

На правах рукописи

**Смолицкая Елена Евгеньевна**

**ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫЕ ИНСТИТУТЫ, ПОНЯТИЯ И ТЕРМИНЫ  
В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;  
бюджетное право

**Автореферат**  
диссертации на соискание учёной степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2016

Работа выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»

**Научный руководитель:** **Сенцова Марина Валентиновна**  
доктор юридических наук, профессор,  
Заслуженный работник высшей школы  
России

**Официальные оппоненты:** **Крохина Юлия Александровна** –  
доктор юридических наук, профессор,  
заведующая кафедрой правовых дисциплин  
Высшей школы государственного аудита,  
факультета ФГБОУ ВО «Московский  
государственный университет имени  
М. В. Ломоносова»

**Мачехин Виктор Александрович** –  
кандидат юридических наук,  
старший юрист филиала компании  
«Линклейтерз СНГ»

**Ведущая организация:** **ФГБОУ ВПО «Омский государственный  
университет им. Ф. М. Достоевского»**

Защита состоится 26 апреля 2016 г. в 16 часов 00 минут на заседании диссертационного совета Д 170.003.03 на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, улица Новочеремушкинская, дом 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу <http://www.rgup.ru>.

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 г.

Ученый секретарь диссертационного совета

Е. В. Мигачева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность диссертационного исследования.** Задача развития отечественной промышленности и внутреннего рынка, стоящая сегодня перед Россией, требует создания благоприятных условий для предпринимательства, в частности, достижения предсказуемости и правовой определённости регулирования имущественных отношений. Особенно это касается гражданского и налогового права, напрямую регулирующих деятельность предпринимателей.

Традиционно каждая отрасль права имеет свой терминологический аппарат, свои институты. Однако в налоговом праве используются институты, понятия и термины из гражданского права, что требует научного объяснения и исследования.

Использование в налоговом праве терминологии и правовых конструкций гражданского права порождает множество правовых проблем, в частности: несовершенство и отсутствие единообразия юридической техники налогового закона; сложность толкования налоговых норм, содержащих гражданско-правовые термины; трудности в согласовании правовых режимов и конфликты правопонимания при использовании гражданско-правовых институтов в налоговой сфере, возникающие по той причине, что гражданское право является частным, а налоговое право – публичным.

Решить эти проблемы призван п. 1 ст. 11 НК РФ, который гласит: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Однако практика показывает, что данная правовая норма не решает вышеперечисленных проблем, а вызывает новые, т.к. допускает изменение значения терминов, что позволяет сторонам налоговых споров манипулировать этими значениями и делает судебную практику непредсказуемой.

Крупной правовой проблемой является отсутствие чётких правил использования гражданско-правовых институтов в налоговом праве: не определены пределы их использования, не решены вопросы о том, допустимо ли видоизменение этих институтов в налоговом праве, и если допустимо – то каким образом оно может осуществляться. Требуется разрешения дискуссия о межотраслевой адаптации частноправовых конструкций.

Кроме того, в налоговом законодательстве обнаруживаются пробелы в регулировании имущественных отношений. Например, не урегулирован порядок изъятия в бюджет ошибочно возвращённого налога. Отсутствие соответствующих налоговых норм и запрет на применение гражданского законодательства без специального указания закона (ч. 3 ст. 2 ГК РФ) препятствуют вынесению законных и обоснованных решений по таким делам.

Необходимо разработать такие научные подходы, которые будут опираться на объективные закономерности связи налогового и гражданского права. Разработка научно обоснованных принципов заимствования налоговым правом правовых конструкций из иных отраслей имеет стратегическое значение для развития сравнительно молодого налогового права.

Таким образом, комплексное исследование использования налоговым правом гражданско-правовых понятий, терминов и институтов имеет большое теоретическое и практическое значение.

**Степень научной разработанности темы.** Теоретическим вопросам соотношения налогового и гражданского права посвящены диссертационные исследования по гражданскому праву (В. Г. Гуца, И. И. Карабанов, М. Ю. Чельшев), по финансовому праву (Н. Н. Волкова, Э. М. Цыганков), по теории права (И. В. Сеница), а также труды таких учёных, как Г.Н. Богдановская, А.В. Брызгалин, В.В. Витрянский, С.А. Герасименко, М.В. Карасёва, А.В. Красюков, А.Н. Костюков, С.В. Овсянников, А.А. Рябов, О.Н. Садиков и др. Практических проблем взаимосвязи налогового и гражданского права в своих трудах касались Т. А. Гусева, В. М. Зарипов, Э. Н. Нагорная, С. Г. Пепеляев и другие авторы.

Отдельным аспектам связи налогового и гражданского права посвящён целый ряд финансово-правовых исследований. В частности, вопросы объекта налогообложения рассматривали О.О. Журавлёва, А.В. Чуркин и др., проблемы пени – В.А. Соловьёв, В.В. Стрельников и др., проблемы зачёта и возврата налогов – М.В. Горбачёва, С.Н. Эльдаров и др., способы обеспечения уплаты налогов – Е.А. Имыкшёнова, Е.У. Латыпова, А.С. Нажесткин и т. д.

Однако методология разрешения проблем использования налоговым правом гражданско-правовых институтов, понятий и терминов до конца не разработана. Юридино-технические способы использования налоговым правом гражданско-правовых конструкций не исследовались; в науке финансового права не выработаны единые логически оформленные подходы к использованию правовых конструкций иной отраслевой принадлежности.

**Объектом** диссертационного исследования являются правоотношения, возникающие в ходе использования гражданско-правовых понятий, терминов и институтов в налоговом праве.

**Предметом** исследования являются положения налогового и гражданского законодательства, материалы правоприменительной и судебной практики, а также отечественные и зарубежные доктринальные источники, касающиеся объекта исследования.

**Целью** настоящей диссертации является получение научного знания о закономерностях использования гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом праве и разработка научно обоснованных подходов и правил такого использования гражданско-правовых конструкций.

Достижение поставленной цели предполагает решение **следующих задач:**

- выявить объективные закономерности связи гражданского и налогового права, берущие своё начало в рамках экономических отношений;
- разработать целостную концепцию связи налогового и гражданского права;

- разграничить категории «институты», «понятия» и «термины» применительно к теме исследования;
- провести критический анализ ст. 11 НК РФ и разработать её рекомендуемую формулировку;
- исследовать и описать способы использования гражданско-правовых понятий и терминов в налоговом правотворчестве;
- разрешить дискуссию о допустимости изменения значения заимствованных терминов на основе общенаучной методологии;
- исследовать и описать юридико-технические способы использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве;
- определить понятие межотраслевой адаптации частноправовых конструкций и разрешить дискуссию о её допустимости;
- провести анализ использования гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом правоприменении.

**Методологическую основу исследования** составили общенаучные методы (индукция и дедукция, анализ и синтез, обобщение, абстрагирование) и частнонаучные методы (историко-правовой, формально-юридический, сравнительно-правовой и метод анализа документов). Проблемы терминологии, кроме того, исследовались с использованием семиотического метода, основывающегося на подходе к термину как к языковому знаку.

**Теоретической основой диссертационного исследования** служат труды учёных в следующих областях знания:

- общей теории права (С.С. Алексеев, Т.В. Кашанина, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, Л.А. Морозова, В.Д. Перевалов, А.С. Пиголкин, А.Ф. Черданцев);
- финансового права (К.С. Бельский, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, И.В. Глазунова, О.Н. Горбунова, А.В. Дёмин, М.В. Карасёва, А.Н. Костюков, Ю.А. Крохина, В. А. Мачехин, Г.В. Петрова, Е.А. Ровинский, И.В. Рукавишникова, И.Т. Тарасов, Р.О. Халфина, Н.И. Химичева,

А.И. Худяков, И.А. Цинделиани, С.Д. Цыпкин, J. Bundgaard, D. Bruneau, David G. Duff и др.);

- гражданского права (С.Н. Братусь, А.Л. Маковский, И.А. Покровский, О.Н. Садиков, А.П. Сергеев, Е.А. Суханов, Ю.К. Толстой, Г.Ф. Шершеневич и др.);

- экономической науки (А.Г. Грязнова, В.А. Ефимов, И.Т. Корогодин, Б.М. Сабанти, Е.В. Маркина, Н.В. Миляков, В.П. Шкредов и др.).

Автором также использовались положения учения о понятиях и терминах, различные аспекты которого были разработаны в рамках логики, философии и семиотики такими учёными, как Е.К. Войшвилло, В.М. Лейчик, Ю.М. Лотман, О.А. Михайлова, Н.О. Осипова, В.В. Петров, А.А. Реформатский. Были использованы труды авторов, специально исследовавших язык закона и юридическую терминологию: Н.А. Власенко, Т.В. Губаевой, Н.Н. Ивакиной, Н.Ф. Ковкель, Н.В. Сандаловой, В.М. Савицкого, Е.Н. Свиридовой, С.П. Хижняка.

**Эмпирической основой исследования** стали результаты изучения Конституции России, Гражданского и Налогового кодексов России и иных нормативных правовых актов по теме исследования за период с 1992 г. по 2015 г., актов Конституционного Суда России (21), Верховного Суда России и Высшего Арбитражного Суда России (37), арбитражных окружных судов (32), арбитражных апелляционных судов (3), судов общей юрисдикции (2), писем Министерства финансов и Федеральной налоговой службы Российской Федерации (15) за период с 1996 по 2015 г.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в том, что в работе предложена концепция связи налогового и гражданского права, выявлены закономерности этой связи, на основе которых разработана методология разрешения правовых проблем в исследуемой сфере. Впервые проведено научное разграничение институтов, понятий и терминов, заимствуемых налоговым правом из гражданского права; исследованы и описаны юридико-технические способы использования гражданско-правовых

институтов в налоговом правотворчестве, сформулированы принципы их использования. В работе аргументировано мнение автора по ряду дискуссионных вопросов, в частности: о том, что термины в системе «гражданское право – налоговое право» должны быть однозначными; о необходимости адаптации частноправовых конструкций в публично-правовом режиме; дано также определение такой адаптации.

**На защиту выносятся следующие основные положения и выводы, обладающие научной новизной или содержащие в себе элементы новизны для финансово-правовой науки:**

1. Разработана концепция связи гражданского и налогового права, согласно которой между гражданским и налоговым правом объективно существует внутренняя (сущностная) и внешняя связь.

Выделены два аспекта **внутренней (сущностной) связи** налогового и гражданского права: *динамический* (преемственность экономических отношений на стадии образования объекта налогообложения и на стадии перераспределения) и *статический* (единый имущественно-стоимостной характер гражданско-правовых и налоговых отношений), которые, соответственно, порождают преемственность правового регулирования и сходство юридико-технических решений гражданского и налогового права.

Выявлены формы проявления **внутренней (сущностной) связи** гражданского и налогового права:

- прямое влияние гражданского права на налоговое;
- обратное воздействие налогового права на гражданско-правовые отношения.

Выявлено, что **внешняя связь** налогового и гражданского права выражается в их взаимодействии, дополнении друг друга в процессе правового регулирования.

Выявлен интегративный характер терминологической связи налогового и гражданского права, заключающийся в том, что она объединяет и опосредует



все формы связи указанных правовых образований, поскольку выступает языковым явлением.

2. Обосновано, что в процессе налогового правотворчества *понятия* как мыслительные модели правовых явлений используются при концептуальной разработке правовых норм, а *термины* как их языковые знаки включаются в правовой текст; эти процессы должны происходить синхронно. Доказано, что только однозначные термины могут выступать точными идентификаторами правовых явлений, поэтому необходимо стремиться к однозначности терминов.

В целях обеспечения правовой определённости предлагается внести изменения в ст. 11 НК РФ, направленные на то, чтобы: а) адекватно отразить в законодательстве соотношение понятий и терминов, б) не допускать смешения в законодательстве категорий «понятия» и «правовые институты», поскольку это явления разного порядка, в) исключить легальное допущение многозначности юридических терминов.

3. Предлагаются следующие методы достижения однозначности терминов в системе «гражданское право – налоговое право»:

1) унификация терминов – приведение понятий и терминов в налоговом праве к полному тождеству с таковыми в гражданском праве;

2) разработка новых налогово-правовых терминов для понятий, которые претерпели изменения в налоговом праве;

3) дополнение языковых формулировок терминов указанием на налоговую сферу их употребления;

4) согласование объёма и содержания взаимосвязанных понятий.

Выбор соответствующего метода рекомендуется производить с учётом вида связи гражданского и налогового права, поскольку:

- понятия, опосредующие динамическую связь гражданского и налогового права, должны иметь одинаковый смысл в обоих правовых образованиях, чтобы обеспечивать преемственность правового регулирования (соответствующие термины подлежат унификации);

- понятия, опосредующие статическую связь налогового и гражданского права, могут соответствовать сходным, но не совпадающим правовым механизмам, которые в гражданском и в налоговом праве обладают отличительными признаками (в этом случае предлагается применять оставшиеся три метода из вышеперечисленных).

4. Выявлено использование в налоговом праве *расширенных понятий*, т.е. понятий, являющихся более широкими по отношению к гражданско-правовым и включающих их в свой объём. Это позволяет налоговому праву охватить больше правовых и экономических явлений, соблюдая принцип экономии правового материала. Сформулированы условия применения расширенных понятий: 1) отсутствие специальных правил налогообложения гражданско-правовых явлений, включённых в их объём; 2) логическая согласованность расширенного понятия с системой смежных понятий.

5. Установлено, что имущественные налоговые и гражданско-правовые отношения развиваются по имущественным алгоритмам. Под *имущественными алгоритмами* предлагается понимать определённую последовательность действий, которые могут производиться с экономическими благами (передача, зачёт, возврат, взимание процентов и т.п.). Гражданско-правовые институты для налогового законодателя служат образцами правового оформления имущественных алгоритмов.

Выделены формы использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве: 1) заимствование; 2) использование в качестве моделей для разработки собственных налогово-правовых конструкций.

Выделены методы заимствования гражданско-правовых институтов в налоговое право: а) трансформация по форме; б) трансформация по содержанию; в) отсылка к гражданскому законодательству.

По степени полноты выделены виды заимствования: полное и частичное.

6. Сформулированы принципы использования гражданско-правовых институтов в налоговом праве:

- гражданско-правовые институты могут использоваться в налоговом праве только на основании специального указания закона либо судебного решения, которому придаётся общеобязательная сила;

- гражданско-правовые институты в налоговом праве должны служить целям защиты имущественных прав как частных, так и публичных субъектов налогового права;

- гражданско-правовые институты могут применяться в налоговом праве только тогда, когда порядок защиты имущественных прав специально не регулируется налоговым законодательством;

- гражданско-правовые институты могут применяться в налоговом праве постольку, поскольку они не противоречат целям и принципам налогово-правового регулирования, в противном случае они должны быть адаптированы к публично-правовому режиму.

7. Под *адаптацией частноправовых конструкций в публично-правовом режиме* предлагается понимать качественное изменение конструкций частного права в процессе приспособления к особенностям публично-правового режима, с тем, чтобы они могли служить целям повышенной защиты публичного интереса и обеспечения юридической централизации отношений субъектов публично-правовых отношений.

8. Выделены стадии налогового правоприменения, на которых гражданско-правовые понятия и соответствующие термины используются наиболее часто, выявлена их роль на каждой из стадий:

1) стадия юридической квалификации дела:

подбор правового понятия, соответствующего фактической ситуации по всем существенным признакам, напрямую влияет на квалификацию дела;

2) стадия проверки и толкования нормы права:

- при толковании налоговой нормы, содержащей гражданско-правовые понятия, смысл последних в обязательном порядке подлежит уяснению и влияет на результаты толкования нормы в целом;

- при целевом толковании налоговой нормы могут использоваться гражданско-правовые понятия, не содержащиеся в налоговом законодательстве, для лучшего уяснения смысла налоговой нормы;

3) стадия решения дела:

гражданско-правовые понятия используются в составе применяемых норм или судебных доктрин.

9. Сделан вывод о том, что восполнять пробелы налогово-правового регулирования имущественных отношений с помощью аналогии гражданского закона нецелесообразно, во-первых, по причине запрета ч. 3 ст. 2 ГК РФ, а во-вторых, это будет препятствовать реализации принципов налогового права и нивелировать особенности публично-правового режима.

Указанные пробелы предлагается напрямую устранять путём законотворчества. В частности, отношения, возникающие в результате ошибочного возврата налоговым органом из бюджета налога, предлагается урегулировать налоговым законодательством путём заимствования в него гражданско-правовых институтов:

- неосновательного обогащения (при ошибочном возврате налога в отсутствие неправомерных действий частных субъектов налогового права);
- возмещения убытков (для случаев, когда излишний возврат был произведён налоговым органом по вине частных субъектов налогового права).

**Теоретическая значимость исследования** состоит в разработке концепции связи налогового и гражданского права; принципов использования гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом праве; методов достижения однозначности терминов в гражданском и налоговом праве. Результаты исследования развивают и дополняют положения теории имущественных отношений в финансовом, в частности, налоговом праве, а также учение о межотраслевых связях налогового и гражданского права.

**Практическая значимость исследования.** Сформулированные в работе положения могут использоваться в ходе совершенствования налогового законодательства, правоприменительной деятельности, дальнейшей научной

разработки исследуемой темы, в учебном процессе при преподавании курсов «Финансовое право» и «Налоговое право», а также при разработке информационных правовых систем для создания гиперссылок во взаимосвязанных правовых документах.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Теоретические положения и выводы, сформулированные в диссертационном исследовании, были рассмотрены и одобрены на заседаниях кафедры финансового права юридического факультета Воронежского государственного университета.

Положения и выводы, сделанные в работе, обсуждались на научных конференциях в Воронежском государственном университете (секция финансового права) среди преподавателей, аспирантов и соискателей (апрель 2012–2015); в ходе Международной научно-практической конференции «Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений», Воронеж (30.03.2012 – 31.03.2012), Международной научно-практической конференции «Конституция Российской Федерации и её влияние на практику государственного строительства и развитие правовой системы страны» (секция финансового права), Воронеж (17.10.2013 – 18.10.2013), Научно-практической конференции «Адвокатура в условиях реформирования законодательства», Воронеж (14.11.2013 – 15.11.2013) и др. Результаты диссертационной работы были опубликованы в рецензируемых научных журналах, а также в сборниках научных трудов в различных городах России (Воронеж, Екатеринбург, Ижевск, Казань, Москва, Пермь, Саратов, Челябинск).

Результаты исследования используются в практической деятельности Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 8 по Воронежской области, в частности, потенциальная успешность налоговых споров оценивается с учётом результатов обобщения автором судебной практики; используются выделенные автором критерии должной осмотрительности налогоплательщика при выборе контрагента и т.д.

Автором обоснованы положения о внесении изменений и дополнений в нормы Налогового кодекса Российской Федерации и направлено обращение в

Воронежскую областную Думу с предложением о внесении соответствующего законопроекта в порядке законодательной инициативы Воронежской областной Думы в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации. Согласно акту внедрения результатов исследования в законодательный процесс, предложения автора в рабочем порядке рассматриваются в Воронежской областной Думе.

Основные положения работы используются автором в процессе преподавания дисциплины «Финансовое право» в Воронежском юридическом техникуме. Материалы диссертационного исследования использовались при разработке специального курса «Термины и институты гражданского законодательства в налоговом праве», включённого в Магистерскую программу «Налогообложение и гражданское законодательство» на кафедре финансового права Воронежского государственного университета.

**Соответствие диссертации отрасли наук и специальности.** Тема и содержание диссертации соответствуют юридической отрасли наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

**Структура исследования** обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих в себя шесть параграфов, заключения, списка литературы и четырёх приложений к работе.

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **Введении** обоснована актуальность выбранной темы, охарактеризована степень ее научной разработанности, сформулированы объект, предмет, цель и задачи исследования, определены его теоретическая, эмпирическая и методологическая основы, раскрыта научная новизна и приведены положения, выносимые на защиту, обоснована теоретическая и практическая значимость результатов исследования, приведены сведения об их апробации и структуре работы.

Первая глава **«Сущностная обусловленность и проявления связи налогового и гражданского права»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Сущностная обусловленность связи налогового и гражданского права»** характеризуется связь гражданского и налогового права в философском и историческом аспектах; исследуются имущественные отношения как основа этой связи.

На основе положений трудов учёных-философов раскрывается философская категория связи. Выявлено, что связь бывает внутренней (сущностной) и внешней (соединение явлений).

На основе анализа работ дореволюционных, советских и современных учёных сделан вывод, что связь гражданского и налогового права всегда усматривалась именно в сфере имущественных отношений.

Имущественные отношения охарактеризованы как экономические по содержанию. Обосновано, что имущественное правоотношение в силу его унифицированного объекта (экономического блага) в любой сфере развивается по единым имущественным алгоритмам. Под имущественными алгоритмами предлагается понимать определённую последовательность действий, которые могут производиться с экономическими благами (передача, зачёт, возврат, взимание процентов и т.п.).

Связь гражданского и налогового права предлагается рассматривать в динамическом и статическом аспектах.

Существование динамического аспекта указанной связи обосновано переходом имущества частных лиц к государству в виде налогов. Такая связь выявлена при движении стоимости со стадии обмена (в некоторых случаях – и с других стадий воспроизводственного процесса, если соответствующие отношения регулируются гражданским правом) на стадию перераспределения, где взимаются налоги. Анализ конструкций различных налогов показал, что динамическую связь гражданского и налогового права обеспечивают механизмы налогов с оборота, с дохода, имущественных налогов и специальных налоговых режимов.

Существование статического аспекта связи гражданского и налогового права обосновано сходством их предметов правового регулирования.

Аргументировано мнение автора об отсутствии необходимости объединения всех имущественных отношений в одной отрасли права, поскольку имущественные отношения на различных стадиях воспроизводства имеют свои экономические особенности, требующие регулирования различными методами.

Во втором параграфе **«Связь налогового и гражданского права: практические и доктринальные формы проявления»** рассматриваются конкретные проявления связи указанных правовых образований.

Рассмотрены существующие подходы к пониманию взаимоотношений налогового права с другими отраслями: теория зависимости, теория автономии налогового права и комплексный подход, сочетающий обе теории. Этот подход как наиболее объективный был избран автором для проведения исследования.

Исследованы проявления связи налогового и гражданского права в правовом регулировании объекта налогообложения и налоговой правосубъектности. Сделан вывод о *влиянии* гражданского права на налоговое и о существовании преемственности гражданско-правового и налогово-правового регулирования, заключающейся в том, что юридические факты гражданского права (сделка, переход права собственности, регистрация организации в качестве юридического лица и т.п.) изменяют не только гражданские, но и налоговые правоотношения.

Обоснована уникальность такого проявления связи, как использование налоговым правом гражданско-правовых понятий и терминов. Поскольку все проявления связи налогового и гражданского права выражены в языке, общность терминологии как языковое явление объединяет и опосредует все проявления указанной связи, носит интегративный, проникающий характер.

Выявлены такие проявления связи, как включение в налоговое законодательство гражданско-правовых институтов (залог, поручительство, банковская гарантия), а также правовых конструкций, сходных с гражданско-



правовыми, но самостоятельно регулируемых налоговым правом (зачёт и возврат налогов).

Приводятся примеры *взаимодействия* налогового и гражданского права, дополнения ими друг друга в процессе правового регулирования: 1) ст. 35 НК РФ, предусматривающая ответственность налоговых органов за причинённые их действиями убытки, реализуется с помощью гражданско-правового института возмещения убытков; 2) обязанность по уплате налога обеспечивается расчётным правоотношением, которое, в частности, регламентируется гражданским законодательством; 3) реализация норм ст. 46 НК РФ о списании со счёта налогоплательщика сумм налоговой задолженности обеспечивается закреплением очерёдности списания в ст. 855 ГК РФ; 4) гражданско-правовой институт неосновательного обогащения позволяет лицу, фактически уплатившему налог, но не являющемуся налогоплательщиком, взыскать сумму налога с обязанного лица и т.д.

Обосновано, что проявлением *обратной связи* исследуемых правовых образований является воздействие налогового права на гражданско-правовые отношения: при легитимации налоговым правом изъятия имущества частных лиц в казну, в процессе налогового планирования, а также в случаях, когда в налоговых целях игнорируется принцип свободы договора.

Исследована *доктринальная* форма проявления связи налогового и гражданского права, т.е. существование правовых концепций на основе гражданско-правовой парадигмы мышления, к которым относятся: концепция налогового обязательства и концепция добросовестности налогоплательщика.

Вторая глава **«Использование гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом правотворчестве»** включает в себя два параграфа.

В первом параграфе **«Использование гражданско-правовых понятий и терминов в налоговом правотворчестве»** раскрыто содержание терминологической связи налогового и гражданского законодательства и правовые проблемы, возникающие в указанной сфере.

Опираясь на труды по философии, логике, лингвистике, автор принимает общенаучный постулат, что понятие – это мыслимая модель какого-либо объекта (явления), а термин – его языковой знак, и они должны использоваться в неразрывной связи. Подвергается критике положение ст. 11 НК РФ, позволяющее в налоговом праве менять значение заимствованных гражданско-правовых терминов как порождающее правовую неопределённость.

Используемые в НК РФ юридические термины автор подразделяет на три группы по критерию принадлежности к гражданскому праву термина и соответствующего понятия: 1) однозначные цивилистические термины; 2) многозначные термины, которым соответствуют разные понятия в гражданском и в налоговом праве; 3) термины-синонимы, разными словами в гражданском и налоговом праве обозначающие одно и то же понятие.

Обосновано, что гражданско-правовой термин в налоговом праве по общему правилу выступает идентификатором гражданско-правового явления, а гражданское законодательство – инструментом толкования налоговых норм, поскольку уяснить смысл цивилистического понятия можно только с учётом положений гражданского законодательства.

Выявлены случаи, в которых целесообразно применять к налоговым отношениям гражданско-правовые нормы, но необходимая в таком случае отсылка к ГК РФ отсутствует. Например, нормы п. 7 и 8 ст. 50 НК РФ не могут быть реализованы без применения положений ГК РФ о солидарном исполнении обязательств. При этом применение гражданско-правовых норм к налоговым отношениям в отсутствие отсылки к гражданскому законодательству является нарушением запрета, установленного п. 3 ст. 2 ГК РФ. В подобных случаях предлагается закрепление отсылочных норм в НК РФ.

На основе анализа актов высших судебных инстанций сформулирован алгоритм толкования налоговых норм, содержащих гражданско-правовой термин: 1) проверить наличие специального определения соответствующего понятия в НК РФ; 2) провести системное толкование НК РФ на предмет выявления специального смысла этого понятия; 3) при отсутствии

специального налогово-правового смысла толкуемого понятия обращаться к положениям ГК РФ. Отмечается излишняя усложнённая предписанного судами алгоритма по причине допущения многозначности терминов.

Доказывается, что термины в системе «гражданское право – налоговое право» должны быть однозначными. Разработана методология для решения этой задачи с учётом закономерностей взаимосвязи гражданского и налогового права. Для понятий, опосредующих динамическую связь указанных правовых образований, предлагается сохранение значения и унификация соответствующих терминов, а для понятий, опосредующих статическую связь, предлагается обозначение другими терминами либо дополнение языковых формулировок терминов указанием на налоговую сферу применения.

Выявлено использование в налоговом праве *расширенных понятий*, т.е. понятий, являющихся более широкими по отношению к гражданско-правовым и включающих их в свой объём («организация», «доход» и др.). Это позволяет налоговому праву охватить больше правовых и экономических явлений, соблюдая принцип экономии правового материала. Разработаны условия применения расширенных понятий: 1) отсутствие специальных правил налогообложения гражданско-правовых явлений, включённых в их объём; 2) логическая согласованность с системой смежных понятий.

Во втором параграфе **«Использование гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве»** выявлены основные положения, определяющие характер использования гражданско-правовых институтов в ходе разработки налоговых норм и на конкретных примерах исследованы способы использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве.

Обосновывается, что в ст. 11 НК РФ некорректно говорить о *значении* институтов, т.к. значение – это атрибут слова, а для правовых институтов как групп правовых норм важно определение их правового режима.

Установлено, что гражданско-правовые институты для налогового законодателя служат готовыми юридико-техническими моделями правового оформления имущественных алгоритмов. При этом налоговый законодатель

самостоятельно выбирает, какие гражданско-правовые институты или их части (нормы, субинституты) ему использовать.

Выявлена зависимость интенсивности использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве от политико-экономического фактора: чем более либеральна модель экономики, тем ближе друг к другу правовые статусы публичного и частного субъекта, и тем больше гражданско-правовых институтов может применяться в налоговом праве.

Выделены формы использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве: 1) заимствование; 2) использование в качестве моделей для разработки собственных налогово-правовых конструкций.

Выделены методы заимствования гражданско-правовых институтов в налоговое право: а) трансформация по форме; б) трансформация по содержанию; в) отсылка к гражданскому законодательству.

По степени полноты выделены виды заимствования: полное и частичное.

Аргументировано мнение о допустимости адаптации частноправовых конструкций в публично-правовом режиме. Под адаптацией частноправовых конструкций в публично-правовом режиме предлагается понимать качественное изменение конструкций частного права в процессе приспособления к особенностям публично-правового режима, с тем, чтобы они могли служить целям повышенной защиты публичного интереса и обеспечения юридической централизации отношений субъектов публично-правовых отношений.

Выявлено, что институт представительства заимствован из гражданского законодательства по отдельным нормам и имеет в налоговом законодательстве собственные элементы. Установлено, что залог, поручительство и банковская гарантия как способы обеспечения исполнения налоговой обязанности регулируются комплексно, а в процессе заимствования из гражданского права эти правовые конструкции были приспособлены к публично-правовому режиму. Институт пени в налоговом праве разработан на основе соответствующего гражданско-правового института, основан на том же самом имущественном алгоритме, но регулирует отношения собственными, налогово-правовыми

нормами. На основе анализа судебной практики доказано, что институт возмещения убытков в налоговом праве используется без изменений.

Выявлены случаи использования института сделок на основании отсылок к гражданскому законодательству и на основании толкования положений НК РФ. Поставлена проблема недействительности договоров в налоговом праве. Предлагается расширить применение института сделок в указанной сфере.

Рассмотрены налогово-правовые конструкции, разработанные на основе гражданско-правовых, но самостоятельно регулируемые налоговым правом: зачёт налогов, списание безнадежных долгов по налогам и сборам, инвестиционный налоговый кредит, возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов. Обоснована налогово-правовая природа процентов, начисляемых на излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов при их возврате.

Доказано сходство налоговых отношений, возникающих в случае переплаты налога налогоплательщиком в отсутствие противоправных действий налогового органа, и гражданско-правовых отношений из неосновательного обогащения. На этом основании аргументировано, что в случае самостоятельной переплаты налога налогоплательщиком начислять проценты на излишне уплаченную сумму необходимо с того момента, когда налоговый орган узнал или должен был узнать о переплате. Предлагается ввести неопровержимую презумпцию обнаружения налоговым органом переплаты в ходе налоговой проверки.

В заключение параграфа делается вывод о целесообразности использования элементов гражданско-правового регулирования при разработке и совершенствовании налогово-правовых конструкций.

Третья глава **«Использование гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом правоприменении»** состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Использование гражданско-правовых понятий и терминов в налоговом правоприменении»** исследуются понятия и термины

гражданского права, используемые на различных стадиях налогового правоприменения, раскрывается их роль.

Выявлена тенденция по усилению роли в правовой системе России писем Министерства финансов и Федеральной налоговой службы, а также актов судов.

Установлено, что *на стадии юридической квалификации дела* гражданско-правовые понятия и термины имеют решающее значение, поскольку на этой стадии происходит подбор юридических понятий для точного описания фактической ситуации, что влияет на выбор применимой нормы права.

Выделен особый вид квалификации – гражданско-правовая квалификация сделок налогоплательщика, применяемая для определения налоговых последствий таких сделок. При проведении такой квалификации понятие конкретного гражданско-правового договора используется как система знания, т.е. совокупность всех известных основных и производных признаков этого договора с тем, чтобы на основе всестороннего анализа определить, соответствует ли этот вид договора фактическим имущественным отношениям сторон.

Доказано, что *на стадии толкования* налоговых норм, содержащих гражданско-правовые понятия, необходим анализ этих понятий. Рассмотрены примеры из судебной практики, в которых стороны налогового спора манипулируют смыслом понятий, чтобы истолковать нормы НК РФ выгодно для себя (на примере понятий «исковая давность» и «ликвидация организации»). Аргументировано мнение о недопустимости таких действий. Предлагается упростить правила толкования налоговых норм, содержащих гражданско-правовые понятия, однако это возможно только при условии однозначности терминов. В этом случае для уяснения смысла гражданско-правовых понятий потребуется обращение только к положениям гражданского законодательства.

Выявлена роль гражданско-правовых понятий при целевом толковании налоговых норм. Установлено, что в НК РФ существуют правовые нормы, направленные на противодействие злоупотреблениям в налоговом праве

(например, ст. 269 НК РФ), и уяснение смысла этих норм возможно только путём их толкования с использованием понятия «злоупотребление правом».

Доказано, что понятие должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика при выборе контрагента было введено с целью защиты имущественных интересов государства. Выделено две группы признаков должной осмотрительности, используемых судами в налоговых спорах: 1) признаки заведомой осведомлённости налогоплательщика о налоговых нарушениях контрагента; 2) признаки целенаправленной проверки налогоплательщиком своего контрагента. Отмечено отсутствие единой позиции российских судов в понимании должной осмотрительности.

Во втором параграфе **«Использование гражданско-правовых институтов в налоговом правоприменении»** исследуются особенности практического применения гражданско-правовых институтов, закреплённых в налоговом законодательстве, а также введённых в налоговое право судебной практикой.

Выявлена трансформация гражданско-правового института представительства в налоговой практике. Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 № 57, необходимо нотариально удостоверить доверенность, выданную индивидуальным предпринимателем, в то время как НК РФ этого не требует. Аргументировано мнение о необоснованности изменения правового статуса индивидуального предпринимателя, поскольку институт представительства и связанный с ним институт доверенности являются гражданско-правовыми, направлены на обеспечение частного интереса, и отсутствует необходимость трансформировать их в публичных интересах.

Установлено, что гражданско-правовой институт возмещения убытков в налоговом правоприменении используется для возмещения вреда, причинённого налоговыми органами, за исключением случаев, когда порядок защиты имущественных прав налогоплательщика специально регулируется налоговым законодательством. Например, несмотря на то, что отношения по возмещению излишне уплаченного налога подходят под понятие возмещения убытков,

указанные отношения регулируются специальными нормами главы 12 НК РФ, и гражданско-правовой институт возмещения убытков к ним неприменим.

Рассмотрен судебный спор, в котором институт возмещения убытков применялся для восстановления имущественных потерь государства при двойном возврате налога из бюджета по вине банка. Выявлен пробел налогового законодательства в регулировании указанных отношений. Предлагается легализовать в НК РФ возможность применения института убытков в интересах публично-правового образования.

Далее в параграфе исследуется ряд гражданско-правовых институтов, не закреплённых в налоговом законодательстве, но используемых в налоговом правоприменении.

Рассматривая использование института злоупотребления правом в налоговом праве, диссертант присоединяется к позиции авторов, поддерживающих такое использование и относящих институт злоупотребления правом к числу межотраслевых, поскольку злоупотребить можно любым субъективным правом. На основе анализа положений Конституции России и актов Высшего Арбитражного и Конституционного Судов сделан вывод, что в России признаётся такое явление, как злоупотребление правом в публично-правовой сфере. Предлагается закрепить институт злоупотребления правом в НК РФ.

Выявлены случаи возникновения неосновательного обогащения в налоговом праве: 1) в механизме косвенного налогообложения; 2) при уклонении от налоговой обязанности; 3) при ошибочном возврате налогов из бюджета.

Установлено, что неосновательное обогащение *в механизме косвенного налогообложения* возникает при получении от контрагента лишних средств, предназначенных для уплаты НДС, часть которых остаётся в распоряжении налогоплательщика. Сделан вывод, что гражданско-правовой институт неосновательного обогащения под влиянием властного элемента, имеющего место в отношениях по уплате НДС, претерпевает трансформацию.

В качестве примера неосновательного обогащения *при уклонении от налоговой обязанности* приведён судебный спор, в котором одно лицо



приобрело земельный участок у другого, но не зарегистрировало право собственности, в связи с чем юридически не являлось плательщиком земельного налога, но фактически пользовалось участком, а налог вынужден был платить продавец как собственник участка. Решение, по которому с фактического пользователя было взыскано неосновательное обогащение в пользу продавца, охарактеризовано как законное и обоснованное.

Выявлены случаи возникновения неосновательного обогащения налогоплательщика *при ошибочном возврате ему налога из бюджета* и пробел в регулировании соответствующих отношений налоговым законодательством. На основе анализа судебного решения, в котором налоговому органу было отказано во взыскании с налогоплательщика сумм ошибочно возвращённого последнему налога со ссылкой на неурегулированность соответствующих отношений в НК РФ, сделан вывод о том, что указанный пробел препятствует разрешению такой категории споров по существу. Предлагается восполнить такой пробел путём использования: 1) института неосновательного обогащения – при излишнем возврате налогов по ошибке налогового органа (т. е. в отсутствие вины налогоплательщика или налогового агента); 2) институт возмещения убытков – при наличии вины частных субъектов налогового права.

В заключение параграфа сделан вывод о том, что налоговое законодательство отстаёт от развития имущественных отношений, поэтому необходим постоянный мониторинг судебной практики и интенсивная законотворческая работа по результатам этого мониторинга.

В **Заключении** диссертационной работы подведены итоги и сформулированы основные выводы по результатам исследования.

В **Приложении 1** к работе представлена таблица «Объекты налогообложения в воспроизводственном процессе», позволяющая проследить, на какой стадии воспроизводства возникает объект обложения тем или иным налогом и имеет ли он гражданско-правовое оформление.

В **Приложении 2** представлена схема соотношения понятий «организация вообще», «организация» в налоговом праве и «юридическое лицо».

В **Приложении 3** представлена схема, показывающая соотношение понятий «обособленное подразделение организации вообще», «обособленное подразделение организации» в налоговом праве, «филиал» и «представительство».

**Приложение 4** содержит перечень предложений автора по совершенствованию законодательства и правоприменительной практики.

**Основные положения диссертационного исследования** опубликованы в следующих научных работах:

**I. В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных  
Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и  
науки Российской Федерации:**

1. Смолицкая Е. Е. Комплексный подход к проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Финансовое право. 2012. № 12. С. 33-36 (0,5 п.л.).

2. Смолицкая Е. Е. Имущественные отношения как основа связи налогового и гражданского права: экономический и правовой аспект / Е. Е. Смолицкая // Финансовое право. 2013. № 6. С. 38-43 (0,5 п.л.).

3. Смолицкая Е. Е. Парадокс многозначности терминов в гражданском и налоговом праве: правовые проблемы / Е. Е. Смолицкая // Налоги и финансовое право. 2014. № 3. С. 248-253 (0,5 п.л.).

4. Смолицкая Е. Е. Методология разрешения проблем использования гражданско-правовых институтов, понятий и терминов в налоговом праве / Е. Е. Смолицкая // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2014. № 2 (17). С. 163-172 (0,7 п.л.).

5. Смолицкая Е. Е. Пробелы в регулировании имущественных отношений налоговым правом / Е. Е. Смолицкая // Вестник Удмуртского университета. Серия Экономика и право. 2015. Т. 25. № 5. С. 142-145 (0,35 п.л.)

**II. В иных научных изданиях:**

6. Смолицкая Е. Е. Роль институтов гражданского права в разрешении налоговых споров / Е. Е. Смолицкая // Норма. Закон. Законодательство. Право: материалы XIV Всеросс. науч.-практ. конф. молодых ученых (Пермь, 26-28

апреля 2012 года) / науч.ред. О.А.Кузнецова; Перм. гос. нац. иссл. ун-т. Пермь, 2012. С. 67-68 (0,15 п.л.).

7. Смолицкая Е. Е. Использование гражданско-правовых институтов и понятий в целях налогообложения / Е. Е. Смолицкая // Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений : материалы международной научно-практической конференции. Воронеж, 29-31 марта 2012 г. / под ред. М. В. Карасевой (Сенцовой). Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2012. С. 517-523 (0,5 п.л.).

8. Смолицкая Е. Е. Влияние институтов гражданского права на налоговые правоотношения / Е. Е. Смолицкая // Современные проблемы юридической науки: Материалы VIII Международной научно-практической конференции молодых исследователей (Юридический факультет Южно-Уральского государственного университета, 4-5 мая 2012 г.). В 2-х частях. Ч. I. Челябинск : Полиграф-мастер, 2012. С. 94-95 (0,15 п.л.).

9. Смолицкая Е. Е. Концепция взаимосвязи налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2013» / Отв. ред. А.И. Андреев, А.В. Андриянов, Е.А. Антипов, М.В. Чистякова. [Электронный ресурс] М. : МАКС Пресс, 2013. 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM) (0,15 п.л.).

10. Смолицкая Е. Е. Формы взаимосвязи налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Современные проблемы юридической науки: Материалы IX Международной научно-практической конференции молодых исследователей, посвященной 70-летию ЮУрГУ, 10-летию юридического факультета и 20-летию юридического образования в ЮУрГУ (Юридический факультет Южно-Уральского государственного университета, 3-4 мая 2013 г.). В 2-х частях. Ч. I. Челябинск : Цицеро, 2013. С. 347-348 (0,15 п.л.).

11. Смолицкая Е. Е. Терминологическая связь налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Межсистемные и межотраслевые связи в правовой сфере: материалы VIII Международной научно-практической конференции студентов и аспирантов / сост.: И.Р. Асатуллин, Т.Р. Бахия, Д.А. Валеев и др. Казань: Изд-во Казан. (Приволжского) ун-та, 2013. Т. 2. С. 240-242 (0,15 п.л.).

12. Смолицкая Е. Е. Пути развития налогового законодательства в свете положений Конституции России / Е. Е. Смолицкая // Право в

современном мире: 20 лет Конституции РФ: Материалы международной научно-практической конференции. Екатеринбург, 6 декабря 2013 г. В 2 ч. Ч. 1: Современные проблемы конституционного и муниципального права, современные проблемы административного, финансового и информационного права, современные проблемы уголовного права и уголовного процесса. Екатеринбург : Уральский институт - филиал РАНХиГС, 2013. С. 174-178 (0,52 п.л.).

13. Смолицкая Е. Е. Пределы ограничения права собственности налоговым правом / Е. Е. Смолицкая // Конституция в эпоху глобализации: Материалы V Международного Конституционного форума, посвящённого 20-летию принятия Конституции Российской Федерации (Саратов, 12, 13, 17 декабря 2013 г.). Вып. 5, часть 1 : сборник научных статей. Саратов : Саратовский источник, 2014. С. 356-358 (0,23 п.л.).

14. Смолицкая Е. Е. Баланс публичных и частных интересов на стыке налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Актуальные проблемы реформирования современного законодательства Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (17-18 апреля 2014 г.). 42-я международная научно-практическая конференция студентов, аспирантов и молодых ученых, посвящённая 20-летию Конституции Удмуртской Республики: сб. ст. Ижевск : Jus est, 2014. С. 367-372 (0,25 п.л.).

15. Смолицкая Е. Е. Юридические термины в системе «гражданское право – налоговое право» / Е. Е. Смолицкая // Материалы Международного молодежного научного форума «ЛОМОНОСОВ-2014» / Отв. ред. А.И. Андреев, А.В. Андриянов, Е.А. Антипов. [Электронный ресурс] М. : МАКС Пресс, 2014. 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM) (0,14 п.л.).

16. Смолицкая Е. Е. Заимствованные термины должны быть однозначными / Е. Е. Смолицкая // Современные проблемы юридической науки: Материалы X Международной научно-практической конференции молодых исследователей (Юридический факультет Южно-Уральского государственного университета, 18-19 апреля 2014 г.). В 2-х частях. Ч. II. Челябинск : Цицеро, 2014. С. 257-258 (0,1 п.л.).

17. Смолицкая Е. Е. Оценочные понятия на стыке налогового и гражданского права / Е. Е. Смолицкая // Юридические записки. 2014. № 4 (27). С. 101-106 (0,5 п.л.).

18. Смолицкая Е. Е. Юридическая техника использования гражданско-правовых институтов в налоговом правотворчестве / Е. Е. Смолицкая // *Налоги и финансы*. 2015. № 3 (27). С. 36-39 (0,4 п.л.).

19. Смолицкая Е. Е. «Расширенные» понятия в налоговом праве / Е. Е. Смолицкая // *Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и Право»*. 2015. № 7-8. С. 86-88 (0,4 п.л.).