

УДК 342.9

Папоян Анна Ашотовна

студентка 4 курса юридического факультета,
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина
papoian1996@mail.ru

Салова Ксения Олеговна

студентка 4 курса юридического факультета,
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина
raoux@mail.ru

Чернов Юрий Иванович

кандидат юридических наук,
доцент кафедры административного и финансового права,
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина
admfinkubsau@yandex.ru

Anna A. Papoian

4th student of law faculty,
Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin
papoian1996@mail.ru

Xenia O. Salova

4th student of law faculty,
Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin
raoux@mail.ru

Yurii I. Chernov

Candidate of law, Associate Professor, Assistant Professor
of the Chair of Administrative and Financial Law
of the Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin
admfinkubsau@yandex.ru

Административно-правовые и гражданско-правовые векторы развития налогового права

Administrative and civil law vectors of tax law development

Аннотация. В данной статье рассматриваются и анализируются административно-правовые и гражданско-правовые векторы развития российского налогового права. Показан административно-правовой базис налогового права. Отмечается усиление диспозитивных начал налогово-правового регулирования, проникновение гражданско-правовых конструкций в налоговый закон, а также сходство и различие однородных налогово-правовых и гражданско-правовых институтов

Ключевые слова: административное право, гражданское право, налоговое право, поручительство, банковская гарантия, способы обеспечения обязательств

Abstract: *This article examines and analyzes the administrative and civil law vectors of Russian tax law's development. The administrative basis of tax law is highlighted. There is a strengthening of tax and legal regulation's discretionary principles, insertion of civil law structures into tax law, as well as similarity and difference between similar tax law and civil law institutions.*

Keywords: *administrative law, civil law, tax law, surety, bank guarantee, ways of securing obligations.*

Современное налоговое право в нашем государстве, возникнув с первыми законами СССР и законами Российской Федерации, посвященными налогообложению, несмотря на наличие самого объемного специального кодифицированного федерального закона, является одной из самых молодых и развивающихся отраслей отечественного права.

Диффузия административно-правовых и гражданско-правовых конструкций в налоговом праве, пересечение гражданско-правовых и административно-правовых векторов развития налогового законодательства, несомненно, представляют собой один из весьма перспективных объектов сравнительно-правовых исследований теории юриспруденции.

Изначально, с момента принятия в 1991 году первого российского комплексного закона по вопросам налоговой деятельности государства [1], в данной общероссийской инкорпорации использовались исключительно публично-правовые конструкции.

В то же время, в части первой Налогового кодекса РФ (НК РФ) закреплены целые пласты юридических конструкций явно цивилистического генезиса, направленные на регулирование имущественных отношений в налоговой сфере. С каждым последующим годом и по настоящее время количество налоговых правовых норм и институтов, имеющих гражданско-правовые истоки, в НК РФ последовательно растет.

В настоящее время очевидна тенденция массированного проникновения базовых гражданско-правовых понятий, институтов и норм в налоговое законодательство. В ряде случаев именно отечественные гражданско-правовые юридические конструкции выступают эталоном при разработке отдельных институтов и норм налогового законодательства России. Подмечено, что применению институтов налогового права предшествует применение институтов гражданского права [2].

Между тем, административно-правовой фундамент налогового законодательства заключается в следующем: во-первых, в императивном методе властного предписания, во-вторых, в том, что налоговая деятельность государства и муниципальных образований (предмет налогового права) фактически обособился из предмета финансового права, который в свое время обособился из предмета административного права. Следствием тесной публично-правовой общности налогового и административного права выступает, в частности продолжительная и интенсивная дискуссия о юридической природе так называемых налоговых санкций, предусмотренных НК РФ: являются ли они воплоще-

нием нового вида юридической ответственности (финансовой или налоговой) либо фактически являются мерами административного принуждения, закрепленными в налоговом законодательстве.

Для части первой НК РФ характерно наличие блоков налогово-правовых норм, с ярко выраженной административно-деликтной направленностью, регулирующих так называемую налогово-правовую ответственность за совершение таких правонарушений:

- нарушение порядка постановки и уклонения от постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение правил предоставления и не предоставления налоговой декларации;
- предоставление в налоговый орган недостоверной информации;
- неуплату и неполную уплату налогов и др.

Часть вторая НК РФ также являет собой пример интенсивного насыщения источника публичного права понятиями, терминами гражданско-правового характера (недвижимое имущество, ценные бумаги, индивидуальные предприниматели, деньги, страхование и т.д.).

При этом, в налоговых правоотношениях возникла конкуренция применения понятий «юридическое лицо» и «организации».

В соответствии со статьей 48 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ): «Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде». Из этого следует, что юридическое лицо обладает следующими признаками:

- организационным строением;
- наличием обособленного имущества и способностью отвечать им по своим обязательствам;
- возможностью приобретать или осуществлять имущественные и неимущественные права, а также нести обязанности;
- правом выступать ответчиком и истцом в суде.

В соответствии со статьей 11 НК РФ: «Организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, международные компании (далее - российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.» Из данного определения следует: организация - это то же юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством РФ или юридические лица, учрежденные иностранными государствами (их структурные подразделения либо объединения юридических лиц).

В качестве примера организации как объединения юридических лиц выступает такой специальный субъект налогового права, как консолидированная группа налогоплательщиков, целевое назначение которой – оптимизация платежей по налогу на прибыль [3].

Понятие «индивидуальный предприниматель» берет свое начало в гражданском законе. В соответствии со статьей 23 ГК РФ, под индивидуальным предпринимателем понимается гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и зарегистрированный в таком качестве.

В соответствии со статьей 11 НК РФ, индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Очевидно заимствование налоговым законодательством гражданско-правовой конструкции статуса физического лица, целенаправленно осуществляющего предпринимательскую деятельность и подлежащего государственной регистрации.

На современном этапе налоговое право активно насыщается нормами и юридическими конструкциями гражданско-правового генезиса, и в этой связи закономерен вопрос: не являемся ли мы свидетелями эволюции российского налогового права от отрасли публичного права к комплексной отрасли права?

Ответ может показаться положительным, потому что при равноправии или даже господстве гражданского правового вектора в отечественном налоговом праве у налогоплательщиков появится больше вариантов диспозитивного поведения в сфере конкурентной рыночной экономики. Однако сама природа налогового права предполагает его публично-правовой характер, для нормального функционирования налоговой системы, эффективного применения как налогово-правового стимулирования, так и фискальных платежей, необходимо применять метод императивного предписания. Недостаточно продуманное гражданско-правовое «новаторство» в налоговом законе снижает эффективность правоприменения.

Так, в ГК РФ статья 361 регламентирует основания возникновения поручительства. Согласно данной норме, поручительство представляет собой обязательство поручителя перед кредиторами другого лица за исполнение последним своих обязательств полностью либо в какой-либо части. Поручительство возникает либо в договорном порядке, когда лица заключают подобный договор в рамках исполнения денежных или не денежных обязательств, которые могут возникнуть в будущем либо на основании закона при наступлении определенных обстоятельств. В качестве поручителей могут выступать как физические, так и юридические лица. При неисполнении налогоплательщиком своего обязательства по уплате налогов, налогоплательщик и поручитель несут солидарную ответственность.

Одновременно согласно ст.ст. 73 – 74-1 Налогового кодекса РФ поручительство формально юридически может применяться в качестве меры обеспечения исполнения налоговой обязанности в случаях предоставления отсрочки

либо рассрочки налогового платежа наряду с банковской гарантией или залогом. Однако нормы о поручительстве в налоговом законе изначально, с момента их принятия, характеризуются крайне низким коэффициентом полезного действия в сфере реализации фискальной политики государства, т.к.:

1) несмотря на то, что поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность, процедура привлечения поручителя к уплате налогов, обеспеченных его поручительством, может затянуться при наличии возражений должника и поручителя. Так, согласно ч. 2 ст. 364 ГК РФ поручитель вправе не исполнять свое обязательство, пока кредитор имеет возможность получить удовлетворение своего требования путем его зачета против требования должника;

2) порой достаточно затруднительно устанавливать платежеспособность самих поручителей. Неизвестно какой будет платежеспособность поручителей на момент наступления обязанности уплатить за должника.

Институт поручительства в налоговом праве – пример нецелесообразного перенесения законодателем цивилистических правовых конструкций в налоговый закон. В то же время, банковская гарантия и залог могут вполне эффективно применяться в качестве мер обеспечения исполнения налоговой обязанности.

Однако укажем, что применительно к банковской гарантии, как способу обеспечения исполнения налоговой обязанности, налоговый закон до сих пор не приведен в соответствие с действующей редакцией ГК РФ, т.к. в соответствии с ФЗ банковская гарантия преобразована в т.н. независимую гарантию (6 гл. 23 ГК РФ). В этой связи в ближайшее время необходимо внести соответствующие изменения в налоговый закон России.

Примером эффективного и необходимого взаимодействия административно-правового и гражданско-правового векторов развития российского налогового права служит регламентация в налоговом законе такой разновидности предусмотренных ст.ст. 874 – 876 ГК РФ расчетов по инкассо как поручение налогового органа. В этой связи ст. 46 НК РФ, регулирующая порядок применения поручений налоговых органов, оправданно насыщена такой специальной гражданско-правовой терминологией как: электронные денежные средства, счета инвестиционного товарищества, управляющий товарищ инвестиционного товарищества, переводы электронных денежных средств, рублевые расчетные (текущие) счета, валютные счета, счета в драгоценных металлах и др. При этом очередность бесспорного списания средств налогоплательщиков, применяемая в административном порядке, урегулирована ГК РФ (ст. 855).

Диалектика поступательного совершенствования налогового закона предполагает, что и он, в свою очередь, должен формировать определенный вектор развития гражданского законодательства. Представляется, в частности, что параграф второй главы 9 ГК РФ следует дополнить специальной статьей, посвященной недействительности сделок, совершенных в целях уклонения от исполнения налоговой обязанности.

Литература:

1. Закон РФ от 27.12.1991 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Российская газета. N 56. 10.03.1992.

2. Крутова Я.А., Очаковский В.А., Самсоненко Ю.А. К вопросу о соотношении институтов гражданского и налогового права // Общество и право. 2018. № 3 (65). С. 151.

3. Катрич А.А., Чернов Ю.И. Консолидированная группа налогоплательщиков как субъект налогово-правовых отношений // Научное обеспечение агропромышленного комплекса: Сборник статей по материалам X Всероссийской конференции молодых ученых, посвященной 120-летию И. С. Косенко. Отв. за вып. А. Г. Коцаев. 2017. С. 784.

Literature:

1. The law of the Russian Federation of 27.12.1991 N 2118-1 "On the basics of the tax system in the Russian Federation" // Rossiyskaya Gazeta, N 56, 03.10.1992

2. Krutova Ya.A., Ochakovsky V.A., Samsonenko Yu.A. To the issue of civil and tax law institutions // Society and Law. 2018. No. 3 (65). Pp. 151.

3. Katrich A.A., Chernov Yu.I. Consolidated group of taxpayers as a subject of tax and legal relations // Scientific support of the agro-industrial complex: Collection of articles based on the materials of the 10th All-Russian Conference of Young Scientists dedicated to the 120th anniversary of I. S. Kosenko. Ed. for issue A. G. Koshchaev. 2017. p. 784.