

**Договорно-правовые конструкции в налоговом праве**

**Шипулин Артур Сергеевич**

*Студент (бакалавр)*

Российская академия правосудия, Москва, Россия

*E-mail: art\_shipulin@rambler.ru*

**Договорно-правовые конструкции в налоговом праве**

Времена перемен в экономической и социальной жизни, как правило, совпадают со значительными изменениями в правовой системе. В России строится правовое государство, что вызывает изменения его роли в качестве субъекта имущественного оборота и принципов имущественных отношений с участием государства.

На сегодняшний день степень изученности договора достаточно высока, но большинство научных трудов посвящено частно-правовому договору.

Изучая налоговые правоотношения, нельзя не учитывать важные тенденции, проявляющие себя в российском праве. Прежде всего, это взаимное проникновение начал частного и публичного права.

**Частное право** - это упорядоченная совокупность юридических норм, охраняющих и регулирующих отношения частных лиц. Можно не дискутируя заметить, что налоговое право в системе российского права относится к сфере публичного права. Для публичного права типичной конструкцией является такое отношение между субъектами, при котором один обладает официальным правом использовать властные полномочия для определения поведения другого субъекта.

Обязанность другой стороны повиноваться не лишает ее прав и законных интересов, вплоть до обжалования властных действий в установленном порядке.[1]

Сочетание публичных и частных интересов в правовом регулировании налоговых отношений выражается в двух аспектах: сохранении публичного приоритета, но с учетом частных интересов, взаимопроникновении и взаимодействии публично-правовых и частноправовых методов, принципов.

Договор в системе частного права важнейшее основание возникновения, изменения или прекращения прав и обязанностей субъектов правоотношений. Однако сегодня проблема теоретического и практического осмысления института договора предстает как одна из актуальных и важных проблем, как отраслей частного, так и публичного права.[2]

Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - НК РФ) предусмотрены договоры о предоставлении инвестиционного налогового кредита (ст. 66 НК РФ), договоры о залоге имущества (ст. 73 НК РФ), договоры о поручительстве (ст. 74 НК РФ), соглашение о ценообразовании (ст. 10 НК РФ), договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 25 НК РФ).

Распространение положений п. 2 ст. 2 НК РФ на гражданские правоотношения возможно, с учетом случаев предусмотренных законодательством. В соответствии со ст. 11 НК РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом[3].

Анализ положений п. 3 ст. 2 ГК РФ в сочетании с НК РФ показывает о возможности применения гражданского законодательства к правоотношениям, вытекающим из догово-

ров о залоге или поручительстве (п. 7 ст. 73 НК РФ, п.6 ст. 74 НК РФ)[4].

Так, п. 6 ст. 73 НК РФ запрещает залогодателю в одностороннем порядке совершать какие-либо сделки с заложенным имуществом, в то время как аналогичная норма Гражданского кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 346) применяется постольку, поскольку сторонами данного правоотношения не предусмотрено иное. Далее, п. 4 ст. 74 НК РФ запрещает сторонам согласовывать в качестве предмета залога имущество залога по другому договору, в то время как с учетом положений ГК РФ последующий залог допускается, если иное не установлено законом (ст. 342 ГК РФ); в отличие от норм гражданского законодательства (ст. 355 ГК РФ[5]) уступка прав требования по договору о залоге с позиции НК РФ недопустима в связи с тем, что налоговый орган (залогодержатель) в силу публичности и индивидуальной обусловленности обязанности по уплате налогов не вправе передать свои права по договору о залоге другому лицу. Прекращение договора залога как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов осуществляется на основании решения уполномоченного финансового органа в следующих случаях: прекращение обеспеченного залогом обязательства, т.е. исполнение обязанности по уплате налогов в полном объеме; прекращение действия отсрочки, рассрочки, налогового или инвестиционного налогового кредита; по требованию залогодателя при наличии оснований, предусмотренных п. 3 ст. 343 ГК РФ[6]; в случае гибели заложенной вещи; в случае продажи с публичных торгов заложенного имущества.

Из-за того что обеспечиваемая обязанность имеет публично-правовой характер, а отношения при установлении залога регулируются гражданским законодательством, возникают проблемы, связанные с применением гражданско-правовых институтов общей части гражданского права в целом (например, таких норм как о недействительности гражданско-правовых сделок и их последствий, перемене лиц в обязательстве, гражданско-правовой ответственности лиц в залоговом обязательстве). В результате публичный характер обеспечиваемый залогом налоговой обязанности накладывает определенные ограничения на сферу применения гражданско-правовых норм.

Есть в налоговом праве и конструкции, которые могут быть привязаны к понятию договора как соглашения, где есть взаимное волеизъявление сторон. К ним относятся:

• **соглашение о ценообразовании;**

• это публично-правовой договор, где на одной стороне налогоплательщик или налогоплательщики, а с другой - публичный субъект;

• **договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков.**

Следует заметить, что это не публичный договор, так как заключается не с публичным органом. Предмет договора - создание консолидированной группы. Какие это отношения? Отношения между налогоплательщиками или отношения с государством? Государство в этом договоре не участвует. Но устанавливается порядок уплаты налогов.

Договор - это конструкция частного права. Но данное обстоятельство не исключает, а предполагает использование термина «гармонизация» для раскрытия юридической сущности принципа сочетания частных и публичных интересов в публичном праве. Категория «договор» стала рассматриваться как юридическая абстракция, реальной формой существования которой является

конкретный отраслевой договор: гражданско-правовой договор, трудовой, земельный, финансовый и т.д. При этом отмечается, что правовой режим этих договоров не может быть одинаковым, поскольку каждый из них подчиняется требованиям своего вида обще-

ственным отношениям и строится по своей собственной модели.

До недавнего времени договор рассматривался исключительно как институт гражданского права. Однако практика показывает, что договор играет значительную роль в правовом регулировании общественных отношений различного характера, в том числе и отношений в области финансового права. Ученые вполне обоснованно считают, что созрели условия для разработки общей теории договора.[7]

Необходимо создать новую правовую концепцию договора в налоговом праве, что обеспечит права налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов).

Такие признаки, как свобода договора и равенство сторон, не являются обязательными для публичного договора, но их наличие позволит в публично-правовых договорах сформировать единую систему признаков с частноправовыми договорами.

К признакам договора, выделяемых большинством авторов при описании общей природы договора можно отнести: а) свобода договорных условий, б) добровольность заключения, в) равенство участников договора, г) эквивалентный, чаще всего, возмездный характер, д) взаимная ответственность сторон.[8]

Об особенностях публично - правового договора указывает Ю.А.Тихомиров : а) субъектом договора является участник публично-правовых отношений, обладающий властными полномочиями, б) противоположная сторона в публично - правовом договоре может иметь иной статус, но всегда является носителем некоторых властно-регулирующих функций, в) публично- правовой договор имеет особый предмет: вопросы властвования, управления.[9]

Но налоговый договор имеет иные, специфические признаки. Эти особенности можно рассмотреть на примере договоров в налоговом праве - договора инвестиционного налогового кредита, соглашения о ценообразовании, договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

Одним из субъектов этих налоговых договоров является участник публично-правовых отношений, обладающий властными полномочиями - налоговый орган. Противоположная сторона этих налоговых договоров - налогоплательщик - не имеет публично правового статуса и не является носителем властно-регулирующих функций.

Таким образом, можно говорить о том, что налоговые договоры имеют признаки, отличающиеся от выделяемых в науке признаков публичных договоров.

С учетом выше изложенного целесообразным видется разработка теории договорно-правовой конструкции в налоговом праве, как инструмента саморегулирования налоговых правоотношений.

В последние годы отмечается качественное изменение подхода налоговых органов к взаимоотношениям с налогоплательщиками.

Согласно Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ на 2013-2018 годы ФНС России[10] рекомендует налоговым органам придерживаться неконфронтационного подхода при урегулировании налоговых споров. В Концепции ФНС России говорится, что налоговое администрирование должно быть направлено на оказание «клиентоориентированного сервиса».

Эффективность использования частноправовых и публично-правовых начал в публично-правовой сфере определяется оптимальным сочетанием диспозитивных и императивных юридических средств, каждое из которых может быть использовано для обеспечения и защиты, как частных, так и публичных интересов в соответствующей сфере общественных

отношений. В действительности принцип сочетания частных и публичных интересов предполагает их гармонизацию, согласованность, соразмерность. Понимаемое таким образом сочетание частных и публичных интересов достигается их одновременным стимулированием и ограничением посредством использования как частноправовых, так и публично-правовых средств, каждое из которых может, как стимулировать, так и ограничивать интересы участников налоговых правоотношений.

На наш взгляд будет правильным разработать теорию договорно-правовой конструкции в налоговом праве, исходя, из выше описанного становится понятным, почему налоговый договор имеет свои уникальные особенности, которые прослеживаются на примере договора инвестиционного налогового кредита, соглашения о ценообразовании, договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков. В налоговых договорах свой предмет, которым являются властно-имущественные отношения по взиманию налогов.

Таким образом, анализ налогового законодательства показал, что налоговое правотворчество и правоприменение в немалой степени детерминированы гражданским правом. В целях толкования налогово-правовых норм зачастую используют гражданско-правовые конструкции. Однако, гражданско-правовые институты применяются в сфере налогообложения в гражданско-правовом значении, крайне редко, а их правовой режим не идентичен, и является смешанным.

В заключение необходимо отметить, что проблема регулирования договорно-правовых конструкций в налоговом праве заключается не в том, чтобы понять причины, обуславливающие гражданско-правовую детерминацию налогового права, а в том, чтобы определить границы указанной детерминации. Потребность в исследовании данных вопросов правового регулирования останется актуальной, а научная работа в обозначенном направлении послужит основой для совершенствования налогового законодательства, устранения и преодоления неопределенности в налоговом праве в результате появления новой теории договорно-правовой конструкции в налоговом праве, как инструмента саморегулирования налоговых правоотношений.

[1] См.: Тихомиров Ю.А. Современное публичное право: монографический учебник. М., 2008. С. 39-40.

[2] См.: Корецкий А.Д. Теоретико-правовые основы учения о договоре. СПб., 2001. С. 23.

[3] НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 29.12.2014) // <http://www.pravo.gov.ru> (10.01.2015).

[4] Там же.

[5] Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. от 05.05.2014) // <http://www.pravo.gov.ru> (10.01.2015).

[6] Там же.

[7] Александров Н.Г. К вопросу о роли договора в правовом регулировании общественных отношений // Уч. зап. ВИЮН. 1946. Вып. 4; Иванов В.В. К вопросу об общей теории договора // Государство и право. 2000. № 12. С. 73-79; Крецкий А.Д. Договор в механизме правового регулирования: автореф. ... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 1999; Тихомиров Ю.А. Договор как регулятор общественных отношений // Правоведение. 1990. №5 С. 28; Тихомиров Ю.А. Публичное право. М., 1995. С. 180.

[8] Гражданское право России: курс лекций / М.И. Брагинский, В.В. Залесский, Н.И. Клейн / отв. ред. О.Н. Садилов. М., 1996. Ч. 1; Суханов Е.А. Гражданское право. М., 1998.

Гражданское право: учебник / под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. М., 1998. Ч. 1.

[9] См.: Тихомиров Ю.А. Публичное право: учебник. М., 1995. С. 183-184.

[10] Приказ Федеральной налоговой службы от 13 февраля 2013 г. № ММВ-7-9/78@ «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы» // СПС ГАРАНТ.ропопоп