**Соотношение норм части первой Налогового кодекса РФ и гражданского законодательства**

Предметом регулирования как Гражданского, так и Налогового кодексов являются имущественные отношения. Но поскольку имущественные отношения, регулируемые гражданским и административным правом, разнородны (в первом случае это стоимостные отношения , носящие взаимооценочный характер, а во втором этих признаков нет), то и методы их регулирования различны, Однако есть и общее, что связывает их: субъекты обладают обособленным имуществом, что позволяет им участвовать в гражданском обороте и является основанием возникновения обязанности по уплате налогов (обособленное имущество и его отдельные части -основа для определения налогооблагаемой базы, а размер имущества -основание для определения в ряде случаев и величины налога).

В то же время, в соответствии с п.3 ст.2 ГК РФ, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

Корреспондирующая указанному выше правилу норма п.1 ст.11 Налогового кодекса РФ (в дальнейшем НК РФ) устанавливает, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

При анализе соотношения понятий налогового и гражданского законодательства следует также руководствоваться абзацем вторым п.2 ст.3 ГК РФ, устанавливающим, что нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать ГК РФ.

Таким образом, постараемся проследить, в каком значении использует понятия гражданского законодательства НК РФ, в чем состоит различие в употреблении им этих понятий.

**Понятия субъектов**

НК РФ определил различные группы субъектов, участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст.9 НК РФ), -это налогоплательщики, налоговые агенты, Государственная налоговая служба РФ и ее территориальные подразделения, Государственный таможенный комитет и его территориальные подразделения (таможенная служба), государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, а также уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке прием и взимание налогов и сборов (сборщики налогов), Министерство финансов РФ, министерства финансов республик, финансовые управления, отделы и иные уполномоченные органы (финансовые органы), при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов.

Следует отметить, что в перечень участников ст.9 НК РФ не включен целый ряд субъектов, отношения с которыми также регулируются законодательством о налогах, в частности, НК РФ. К таким субъектам относятся представители (глава 4), органы налоговой полиции (глава 6), банки (глава 8), органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, актов гражданского состояния, а также регистрацию имущества (ст.85), свидетели (ст.90), эксперты (ст.95), специалисты (ст.96), переводчики (ст.97), понятые (ст.98).

Поскольку НК РФ устанавливает для вышеперечисленных субъектов особенности их взаимоотношений с налоговыми органами, обязанности по сообщению сведений, перечислению налогов и иные обязанности, а также ответственность за нарушение возложенных на них НК РФ обязанностей. Отсутствие в перечне участников, данных ст.9 НК РФ, всех перечисленных субъектов можно объяснить только узким, специальным толкованием участников, примененных данной статьей. В ней перечислены лишь лица, обязанные собирать, удерживать и перечислять, либо уплачивать налоги, то есть участники налоговых отношений. При ином толковании становится непонятным правовое положение иных лиц, не упомянутых в ст.9 НК РФ. Если они не являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах, почему Налоговым кодексом устанавливаются и их обязанности, и их ответственность ?

Для определения круга субъектов (налогоплательщиков, налоговых агентов и т.д.) используются понятия: организации, физические лица. Определение данных понятий, а также иных понятий, используемых в Налоговом кодексе, даны в ст.11.

**Понятие организации по НК РФ**

К организациям п.2 ст.11 НК РФ относит: "Юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации)". При этом в соответствии со смыслом ст.9 Федерального закона РФ "О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ" филиалы и представительства российских юридических лиц, являвшихся самостоятельными субъектами, налогоплательщиками по отдельным видам налогов, перестают таковыми быть с 1 января 1999 года, а их обязанности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов переходят к юридическим лицам, создавшим их.

В то же время в соответствии с ч.2 ст.19 НК РФ филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций выполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти филиалы и иные обособленные подразделения осуществляют функции организации.

При этом на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков должны быть поставлены организации, имеющие филиалы и представительства, не только по месту нахождения самой организации, но и по месту нахождения филиалов и представительств. Поскольку руководитель филиала, представительства действует от имени юридического лица на основании доверенности (п.3 ст.55 ГК РФ), постольку он является представителем этого юридического лица и в отношениях с налоговыми органами. (См. далее -представители).

Таким образом, правовое положение филиалов, представительств и иных обособленных подразделений российских юридических лиц по налоговому законодательству аналогично их правовому положению по гражданскому законодательству .

Иностранные организации: "иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств." (Следует отметить, что в соответствии со ст.161 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик гражданская правоспособность иностранных юридических лиц определяется по праву страны, где учреждено юридическое лицо. Кроме того, гражданской правоспособностью в соответствии с указанной статьей обладает только иностранное юридическое лицо).

Не вполне ясно из текста статьи, являются ли филиалы и представительства иностранных юридических лиц субъектами налоговых отношений, неясно и то, должны ли в качестве налогоплательщиков регистрироваться организации, создавшие филиал, представительство, либо регистрации подлежат сами филиалы, представительства.

"Международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ." Буквальное толкование текста ст.8 НК РФ позволяет утверждать, что подобные образования относятся налоговым законодательством к субъектам вне зависимости от того, являются они либо нет юридическими лицами.

Кроме того, НК РФ ввел понятие взаимозависимых лиц. Ст.20 НК РФ определяет их как организации (для физических лиц этот вопрос будет рассмотрен далее), отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности, а именно: если одно лицо участвует в имуществе другого лица и доля такого участия составляет более 20 процентов. Очевидно, это положение соответствует ст. 108 ГК РФ. Зависимые хозяйственные общества. При этом ч.2 ст.20 НК РФ оставляет на усмотрение суда возможность признать взаимозависимыми лица и при отсутствии требований, изложенных выше, в том случае, когда налоговыми органами представлены доказательства того, что лица находятся под контролем третьего лица. Очевидно, что в этом случае суды будут использовать и иные статьи ГК РФ, устанавливающего зависимость между юридическими лицами: ст.105 ГК РФ, Дочерние хозяйственные общества; п.7 ст.114 ГК РФ (дочерние предприятия, а также холдинги и промышленно-финансовые группы.

**Физические лица**

НК РФ (абз.3,4,5 ст.11), так же, как и гражданское законодательство, к физическим лицам относит граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства. В составе физических лиц ст.11 НК РФ выделяет индивидуальных предпринимателей.

Следует отметить, что абз.4 ст.11 НК РФ имеет весьма неудачную редакцию. При буквальном толковании оказывается, что индивидуальными предпринимателями являются не только лица, зарегистрированные в качестве таковых, но и лица, осуществляющие деятельность на свой риск, направленную на систематическое получение дохода (нотариусы, частные охранники). Недоумение вызывает подобная позиция законодателя, поскольку эти лица в ходе своей деятельности осуществляют не только собственный интерес (извлечение дохода), но и публичный интерес: поддержание общественного порядка, оформление сделок и т.д. Очевидно, именно поэтому специальное законодательство, регулирующее указанные отношения, не относит их к кругу лиц, являющихся предпринимателями. Однако в дальнейшем законодатель в ст.83 и ст.86 НК РФ проводит четкое разграничение этих двух групп физических лиц.

При определении для физических лиц положения взаимозависимости (взаимозависимые лица) (ст.20 НК РФ), кроме подчинения одного лица другому по должностному положению, НК РФ в качестве признака взаимозависимости устанавливает также нахождение лиц в брачных, родственных отношениях, отношениях свойства, опеки и попечительства со ссылкой на семейное законодательство. Очевидно, что в данном случае необходимо было сделать акцент не только на наличие родственно-семейных отношений, но главное на общность и взаимозависимость имущественных интересов данных лиц (нахождение на иждивении, либо совместное имущество, ведение общего хозяйства).

**Представительство в налоговых правоотношениях**

(Глава 4. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах).

Введение в налоговое законодательство норм о представительстве следует отметить как явное достижение законодателя. Действительно, в целом ряде случаев исполнение обязанностей, возложенных налоговым законодательством, самим налогоплательщиком в силу его недееспособности, или просто физической немощи, либо иных обстоятельств, невозможно. Это имеет место, например, при уплате налога на недвижимость собственником. При этом до Налогового кодекса налоговое законодательство не регулировало эти отношения. Применение норм гражданского права без прямого указания закона было невозможно, и таким образом отношения оставались неурегулированными, что на практике порождало многочисленные споры. Неоднократно в средства массовой информации обращались родители несовершеннолетних детей с вопросом о законности действий налоговых органов, предлагающих родителям уплатить налоги не только за себя, но и причитающиеся с их несовершеннолетних детей, например, при приватизации квартир.

Ст.26 НК РФ предусматривает возможность участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через представителя налогоплательщику, а также плательщикам сборов и налоговым агентам. Таким образом круг лиц, которым предоставлена возможность действовать через представителя в налоговых отношениях, является исчерпывающим. Гражданское законодательство устанавливает ограничения не для круга лиц, которые вправе использовать представителя, а для круга сделок. Так например, завещание можно оформить только лично.

Глава 4 НК РФ устанавливает две группы представителей налогоплательщиков: законные представители и уполномоченные представители.

Для организаций -законными представителями являются лица, уполномоченные представлять организацию на основании закона или учредительных документов.(п.1 ст.27 НК РФ).

Для физического лица -лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством.

В соответствии со ст.29 НК РФ уполномоченные представители налогоплательщика -это физические и юридические лица, уполномоченные налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Налоговый кодекс устанавливает круг лиц, которые не могут быть уполномоченными представителями. К ним относятся должностные лица налоговых и таможенных органов, органов налоговой полиции, судьи, следователи, прокуроры.

Полномочия уполномоченных представителей должны быть оформлены доверенностью. При этом представитель налогоплательщика-организации действует на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством, а полномочия представителя налогоплательщика-физического лица должны подтверждаться лишь нотариально удостоверенной доверенностью или доверенностью, приравненной к нотариально удостоверенной, в соответствии с гражданским законодательством РФ (т.е. соответствовать п.3 ч.3 ст.185 ГК РФ).

Отношение представительства в ГК РФ регулирует гл.10 Представительство, доверенность. Предметом представительства является совершение сделок от имени представляемого представителем. Полномочия на представление одного лица другим основываются на доверенности, указании закона либо акте уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления. Полномочия могут явствовать из обстановки, в которой действует представитель (продавец, кассир).Таким образом, из трех видов оснований представительства в гражданском праве, налоговое право использует только два (доверенность и закон). В налоговом праве полномочия представителя не могут явствовать из обстановки.

Налоговый кодекс выделяет два вида представителей (законный и уполномоченный). В гражданском законодательстве отсутствуют подобные определения для представителей, хотя в науке гражданского права принято выделять в зависимости от основания возникновения два вида представительства: основанное на законе ("законное" или обязательное) и основанное на договоре (договорное или добровольное).

При этом полномочия законного представителя устанавливаются третьими лицами на основании документов, подтверждающих правовое положение лица, которому закон предоставляет право выступать представителем другого лица (родители в отношении несовершеннолетних детей, опекуны, генеральный директор).

В некоторых случаях для подтверждения полномочий законного представителя может быть использована доверенность. Последнее имеет место в тех случаях, когда от имени органа, либо организации, являющегося законным представителем, действует не лицо, уполномоченное в качестве органа юридического лица (директор), а иной работник. Например, работник воспитательного, лечебного учреждения в отношении гражданина, нуждающегося в опеке и находящегося в данном учреждении.

Поскольку ст.163 ГК РФ устанавливает, что нотариальное удостоверение сделок обязательно в случаях, указанных в законе, то подобное требование НК РФ к форме доверенности полностью соответствует гражданскому законодательству.

Интересно отметить при этом, что очевидно и адвокатам при обращении в налоговые органы для защиты интересов налогоплательщика-физического лица придется оформлять нотариальную доверенность, хотя в суде по спорам с налоговыми органами он вполне обойдется и ордером, поскольку споры в судах рассматриваются в соответствии с ГПК и АПК (ст.138 НК РФ).

Следует заметить, что оформление доверенности на совершение сделок и получение дохода явно недостаточно для внесения налогов от имени представляемого. Для этого необходимо оформить доверенность в соответствии со ст.29 НК РФ.

**Объекты налогообложения и объекты гражданских прав**

Перечень объектов налогообложения и объектов гражданских прав, а также предмета некоторых гражданско-правовых договоров частично совпадает. В частности, при определении имущества (п.2 ст.38) НК РФ делает отсылку к ГК РФ. Понятие товара и работы в целом совпадает, но в понятие услуги НК РФ вкладывает более широкое значение, чем предмет соответствующего договора по оказанию услуг, включая в него и предмет специальных договоров ГК РФ (перевозки, комиссии, агентирования и т.д.). Очевидно, иначе, чем ГК РФ будет в ч. II НК РФ определены место и время реализации товаров, работ, услуг (сравните с определением исполнения обязательств).

Исполнение обязанности по уплате налогов при реорганизации и ликвидации организаций (ст.49 и ст.50 НК РФ)

Если нормы ст.50 НК РФ, устанавливающие порядок исполнения обязанностей по уплате налогов при реорганизации, в целом соответствуют нормам ГК РФ о правопреемстве при реорганизации, то правила, установленные для исполнения обязанностей по уплате налогов при ликвидации организаций, вызывают определенные сомнения.

С одной стороны, п.3 ст.49 НК РФ указывает совершенно правильно на то, что очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами определяется гражданским законодательством, с другой стороны, этой же статьей устанавливается правило, явно нарушающее такой порядок. В п.4 этой статьи устанавливается правило, по которому излишне уплаченные суммы налогов подлежат зачету в счет исполнения обязанностей по другим налогам.

С подобным правилом можно согласится, если речь идет о налогах, направляемых в бюджет одного субъекта: РФ, субъекта федерации. Однако, если данное правило применять к налогам различных субъектов, то это напрямую может нарушить права первоочередных кредиторов. Гражданский кодекс разрешает исполнить обязанность за должника только в том случае, когда неисполнение может привести к умалению права лица, исполнившего эту обязанность. Если же излишне выплаченные суммы налогов обнаружены на момент ликвидации и направляются другому субъекту-получателю налога, то напрямую нарушаются права лиц, имеющих преимущества при конкурсном производстве.

Большой интерес представляет использование в налоговом кодексе таких типичных для гражданского права институтов, как договоры (налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит), а также способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. При этом используются как традиционные способы обеспечения обязательств (поручительство, залог, пеня, так и способы, применяемые для обеспечения исков (арест имущества). Отдельно стоит такой способ обеспечения как приостановление операций по счетам налогоплательщиков (доходы зачисляются, расходы не производятся, за исключением платежей имеющих преимущество в порядке исполнения перед налогами).

Однако вышеуказанные институты требуют более подробного и тщательного анализа, что будет проведено вне рамок данной статьи.

доцент кафедры коммерческого права юридического факультета СПбГУ, Н.С.Ковалевская