЕАЭС».

<sup>2</sup> См.: Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения. М., 2014; Челышев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей. М., 2014; Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность // Государство и право. 2013. № 7; Смолицкая Е.Ю. Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве. Автореф. канд. дисс. Воронеж, 2015; Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве // Финансовое право. 2008. № 10; Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1.

<sup>3</sup> Аналогичные нормы содержатся в ГК Белоруссии, ГК Казахстана и ГК Украины.

а налоговым законодательством. В контексте с данной статьей ГК РФ следует рассматривать п. 1 ст. 11 НК РФ, где установлено, что институты, понятия и термины гражданского законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в котором они используются в гражданском законодательстве, если иное не предусмотрено НК РФ.

**Законодательная установка взаимосвязи налогового и гражданского права** реализуется в ходе налогового правоприменения, осуществляемого налоговыми органами и судами. Однако судебная практика показывает, что связь налогового и гражданского права нередко проявляется не в ходе налогового правоприменения, опирающегося на законодательные установки этой взаимосвязи, определенные в ГК РФ и НК РФ, а в результате толкования правовых норм в спорах, вытекающих из законных интересов сторон в сфере налогообложения.

Прежде всего анализ судебной практики свидетельствует, что чаще всего невозможность субъекта удовлетворить свой интерес в сфере налогообложения в опоре на налоговое законодательство приводит к удовлетворению его интереса в рамках гражданского законодательства. Примером является, в частности, постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8351/11. Так, Комитет по управлению имуществом Саратовской области заключил договор с государственным унитарным предприятием «Контакт» о закреплении имущества на праве хозяйственного ведения, которое в последующем было предприятием «Контакт» приватизировано. При этом предприятие не оформило правоустанавливающие документы на земельные участки под вышеназванным имуществом. Таким образом, как указал ВАС РФ, у предприятия имело место фактическое пользование земельным участком, что является основанием для взыскания не земельного налога, а неосновательного обогащения по требованию собственника земельного участка.

В данном случае можно говорить о так называемом **правовом выравнивании**, а именно: объективная невозможность удовлетворить имущественный интерес государства в рамках налоговых правоотношений из-за уклонения контрагента от оформления соответствующего права на земельный участок и, таким образом, уплаты налога (что, вероятно, отвечало изначальным ожиданиям государства) выравнивается возможностью получить имущественное удовлетворение в рамках гражданского правоотношения. Однако здесь важно заметить, что в данном случае государство, имея публичный интерес к получению бюджетного дохода

в виде налога, тем не менее не находится в налоговом правоотношении с субъектом, обладающим земельным участком как объектом налогообложения, так как последний не оформил свои права на этот участок. Последнее, как известно, является одним из юридических фактов возникновения налогового правоотношения с государством по уплате налога (ст. 388 НК РФ).

Аналогичным образом вышеназванное выравнивание имеет место и между субъектами, обладающими равной правосубъектностью. Так, согласно постановлению Президиума ВАС РФ от 15 июля 2010 г. № 14547/09 общество «Волжский стандарт» приобрело у общества «Комета» здание и право пользования частью земельного участка, занятого зданием. Однако общество «Волжский стандарт» не оформило своих прав на земельный участок. Таким образом, оно освободило себя от платежей за пользование земельным участком. В этих условиях земельный налог продолжал взиматься с продавца, т.е. с общества «Комета». В связи с отмеченным, общество «Комета» обратилось в суд с иском к обществу «Волжский стандарт» о возмещении затрат, понесенных в связи с уплатой земельного налога. Президиум ВАС РФ отменил решения нижестоящих судов, мотивируя свое решение тем, что ответчик, не оформив своих прав на земельный участок, и, тем самым, освободив себя от платежей за пользование земельным участком, обязан в соответствии с п. 1 ст. 1102 ГК РФ возместить расходы истцу по уплате этого налога. Таким образом, в данном случае, опять-таки, нарушение имущественного интереса истца, выразившееся в его обязанности уплачивать земельный налог в условиях реального отсутствия объекта налогообложения (в связи с уклонением контрагента по сделке от оформления права собственности на земельный участок), выравнивается (восстанавливается) в рамках гражданского правоотношения через институт неосновательного обогащения в ходе правоприменительной практики. Знание этой практики и, соответственно, возможность обращения налогоплательщика в суд за защитой своего права — важная гарантия восстановления его нарушенных прав.

Как явление гражданско-правового выравнивания можно рассматривать и способ разрешения налоговой ситуации, данный в постановлении КС РФ от 25 марта 2017 г. № 9-П/2017. Суть ситуации заключалась в следующем: налоговый орган принимал без законных на то оснований решение о предоставлении имущественных налоговых вычетов по НДФЛ физическим лицам. А через некоторое время, обнаружив ошибку, обратился с иском в суд о возврате этими лицами выделенной

из бюджета суммы как неосновательного обогащения по ст. 1102 ГК РФ.

Конституционный Суд РФ принял постановление, в соответствии с которым «при отсутствии в законодательстве о налогах и сборах специального регулирования порядка возврата неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета» не противоречит Конституции РФ «возможность взыскания с налогоплательщика денежных средств, полученных им вследствие неправомерно (ошибочно) предоставленного по решению налогового органа имущественного налогового вычета по НДФЛ, в порядке возврата неосновательного обогащения в случае, если эта мера оказывается единственно возможным способом защиты фискальных интересов государства».

Основными характеристиками, лежащими в основе постановления КС РФ являются следующие: 1) отсутствие в законодательстве о налогах и сборах специального регулирования порядка возврата неправомерно (ошибочно) предоставленного имущественного налогового вычета по НДФЛ; 2) принятие налоговым органом неправомерного решения о предоставлении имущественного налогового вычета; 3) выделение из бюджета физическим лицам на основании решения налогового органа денежных средств; 4) факт имущественных потерь бюджета. Отсюда логическая цепочка ситуации выглядит следующим образом: у физического лица на основании незаконного решения налогового органа и выделения соответствующей суммы из бюджета образовалось неосновательное обогащение, а бюджет понес имущественные потери. Фактически в такой ситуации, как следует из постановления КС РФ, должно возникать гражданское охранительное правоотношение по возврату в бюджет неосновательного обогащения, поводом к чему явилось незаконное решение налогового органа. Из этого очевидно следует, что в постановлении КС РФ имеет место применение гражданско-правового института неосновательного обогащения не к налоговым правоотношениям, а к отношениям за пределами налогово-правовых, т.е. объективно входящим в сферу гражданско-правового регулирования, возникающим на основе неосновательного обогащения, но поводом для которых служит факт принятия незаконного решения налогового органа о предоставлении имущественного налогового вычета. В этой связи можно утверждать, что в отсутствие налогово-правового механизма возврата неправильно (ошибочно) предоставленного физическому лицу имущественного налогового вычета по НДФЛ правовая ситуация выравнивается в гражданско-правовом порядке.

Можно заметить, что гражданско-правовое выравнивание представляет собой некое каркасное явление, имеющее место в правоприменительной практике тогда, когда:

1) имущественный интерес государства как носителя публичной власти к получению дохода в бюджет невозможно удовлетворить в рамках налогового правоотношения (хотя это изначально отвечает ожиданиям государства) из-за уклонения контрагента по сделке от оформления соответствующего права на земельный участок, т.е. злоупотребления своим правом;

2) имеет место нарушение имущественного интереса субъекта, возникающее из налогового правоотношения в связи с уклонением контрагента по сделке от оформления права собственности на земельный участок из-за его злоупотребления своими правами.

3) в законодательстве о налогах и сборах отсутствует механизм возврата в бюджет денежной суммы из-за неправильно (ошибочно) предоставленного физическому лицу имущественного налогового вычета по НДФЛ.

В первом случае имущественный интерес государства как носителя власти удовлетворяется путем гражданско-правового выравнивания обеспечения имущественного интереса государства. Во втором случае имущественный интерес субъекта нарушен фактом расхождения фактического и юридического основания для уплаты налога (юридические основания присутствуют и документально подтверждены, а фактическое основание отсутствует, так как земельный участок реально не находится в собственности продавца) в связи с злоупотреблением контрагентом по сделке своим правом. Этот имущественный интерес опять-таки обеспечивается в ходе правоприменения с помощью гражданско-правового выравнивания. В последнем случае незаконное предоставление налогового вычета налоговым органом является поводом, который ведет к неосновательному обогащению физического лица, т.е. основанием для возникновения гражданско-правового охранительного отношения по возврату в бюджет неосновательного обогащения. 2. Гражданско-правовое выравнивание осуществляется через институт неосновательного обогащения в соответствии со ст. 1102 ГК РФ. При этом важно иметь в виду, что все вышерассмотренные ситуации полностью отвечают гражданско-правовой характеристике неосновательного обогащения, а именно: неосновательное обогащение согласно ст. 1102 ГК РФ предусматривает только приобретение чужого имущества или сбережение своего за счет чужого. Последнее весьма актуально в связи с тем, что институт не-

основательного обогащения нередко используется в судебной практике налогообложения в опоре на ст. 1102 ГК РФ тогда, когда гражданско-правовые идентификационные признаки этого института отсутствуют<sup>4</sup>. Такое судебное правоприменение фактически создает новый механизм налогово-правового регулирования, что недопустимо, ибо нарушает гарантии прав налогоплательщика, установленные в НК РФ.

## **Налоговое или гражданское право: альтернатива**

Анализ судебной практики в сфере налогообложения показывает, что имеют место случаи, когда взаимосвязь налогового и гражданского права может проявляться как альтернатива: налоговое или гражданское право. Свидетельством этого является постановление Президиума ВАС РФ от 29 октября 2013 г. № 7764/13.

Из материалов дела следовало, что общество «Темп XXI век» являлось налоговым агентом общества «Позитив» и при выплате последнему дивидендов удержало налог на прибыль по ставке 9%, но не применило льготы, предусмотренную ст. 275 НК РФ. Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о возврате излишне уплаченного налога. Президиум ВАС РФ сформулировал правовую позицию, согласно которой, если иное не следует из специальных правил части второй НК РФ, то налогоплательщик вправе выбирать способ восстановления своего нарушенного права: подать соответствующее заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога в налоговый орган либо предъявить требование к налоговому агенту-должнику в гражданско-правовом порядке об уплате неисполненного по обязательству. Такая позиция суда вполне обоснованна, ибо налогоплательщик при уплате налога через налогового агента остается лицом, обязанным к уплате налога. Соответственно, уплата налога в излишней сумме не лишает его права обратиться к налоговому органу о возврате излишне уплаченного налога. В то же время налогоплательщик с субъектом, выплачивающим ему доход (и являющимся в отношениях с государством налоговым агентом), находится в гражданско-правовых отношениях. Поэтому он имеет право обратиться к нему об уплате в гражданско-правовом порядке суммы, составляющей излишне удержанный и перечисленный в бюджет налог.

Данный пример судебного толкования является в какой-то мере свидетельством того, что проблема выбора «налоговое право — граж-

данское право» не является только проблемой законодателя, но может быть и вопросом правоприменения, а именно, налогоплательщик в целях защиты своих прав имеет возможность выбирать: использовать налогово-правовой или гражданско-правовой порядок восстановления своего права.

## **Трансформация налоговых правоотношений в гражданские: возможно ли?**

Проблема взаимосвязи налогового и гражданского права в настоящее время весьма актуализировалась в связи с созданием правоприменительной практикой так называемого правила «трансформации налоговых отношений в гражданские»<sup>5</sup>. Суть проблемы состоит в том, что в последнее время суды стали активно удовлетворять гражданские иски налоговых органов и прокуратуры, заявленные в уголовном процессе к руководителям предприятий, совершивших налоговые преступления, о возмещении вреда, причиненного государству в связи с не поступлением налоговых платежей в бюджет. Правоприменительная практика по таким делам устоялась в связи с тем, что ее поддерживали Верховный Суд РФ и Конституционный Суд РФ<sup>6</sup>. Научкой и практиками высказано много возражений против такого порядка вещей. Основные из них сводятся к следующему:

- налоговые органы не имеют права заявлять иски о возмещении вреда в соответствии с Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»;
- спор о невыполнении налогового обязательства находится в рамках публично-го, а не гражданского права (постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П);
- к налоговым отношениям согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство не применяется;
- существует угроза двойного взыскания неуплаченных налогов: в одном случае в рам-

<sup>5</sup> См.: Чуряев А.В. Реализация прокурором права на взыскание налоговых платежей: оценка конституционности // Налоговед. 2015. № 9; он же: Гражданско-правовая ответственность за неуплату налогов — невероятно, но факт! // Налоговед. 2015. № 12. С. 11-26; он же: О практике трансформации налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9. С. 27-37; Орлов М.Ю., Соловьев В.А. Вправе ли налоговые органы предъявлять к физическим лицам иски о возмещении вреда // Налоговед. 2016. № 12. С. 27-35; Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика КС РФ // Налоговед. 2017. № 1. С. 35-47; Сасов К.А. О неконституционности взыскания с физических лиц недоимок организаций // Налоговед. 2016. № 6. С. 73-82.

<sup>6</sup> См.: определение ВС РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19; определение КС РФ от 19.11.2015 № 2731-О; определение КС РФ от 19.07.2016 № 1580-О; определение КС РФ от 28.02.2017 № 396-О.

<sup>4</sup> См.: Красюков А.В. Неосновательное обогащение в механизме косвенного налогообложения // Финансовое право. 2013. № 6. С. 30-33.

ках привлечения руководителя юридического лица к гражданско-правовой ответственности, а в другом — с юридического лица в рамках налогового законодательства (ведь, как указывают сами суды, возмещение ущерба не признается суммой налога)<sup>7</sup>, и т. д.

В дополнение ко всему сказанному хотелось бы акцентировать внимание еще на одном очень важном аспекте, значимость которого судами почему-то игнорируется.

Прежде всего ст. 1064 ГК РФ, на которую ссылаются налоговые органы в обоснование своих исковых требований о возмещении вреда предусматривает возникновение гражданского деликтного правоотношения из причинения вреда. Иначе говоря, возмещение вреда в порядке ст. 1064 ГК РФ является одной из форм гражданско-правовой ответственности<sup>8</sup>.

При этом известно, что гражданско-правовая ответственность по сути является имущественно-восстановительной<sup>9</sup>. И в контексте ответственности из причинения вреда по ст. 1064 ГК РФ предполагается, что через возмещение вреда как меры ответственности должно быть восстановлено первоначальное положение потерпевшего. В нашем случае — государства. Именно восстановление первоначального имущественного положения потерпевшего от причинения вреда является принципиальной чертой этой формы гражданско-правовой ответственности<sup>10</sup>.

Соответственно этому в ст. 1082 ГК РФ устанавливаются и способы возмещения вреда для восстановления первоначального положения потерпевшего. К числу этих способов относятся:

а) возмещение вреда в натуре (предоставление вещи того же рода и качества, исправление поврежденной вещи и т. п.);

б) возмещение причиненных убытков (п. 2 ст. 15 ГК РФ), в числе которых:

— расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права;

— утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб);

— неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Возникает вопрос: какого рода вред наносится имущественному положению государства неуплатой налога (образовавшейся недоимкой), с тем, чтобы виновное в этом лицо могло его возместить одним из вышеперечисленных способов? Очевидно — никакой. Очевидно в том смысле, что вред (ущерб), причиненный государству неуплатой налога (недоимкой), принципиально отличается от вреда (ущерба), причиняемого в гражданско-правовом порядке, ответственность за который предусмотрена ст. 1064 ГК РФ. Разница в том, что гражданско-правовой вред по ст. 1064 ГК РФ предполагает нанесение урона первоначальному положению потерпевшего, в связи с чем требуется возмещение вреда как меры ответственности для восстановления первоначального положения потерпевшего. Коротко говоря, по смыслу главы 59 ГК РФ нельзя причинить вред тому, у кого первоначально не было объекта причинения вреда применительно к конкретной ситуации. Что касается причинения государству вреда в связи с неуплатой налога, то образовавшаяся в связи с этим недоимка не наносит урон первоначальному имущественному положению государства. Вред (ущерб), причиненный государству неуплатой налога (недоимкой), выражается в неполучении государством бюджетного дохода, отвечающего ожиданиям государства, исходя из соответствующего бюджета как финансового плана и закона о бюджете, но этого дохода не было у государства первоначально, т.е. до образования недоимки<sup>11</sup>. Соответственно, этот вред не наносит ущерб первоначальному положению государства как потерпевшего, а значит, не имеет гражданско-правовой идентификации по ст. 1064 ГК РФ, **такого рода вред (ущерб) не нуждается в возмещении, т.е. компенсации**<sup>12</sup>. Он удовлетворяется государством путем взыскания недоимки, т.е. властной деятельности государства.

В связи с этим недоимка как явление налогового права не может рассматриваться как факт причинения вреда в гражданско-правовом смысле и, соответственно, не может являться одним из оснований возникновения деликтного правоотношения по возмещению вреда, предусмотренного ст. 1064 ГК РФ.

Также нельзя полагать, что недоимка как явление налогового права может трансформиро-

<sup>7</sup> Чуряев А.В. Гражданско-правовая ответственность за неуплату налогов — невероятно, но факт! С. 20.

<sup>8</sup> См.: Гражданское право / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. СПб., 1996. С. 431.

<sup>9</sup> См.: Гражданское право. Учебник в 4 т. Т. 1. Общая часть / Отв. ред. Е.А. Суханов М., 2005. С. 590; Андреев Ю.Н. Ответственность государства за причинение вреда. СПб., 2013. С. 102.

<sup>10</sup> См.: Гражданское право / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. С. 482; Кархалев Д.Н. Охранительное гражданское правоотношение М., 2009. С. 258, 261.

<sup>11</sup> Очевидно, что такой ущерб нельзя рассматривать как неполученные доходы, составляющие упущенную выгоду, так как упущенная выгода образуется только в отношениях гражданского оборота, а доходы, неполученные в бюджет государства, образуются в отношениях публичного финансового оборота, т.е. имущественных отношений, регулируемых нормами финансового права (см.: Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность // Государство и право. 2012. № 7. С. 40-43).

<sup>12</sup> См.: Гражданское право / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. С. 482.

ваться в гражданско-правовой вред (ущерб) в случае предъявления гражданско-правового иска в уголовном процессе к лицу, виновному в ее возникновении. Такая трансформация невозможна, опять-таки, по той причине, что недоимка до своего поступления в собственность государства в виде бюджетного дохода не является тем имуществом, в отношении которого государство может потребовать его восстановления в своей собственности, т.е. приведения в первоначальное положение в связи с причинением вреда. Иначе говоря, недоимка, формируясь в публично-правовой сфере, не может рассматриваться как собственность государства, поэтому, нанося вред государству в публично-правовом смысле, т.е. будучи недополученным бюджетным доходом, недоимка не может трансформироваться в гражданско-правовой вред по смыслу гл. 59 ГК РФ.

С учетом всего отмеченного стоит заметить, что Верховный Суд РФ в вышеуказанном определении от 27 января 2015 г. построил всю его мотивировочную часть как раз на обосновании ущерба, причиненного государству в виде неполученных бюджетной системой денежных средств. Однако суд отождествил этот ущерб с вредом (ущербом), предусмотренным в ст. 1064 ГК РФ, не производя их разграничения, исходя из системного толкования норм гл. 59 ГК РФ в опоре на доктрину гражданского права.

В дополнение ко всему следует подчеркнуть, что гражданско-правовая ответственность по ст. 1064 ГК РФ, будучи не предусмотренной законодательством о налогах, сборах, не может возникать на основе судебного толкования, как-то имело место в определении ВС РФ от 27 января 2015 г. № 81-КГ14-19. Как отмечал Ф. Хайек, «сущность правового государства не в том, что все здесь регулируется законом, а в том, что государственный аппарат принуждения пускается в ход только в случаях заранее оговоренных законом, причем так, что способ его применения можно заранее предвидеть»<sup>13</sup>.

## **Налоговый закон и гражданско-правовая ответственность за причинение вреда**

В современных условиях более актуальным является научный анализ принципиальной возможности установления в законодательстве такой ответственности перед государством, а не проблема доказательств законности или незаконности предъявления налоговым органом исков о возмещении вреда государству и судебного толкования.

Наиболее последовательный научный под-

ход к ответу на вышепоставленный вопрос изначально предполагает исследование принципиальной возможности законодательного установления права государства требовать возмещения вреда в гражданско-правовом порядке от руководителя предприятия в связи с недополучением в казну (бюджет) недоимки. Согласно правовой доктрине государство выступает одновременно в двух лицах: как властвующий субъект, обладающий суверенитетом (*impregium*) и публичной правосубъектностью, и как хозяйствующий субъект, вступающий в гражданский оборот в целях наиболее эффективного осуществления публичной власти<sup>14</sup>, наделяя себя гражданской правосубъектностью. В науке подчеркивается, что гражданская правосубъектность государства является целевой или, в другом случае, специальной, ибо направлена исключительно на наиболее эффективное осуществление публичной власти<sup>15</sup>. Что касается публичной правосубъектности государства, то она, конечно же, является общей, ибо государство, ее реализуя, непосредственно удовлетворяет все свои задачи и функции, это прямой путь осуществления публичной власти. Опираясь на многочисленные исследования по теории государства, следует подчеркнуть, что с правовой точки зрения государство ничем не ограничено в установлении и реализации своей правосубъектности за исключением им же принятой конституции.

Однако анализ законодательства свидетельствует, что государство все же избирательно относится к установлению и реализации своей гражданской правосубъектности. Учитывая, что для осуществления государством своей власти есть прямой путь через реализацию публичной правосубъектности, оно, как показывает анализ законодательства, наделяет себя гражданской правосубъектностью не всегда, а только тогда, когда существуют объективные возможности, гарантирующие эффективное осуществление публичной власти, но не могущие быть реализованы в рамках реализации публичной правосубъектности государства. В этой связи в науке отмечено, что «многие

<sup>14</sup> См.: Гражданское право / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. С. 155.

<sup>15</sup> См.: Гражданское право / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. С. 155. В литературе существует и иной взгляд на гражданскую правосубъектность государства, согласно которому такая правосубъектность является специальной (целевой) (см.: Андреев Ю.Н. Ответственность государства за причинение вреда. СПб., 2013. С. 26). В определении КС РФ от 04.12.1997 № 139-О подчеркнуто, что Российская Федерация, субъекты РФ и муниципальные образования участвуют в гражданских правоотношениях как субъекты со специальной правоспособностью, которая в силу их публично-правовой природы не совпадает с правоспособностью других субъектов гражданского права — граждан и юридических лиц, преследующих частные интересы.

<sup>13</sup> Хайек Ф. Дорога к рабству // Новый мир. 1999. № 7. С. 209-215.

правовые семьи мира исходят из монистической модели участия государства в гражданском обороте, когда основным и главным участником гражданско-правовых отношений становится казна (фиск)<sup>16</sup>.

Соответственно, можно заметить, что в целях наиболее эффективного осуществления публичной власти государство наделяет себя гражданской правосубъектностью для получения в казну тех доходов, которые не могут быть получены через установление публичной обязанности их уплаты, а только в договорном порядке. В их числе многие неналоговые доходы бюджета, государственные займы и т. д. В этом смысле гражданская правосубъектность государства является дополнительной к его основной, публичной правосубъектности. Что же касается вопросов гражданско-правовой ответственности, возникающей из публичных правонарушений, то сама проблема такой ответственности является удивительной. Ведь возникает вопрос: почему из публичных нарушений возникает не публично-правовая, а гражданско-правовая ответственность, которая связана с реализацией гражданской правосубъектности государства как дополнительной, а не основной. Однако, если предположить, что законодатель все же решит установить в НК РФ применительно к выше-названной ситуации гражданско-правовую ответственность по ст. 1064 ГК РФ, то надо понимать, что это объективно невозможно, ибо, как уже было отмечено, недоимка не наносит ущерб первоначальному имущественному положению государства. А потому законодательное установление права государства требовать возмещения вреда как меры ответственности в порядке ст. 1064 ГК РФ от руководителя предприятия в связи с неполучением в бюджет денежных средств в виде недоимки в любом случае не соответствует компенсационному характеру этой формы гражданско-правовой ответственности.

## Список литературы

1. Андреев Ю.Н. Ответственность государства за причинение вреда. СПб., 2013. С. 102.
2. Андреев Ю.Н. Участие государства в гражданско-правовых отношениях. Воронеж, 2005. С. 17.
3. Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве // Финансовое право. 2008. № 10.
4. Гражданское право / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. СПб., 1996. С. 431.
5. Гражданское право. Учебник в 4 т. Т. 1. Общая часть / Отв. ред. Е.А. Суханов. М., 2005. С. 590.
6. Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и сущностная обусловленность // Государство и право. 2013. № 7.
7. Кархалев Д.Н. Охранительное гражданское правоотношение М., 2009. С. 258, 261.
8. Красюков А.В. Неосновательное обогащение в механизме косвенного налогообложения // Финансовое право. 2013. № 6. С. 30-33.
9. Кустов Д.А. Взыскание с третьих лиц вреда, причиненного вследствие неуплаты налога организацией: практика КС РФ // Налоговед. 2017. № 1. С. 35-47.
10. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1.
11. Орлов М.Ю., Соловьев В.А. Вправе ли налоговые органы предъявлять к физическим лицам иски о возмещении вреда // Налоговед. 2016. № 12. С. 27-35.
12. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения. М., 2014.
13. Сасов К.А. О неконституционности взыскания с физических лиц недоимок организаций // Налоговед. 2016. № 6. С. 73-82.
14. Смолицкая Е.Ю. Гражданско-правовые институты, понятия и термины в налоговом праве. Автореф. канд. дисс. Воронеж, 2015.
15. Челышев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей. М., 2014.
16. Чуряев А.В. Реализация прокурором права на взыскание налоговых платежей: оценка конституционности // Налоговед. 2015. № 9.
17. Чуряев А.В. Гражданско-правовая ответственность за неуплату налогов — невероятно, но факт! // Налоговед. 2015. № 12. С. 11-26.
18. Чуряев А.В. О практике трансформации налоговых отношений в гражданско-правовые // Налоговед. 2016. № 9. С. 27-37.
19. Хайек Ф. Дорога к рабству // Новый мир. 1999. № 7. С. 209-215.

<sup>16</sup> Андреев Ю.Н. Участие государства в гражданско-правовых отношениях. Воронеж, 2005. С. 17.

## Tax and Civil Law: Alternatives, Alignment, Transformation

**Sentsova (Karaseva) M.V.,**

Doctor of Law, Professor,  
Voronezh State University  
E-mail: smv@law.vsu.ru

**Abstract.** *The article examines actual practical manifestations of the relationship between tax and civil law, and also analyzes the possibilities of establishing in the Tax Code of the RF a civil liability for causing harm.*

**Keywords:** *tax and civil law, guarantees of protection of taxpayers' rights, tax and legal equalization and transformation, alternative between tax and civil law.*

### References

1. Andreev Yu.N. Otvetstvennost gosudarstva za prichinenie vreda. SPb., 2013. S. 102.
2. Andreev Yu.N. Uchastie gosudarstva v grazhdansko-pravovykh otnosheniyakh. Voronezh, 2005. S. 17.
3. Volkova N.N. Retseptsiya grazhdansko-pravovykh norm v nalogovom zakonodatelstve // Finansovoe pravo. 2008. № 10.
4. Grazhdanskoe pravo / Pod red. Yu.K. Tolstogo, A.P. Sergeeva. SPb., 1996. S. 431.
5. Grazhdanskoe pravo. Uchebnik v 4 t. T. 1. Obschaya chast / Otv. red. E.A. Sukhanov. M., 2005. S. 590.
6. Karaseva M.V. Grazhdansko-pravovaya determinatsiya nalogovogo prava: ponyatie i suschnostnaya obuslovlennost // Gosudarstvo i pravo. 2013. № 7.
7. Karkhalev D.N. Okhranitelnoe grazhdanskoe pravootnoshenie M., 2009. S. 258, 261.
8. Krasnyukov A.V. Neosnovatelnoe obogaschenie v mekhanizme kosvennogo nalogooblozheniya // Finansovoe pravo. 2013. № 6. S. 30-33.
9. Kustov D.A. Vzyskanie s tretikh lits vreda, prichinnogo vsledstvie neuplaty naloga organizatsiej: praktika KS RF // Nalogoved. 2017. № 1. S. 35-47.
10. Ovsyannikov S.V. Formy i predely vzaimodejstviya grazhdanskogo i nalogovogo prava // Vestnik VAS RF. 2009. № 1.
11. Orlov M.Yu., Solovov V.A. Vprave li nalogovye organy predyavlyat k fizicheskim litsam iski o vozmeschenii vreda // Nalogoved. 2016. № 12. S. 27-35.
12. Ryabov A.A. Vliyanie grazhdanskogo prava na nalogovye otnosheniya. M., 2014.
13. Sasov K.A. O nekonstitutsionnosti vzyskaniya s fizicheskikh lits nedoimok organizatsij // Nalogoved. 2016. № 6. S. 73-82.
14. Smolitskaya E.Yu. Grazhdansko-pravovye instituty, ponyatiya i terminy v nalogovom prave. Avtoref. kand. diss. Voronezh, 2015.
15. Chelyshev M.Yu. Vzaimodejstvie grazhdanskogo i nalogovogo prava v regulirovanii otnoshenij s uchastiem predprinimatelej. M., 2014.
16. Churyaev A.V. Realizatsiya prokurorom prava na vzyskanie nalogovykh platezhej: otsenka konstitutsionnosti // Nalogoved. 2015. № 9.
17. Churyaev A.V. Grazhdansko-pravovaya otvetstvennost za neuplatu nalogov — neveroyatno, no fakt! // Nalogoved. 2015. № 12. S. 11-26.
18. Churyaev A.V. O praktike transformatsii nalogovykh otnoshenij v grazhdansko-pravovye // Nalogoved. 2016. № 9. S. 27-37.
19. Khajek F. Doroga k rabstvu // Novyj mir. 1999. № 7. S. 209-215.