

УДК 34.05

DOI 10.34822/2312-377X-2021-1-8-12

*Белицкая А. В.*  
*Belitskaya A. V.*

**ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НОРМ НАЛОГОВОГО  
И ГРАЖДАНСКОГО ПРАВА В ОТДЕЛЬНЫХ АСПЕКТАХ  
РЕГУЛИРОВАНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

***INTERACTION OF TAX AND CIVIL LAW  
IN CERTAIN ASPECTS OF BUSINESS REGULATION***

Настоящая статья посвящена исследованию соотношения норм налогового и гражданского права по отдельным вопросам регулирования предпринимательской деятельности. В частности, рассмотрены вопросы регулирования исключения недействующих юридических лиц, предъявление гражданских исков в целях взыскания задолженности по налогам и сборам, очередности удовлетворения требований кредиторов.

The article is devoted to the study of the issue of the relationship between the norms of tax and civil law on certain issues of regulation of entrepreneurial activity. The issues of exclusion of inactive legal entities, filing of civil claims, priority of satisfaction of creditors' claims were considered.

*Ключевые слова:* налоговое право, гражданский иск, юридические лица.

*Keywords:* tax law, civil action, legal entities.

Взаимодействие норм налогового и гражданского права неоднократно становилось предметом диссертационных исследований. Обусловлено данное обстоятельство тем, что при исследовании указанного взаимодействия в разрезе институтов права следует учитывать и само разнообразие отношений, возникающих в сфере экономики.

Между тем, положениями п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) [1] определено, что гражданское законодательство не применяется к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным правоотношениям, если иное не предусмотрено законодательством.

При этом процедура взимания налогов занимает особое место в предпринимательской деятельности ввиду значительного влияния налогообложения на частную сферу.

Рассмотрим ряд направлений, в которых, несомненно, прослеживается взаимодействие институтов гражданского и налогового права, в том числе в части реализации процедур принудительного взыскания задолженности по налогам и сборам.

В качестве первого направления следует отметить возможность применения к налоговым правоотношениям института гражданского права, связанного с возмещением имущественного вреда, причиненного бюджету вследствие налогового преступления.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлениях от 24.03.2017 № 9-П, от 08.12.2017 № 39-П [4, 5] пришел к выводу о том, что при действующем правовом регулировании не исключается возможность применения положений гражданского законодательства в целях обеспечения имущественных интересов стороны налоговых отношений, нарушенных неправомерными действиями (бездействием) другой стороны.

При этом применение положений ст. 1064 Гражданского кодекса не может быть произвольным и должно соотноситься с особенностями налоговых отношений в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов. В связи с чем механизм предъявления гражданского иска в целях возмещения ущерба, причиненного налоговым преступлением, может быть реализован в соответствии с позицией Конституционного Суда Российской Федерации лишь после исчерпания налоговыми органами мер принудительного взыскания, предусмотрен-

ных ст. 46, 76, 77 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) [2], использования возможности привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих лиц должника, завершения процедуры несостоятельности (банкротства). Кроме того, подлежат анализу сведения: об имуществе, принадлежащем должнику; движении денежных средств по расчетным счетам; иных фактических обстоятельствах, свидетельствующих о том, что юридическое лицо фактически не осуществляет деятельность, несмотря на то, что оно не исключено из Единого государственного реестра юридических лиц.

Сам факт поступления налоговых платежей в бюджет на основании публично-правовых (налоговых) норм не предполагает правового регулирования отношений по поводу возмещения ущерба, причиненного бюджету, лишь посредством норм Налогового кодекса Российской Федерации.

В качестве второго направления хотелось бы отметить вопрос правового регулирования исключения недействующих юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ).

Налоговые органы определены Правительством Российской Федерации как органы, осуществляющие государственную регистрацию и реализующие положения Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ [3]. В соответствии с положениями ст. 64.2 Гражданского кодекса юридическое лицо считается прекратившим свою деятельность и подлежит исключению из ЕГРЮЛ, если в течении двенадцати месяцев, предшествующих исключению из указанного реестра, юридическое лицо не представляло отчетность, предусмотренную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету.

Как следует из положений гражданского законодательства, при наличии одновременно указанных признаков недействующего юридического лица регистрирующий орган принимает решение о предстоящем исключении юридического лица из ЕГРЮЛ.

Хотелось бы отметить, что наличие лишь указанных формальных критериев не может служить объективным основанием для исключения из ЕГРЮЛ. Так, на наш взгляд, подлежат дополнительно учету такие обстоятельства, как наличие задолженности по налогам и сборам, наличие административных и уголовных дел, наличие признаков банкротства. Исключение юридического лица из ЕГРЮЛ влечет списание задолженности по налогам и сборам, что препятствует дальнейшей реализации процедур взыскания.

Кроме того, согласно позиции ФНС России, изложенной в письме от 02.04.2019 № ГД-18-14/208@, регистрирующим органом не принимается решение о предстоящем исключении при наличии сведений о возбуждении производства по делу о банкротстве юридического лица, а также проводимых в отношении юридического лица процедурах, применяемых в деле о банкротстве.

В качестве третьего направления следует отметить правовое регулирование очередности удовлетворения требований кредиторов при ликвидации юридического лица.

Порядок ликвидации юридических лиц, в том числе порядок определения очередности погашения требований кредиторов ликвидируемого юридического лица установлен положениями ст. 61–64 Гражданского кодекса. Данные нормы устанавливают императивные, универсальные для всех участников оборота порядок и правила ликвидации юридического лица.

Задолженность по обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с п. 1 ст. 64 Гражданского кодекса подлежит погашению в третью очередь.

При этом действующее налоговое законодательство не содержит прямого запрета на выставление требований по бесспорному взысканию налогов и сборов, пени и штрафов в период нахождения налогоплательщика в процессе добровольной ликвидации.

Письмом ФНС России от 11.07.2016 № ГД-4-8/12408 до сведения налоговых органов доведена позиция Верховного Суда Российской Федерации, выраженная в определении от 21.03.2016 307-КГ16-960, а также письмо Министерства финансов Российской Федерации от 17.05.2016 № 03-02-07/2/28207 по вопросу очередности списания пени по поручениям налогового органа на списание и перечисление денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также поручениям налогового органа на пе-

ревод электронных денежных средств налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в бюджетную систему Российской Федерации.

Из правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, выраженной в определении от 21.03.2016 № 307-КГ16-960, согласно которой из содержания п. 2 ст. 855 Гражданского кодекса следует, что очередность списания средств в уплату налогов зависит от того, списываются ли они в добровольном или принудительном порядке. При этом п. 1, 8 ст. 45 и п. 1, 8 ст. 46 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что обязанность по уплате налогов и пеней исполняется налогоплательщиком либо самостоятельно, либо в принудительном порядке по решению налогового органа путем обращения взыскания на денежные средства на банковских счетах, а также на электронные денежные средства этого налогоплательщика.

В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.08.2014 по делу № А67-6056/2013 указано, что приостановление операций по счету не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

При этом каких-либо ограничений при принятии решений налоговым органом о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков, находящихся в процессе добровольной ликвидации, статьи 49, 76 Налогового кодекса не устанавливают.

В качестве четвертого направления целесообразно обратить внимание на оценку налоговых рисков при осуществлении предпринимательской деятельности.

Юридические лица, самостоятельно выбрав себе контрагента и действуя по своей воле и в своих интересах, свободно устанавливают права и обязанности, при этом должны нести гражданско-правовую ответственность в ходе своей коммерческой деятельности.

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506, Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники, а также функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Налог на добавленную стоимость является косвенным налогом, принятие счета-фактуры к вычету является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Согласно п. 1 ст. 23 Налогового кодекса налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Данная обязанность в силу п. 1 ст. 45 Налогового кодекса должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно.

Из положений главы 21 Налогового кодекса следует, что налог на добавленную стоимость (далее – НДС) представляет собой изъятие в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства, и определяется как разница между суммами налога со стоимости реализованных услуг и суммами налога, уплаченного поставщику за данные услуги.

В соответствии с п. 1 ст. 146 Налогового кодекса объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Налогового кодекса, на установленные ст. 171 Налогового кодекса налоговые вычеты.

Налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактиче-

скую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6–8 ст. 171 Налогового кодекса.

В соответствии со ст. 169 Налогового кодекса документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету, является счет-фактура. При этом все сведения, содержащиеся в счете-фактуре, предусмотренные п. 5 ст. 169 Налогового кодекса, должны быть достоверны.

Из содержания указанных выше правовых норм следует, что документы, представляемые налогоплательщиком для подтверждения правомерности предъявления сумм НДС к вычету, должны содержать сведения, позволяющие впоследствии налоговому органу определить достоверность осуществления хозяйственной операции налогоплательщика с конкретным контрагентом.

Таким образом, анализ положений гл. 21 Налогового кодекса в их взаимосвязи позволяет признать, что документальное обоснование права на налоговый вычет суммы НДС, уплаченной налогоплательщиком контрагенту при приобретении товара, лежит на налогоплательщике (постановление Президиума ВАС РФ № 14473/10 от 09.03.2011).

В силу указанных обстоятельств, вступая в гражданско-правовые отношения, налогоплательщикам следует учитывать риски, обозначенные в общедоступной концепции планирования выездных налоговых проверок. Кроме того, налогоплательщики могут изучать информацию о своих контрагентах с помощью специально созданных сервисов ФНС России.

Налогоплательщикам рекомендуется при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с контрагентами, исследовать среди прочих следующие признаки: отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента (его представителя), копий документа, удостоверяющего его личность, отсутствие информации о фактическом месте нахождения контрагента, производственных и (или) торговых площадей, отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ, отсутствие очевидных свидетельств возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг.

Также на сайте ФНС России размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами (так называемыми адреса «массовой» регистрации, характерные, как правило, для «фирм-однодневок»), наименования юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица.

Подводя итог вышеизложенному, следует отметить, что налоговое и гражданское законодательство существуют и должны развиваться в тесной взаимосвязи. Налоговое право регулирует достаточно специфические правоотношения, которые берут свое начало в сфере экономики, основывающейся на принципах гражданского права.

Как справедливо отмечает С. А. Кажлаев [6], межотраслевое взаимодействие норм налогового и гражданского законодательства в единой правовой системе не исключает возможности применения правовых средств межотраслевого характера в целях регулирования конкретных сфер общественных отношений. Общеметодологический подход к межотраслевому применению норм различных отраслей права формируется решениями Конституционного Суда Российской Федерации.

## Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон Рос. Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 21 октября 1994 г. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 № 156-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16 июля

1998 г., одобрен Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17 июля 1998 г. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

3. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федер. закон Рос. Федерации от 08.08.2001 № 129-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 13 июля 2001 г., одобрен Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 20 июля 2001 г. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

4. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапланова : постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

5. По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г. Г. Ахмадеевой, С. И. Лысяка и А. Н. Сергеева : постановление Конституционного Суда РФ от 08.12.2017 № 39-П. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

6. Кажлаев С. А. О межотраслевых связях финансового права с учетом практики Конституционного Суда Российской Федерации // Право и экономика. 2020. № 1. С. 68–79.