

На правах рукописи

Гиззатуллина Гульнара Нафисовна

**ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

Специальность: 12.00.03. – гражданское право;
предпринимательское право; семейное право;
международное частное право

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук**

Казань – 2007

Работа выполнена на кафедре предпринимательского права Негосударственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Институт экономики, управления и права (г. Казань)»

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Фаткудинов Зефар Максимович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Сафиуллин Динус Нуриманович
кандидат юридических наук, доцент
Адельшин Рим Наилевич

Ведущая организация: государственное образовательное
учреждение высшего
профессионального образования
*«Волгоградская Академия МВД
России»*

Защита диссертации состоится «22» февраля 2007 г. в 14 часов 00 минут на заседании диссертационного совета Д.212.081.13 по присуждению ученой степени доктора юридических наук при Казанском государственном университете им. В.И. Ульянова-Ленина по адресу: 420008, г. Казань, ул. Кремлевская, д. 18, юридический факультет, ауд. 324.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке им. Н.И. Лобачевского Казанского государственного университета им. В.И. Ульянова-Ленина.

Автореферат разослан «___» _____ 2007 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д.212.081.13,
кандидат юридических наук, доцент

Каюмова А.Р.

Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Деятельность налоговых органов регулируется различными отраслями права и реализуется через нормы конституционного права, административно-правовые и налоговые нормы, нормы гражданского права. Деятельность налоговых органов, осуществляющих властные полномочия, постоянно пересекается с деятельностью физических и юридических лиц - частных субъектов налогового права (налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и налоговых представителей), которая осуществляется в рамках диспозитивности гражданского права и является, в большинстве своем, экономическим основанием возникновения налоговых правоотношений. Очевидно, что наиболее коллизионные вопросы связаны с определенными ограничениями права собственности частных субъектов налогового права в связи с реализацией налоговыми органами возложенных на них государством функций и задач. Об актуальности темы исследования свидетельствует возрастающее с каждым годом количество споров, связанных с применением налогового законодательства: в 2003 году арбитражным судом РТ рассмотрено 4 955 дел, связанных с применением налогового законодательства, из которых 3 622 исковых требования удовлетворены. В 2004 году рассмотрено 6 068 дел, связанных с применением налогового законодательства, из которых 4 612 исковых требований удовлетворены. В 2005 году рассмотрено 9 552 дела, из которых 7 161 исковое требование удовлетворено.¹ Зачастую такие споры связаны с одновременным применением не только налогового, но и гражданского законодательства. Таким образом, на практике возникает необходимость в установлении определенного баланса между компетенцией налогового органа, с одной стороны, и обеспечением защиты прав физических и юридических лиц как собственников имущества, с другой стороны. Сложившаяся ситуация

¹ См.: Отчеты о деятельности Арбитражного Суда РТ за 2003, 2004, 2005 гг. // Архив Арбитражного Суда РТ.

определяет взаимодействие норм частного и публичного права и обуславливает наличие межотраслевых связей в рамках правового статуса налоговых органов.

Правовой предпосылкой разноотраслевой деятельности налоговых органов является то, что гражданское, налоговое право и иные отрасли права, сосуществуя в рамках единой системы права, вызывают необходимость для одних и тех же субъектов строить свое поведение, руководствуясь нормами разных правовых образований, и регулируют, хотя и различными приемами, отношения собственности. Таким образом, возникает необходимость в специальных научных исследованиях, направленных на определение и конкретизацию «зон влияния» и установление четких границ действия норм гражданского права в регулировании деятельности налоговых органов.

Степень разработанности темы. Вопросы взаимодействия и соотношения частного и публичного права достаточно широко освещены в работах различных ученых. В рамках определения взаимодействия и соотношения норм частного и публичного права отдельное место отведено изучению межотраслевых связей гражданского и налогового права. В частности, еще М.М. Агарков и С.Н. Братусь² указывали на сходство гражданско-правовых обязательств и некоторых налоговых отношений с имущественным элементом. В последнее время наблюдается увеличение теоретических исследований в сфере взаимодействия частного и публичного права в целом и выявления межотраслевых правовых связей в частности. Следует отметить работы современных ученых, таких, как М.Ю. Чельшев, Э.М. Цыганов, В.Г. Гуца и др. Рядом других ученых рассмотрение взаимодействия и соотношения частного и публичного права проводится

² См.: Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву// Избранные труды по гражданскому праву: Т.1. - М.: ЦентрЮрИнформ, 2002. - С.350-351; См. также: Агарков М.М. Предмет и система советского гражданского права // Советское государство и право. - 1940. - N 8-9. - С.62.; Братусь С.Н. Юридические лица в советском гражданском праве. - М.: Юрид. лит., 1947. - С.173 – 174.

посредством обозначения межотраслевых связей в деятельности государственных органов. Среди таких исследований можно назвать работы М.Г. Жмырко, Е.А. Корнеевой, Е.А. Ромашко, Н.П. Фридман, Н.Н. Шиналиева и др. Однако не исследованным остается целый ряд вопросов, связанных с гражданско-правовым режимом функционирования налоговых органов. В частности: о пределах и характере применения норм гражданского права в регулировании деятельности налоговых органов; о специфике гражданской правоспособности налоговых органов как юридических лиц и причинах, такую специфику определяющих; об использовании в рамках налогового права гражданско-правовых конструкций обязательства и способов обеспечения их исполнения; вопросы, возникающие в результате предъявления налоговыми органами в суды общей юрисдикции и арбитражные суды частно-правовых исков, в частности исков, связанных с заключенными налогоплательщиками (плательщиками сборов) гражданско-правовыми сделками; проблема расширения сферы применения норм гражданского права при регулировании гражданско-правовой ответственности налоговых органов и их должностных лиц за причиненный вред и ряд других.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель исследования – изучение и анализ гражданско-правового регулирования деятельности налоговых органов. Достижение указанной цели автором видится путем решения следующих задач:

1. изучение проблемы взаимодействия и соотношения норм публичного и частного права в целом и посредством определения межотраслевых связей в рамках правового статуса налоговых органов;
2. анализ специфики гражданской правосубъектности налоговых органов как юридических лиц и структуры налогового органа как юридического лица, органа власти и управления;
3. исследование проблемы применения в деятельности налоговых органов гражданско-правовых конструкций, таких, как обязательства и

способы обеспечения их исполнения, частно–правовые иски налоговых органов и определение соотношения норм гражданского и налогового права в регулировании возникающих в их рамках отношений;

4. изучение правовых последствий нарушения налоговыми органами и их должностными лицами субъективных гражданских прав;

5. разработка рекомендаций по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в рамках единой российской правовой системы.

Объект диссертационного исследования. Объектом диссертационного исследования являются отношения, возникающие в рамках гражданско-правового регулирования деятельности налоговых органов.

Предмет диссертационного исследования. Предметом диссертационного исследования выступают гражданское, налоговое и иное законодательство, регулирующее деятельность налоговых органов как юридических лиц и органов государственной власти; теоретические работы отечественных, зарубежных ученых–правоведов, материалы судебной практики по проблемам гражданско-правового регулирования деятельности налоговых органов.

Теоретическая база диссертационного исследования. В своей работе автор опирается на научные труды российских и зарубежных цивилистов, правоведов в области теории государства и права, специалистов в сфере налогового права и иных, смежных с ним, отраслях публичного права, таких как административное право, финансовое и банковское право и др. Теоретическую базу диссертационного исследования составляют труды: М.М. Агаркова, Н.Г. Александрова, С.С. Алексеева, В.К. Андреева, А.И. Бабкина, В.В. Бойцовой, М.И. Брагинского, С.Н. Братусь, А.В. Венедиктова, Д.В. Винницкого, В. Витрянского, А.Ф. Галузина, Ю. Гамбарова, В.Г.Голубцова, А.В. Золотухина, О.В. Ивановой, О. С. Иоффе, Н.В. Козловой, А.Я. Курбатова, В.В. Лаптева, Д.И. Мейера, Л.Ф. Мильковой, Е.А.

Михно, Э.Н. Нагорной, В.Т. Нор, М.Ю. Орлова, Г.В. Петровой, И.А. Покровского, Р.В. Рабинович, А.А. Савостина, Е.А. Суханова, И.А. Тактаева, Ю.А. Тихомирова, К. Тотьева, Ф.Н. Фаткуллина, Е.А. Флейшиц, Н.П. Фридман, Э.А. Цадыковой, С.Б. Цветкова, Э.М. Цыганова, М.Ю. Чельшева, И.С. Шабуниной, А.Е. Шерстобитова, Г.Ф. Шершеневича, Д.М. Щекина, Л.В. Щенниковой, и др.

Методологическая основа диссертационного исследования.

Методологической основой исследования являются общенаучный диалектический метод познания, а также частно-научные методы познания: системный, который обуславливается существованием гражданского, налогового и других отраслей права в качестве подсистем в рамках целостной системы отечественного права; формально-логический, метод исторического анализа, метод сравнительного правоведения.

Научная новизна диссертационного исследования. Настоящее исследование является одним из немногих комплексных монографических исследований по проблеме разграничения гражданско-правовых и иных элементов в регулировании деятельности налоговых органов. Автором обозначены теоретические и практические предпосылки взаимодействия норм публичного и частного права, на основе которых выявлены межотраслевые правовые связи в регулировании деятельности налоговых органов.

Автором обозначены сфера и границы гражданско-правового регулирования деятельности налоговых органов; влияние публично-правовой составляющей в регулировании деятельности налоговых органов на применение соответствующих норм гражданского законодательства, которое выражается: в специфике гражданской правосубъектности налоговых органов как юридических лиц, в обязательственных отношениях с участием налоговых органов, в гражданско-правовых способах обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, в частно-правовых исках налоговых органов. В работе выявлена юридическая природа

имущественной ответственности налоговых органов; установлено, что совокупность норм об ответственности налоговых органов это правовой институт, который носит комплексный характер; определена сфера гражданско-правового регулирования ответственности налоговых органов.

В ходе диссертационного исследования сформулированы следующие **положения, которые выносятся на защиту:**

1. Автором делается вывод о взаимосвязи, взаимообусловленности и взаимовлиянии норм частного и публичного права в регулировании деятельности налоговых органов. При этом применение норм гражданского права в регулировании деятельности налоговых органов, как органов власти и управления, носит субсидиарный характер, а режим правосубъектности налоговых органов как юридических лиц носит гражданско-правовой характер.

2. Диссертантом обосновывается положение о наделении налоговых учреждений не ограниченной, а специальной правоспособностью, поскольку налоговые инспекции, по сравнению с другими бюджетными учреждениями обладают более широкой гражданской правоспособностью, которая охватывает не только вспомогательные, но и некоторые виды их основной деятельности, что обусловлено характером задач, стоящих перед ними. Указанная специфика гражданской правосубъектности налоговых органов (инспекций) как юридических лиц обуславливается публичными началами их деятельности как органа власти и управления, в частности функциями, целями, задачами и компетенцией налоговых органов.

3. Субсидиарный характер норм гражданского права в регулировании деятельности налоговых органов обуславливает построение определенной группы правоотношений в сфере действия налогового права России по типу гражданско-правового обязательства. Обосновывается вывод о том, что налоговое обязательство имеет аналогичную гражданско-правовому обязательству конструкцию. Вместе с тем налоговое обязательство не является разновидностью гражданско-правового

обязательства, возникает и существует самостоятельно в налоговой сфере и регулируется специальными нормами законодательства о налогах и сборах.

4. Сформулировано определение способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов: это установленные законом специальные разноотраслевые, в том числе гражданско-правовые, меры воздействия, стимулирующие надлежащее исполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов) налоговой обязанности. Законодатель сконструировал указанный институт, используя наряду с другими метод законодательного заимствования. В этой связи регулирование института обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов осуществляется нормами законодательства о налогах и сборах, которые закрепляют специфику данного института, связанную с публичным характером налоговых отношений и общими положениями гражданского законодательства, которые носят субсидиарный характер. Автором делается вывод о необходимости более четкого разграничения на законодательном уровне действия норм гражданского и налогового права в регулировании отношений по залогу и поручительству как способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

5. Обеспечение интересов государства в налоговой сфере объективно обуславливает необходимость предъявления налоговыми органами в суды общей юрисдикции и арбитражные суды частного-правовых исков, в том числе о признании заключенных налогоплательщиком сделок недействительными вследствие несоответствия сделки закону или иным правовым актам, совершения сделки с целью, противной основам правопорядка и нравственности и иным основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом Российской Федерации. Под частно-правовыми исками налоговых органов с материально-правовой точки зрения следует понимать применяемые налоговыми органами при осуществлении публично-правовой деятельности предусмотренных гражданским законодательством способов защиты гражданских прав.

6. Иски о признании заключенных налогоплательщиками сделок недействительными имеют гражданско–правовую природу и связаны с непосредственным применением гражданского законодательства. Вместе с тем, право налоговых органов на предъявление частно-правовых исков должно быть ограничено функциями налоговых органов. В этой связи предлагается уточнить действующее законодательство о налогах и сборах, подчеркнув гражданско-правовую сущность указанных отношений.

7. Диссертантом обосновывается вывод о необходимости распространения сферы применения гражданско-правовых норм о способах защиты гражданских прав на отношения, возникающие в рамках ответственности налоговых органов и их должностных лиц. В этой связи следует привести в соответствии с Конституцией Российской Федерации и ГК РФ нормы НК РФ и признать за частными субъектами налогового права не только субъективное гражданское право на возмещение причиненных неправомерными действиями (актами) и бездействием налоговых органов и их должностных лиц убытков, но и иных видов вреда.

8. Обосновывается вывод о том, что регулирование ответственности налоговых органов и их должностных лиц определяется как наличием публично-правового элемента в основании ответственности, так и тем, что механизм реализации восстановительной функции гражданско-правовой ответственности налоговых органов и их должностных лиц лежит в плоскости бюджетного права. В этой связи, нормы об ответственности налоговых органов и их должностных лиц следует рассматривать как комплексный правовой институт. При этом, конкретные меры ответственности налоговых органов и их должностных лиц устанавливаются посредством реализации частно-правовых норм данного института, тогда как процедура - посредством реализации публично-правовых норм данного института. Обозначенную сферу гражданско-правового регулирования ответственности налоговых органов и их должностных лиц необходимо четко закрепить на законодательном уровне.

9. Диссертантом обосновывается необходимость расширения сферы применения гражданско-правовых норм при регулировании ответственности налоговых органов и их должностных лиц и на этой основе разработан механизм устранения межотраслевой коллизии гражданского и налогового права по вопросу возмещения имущественного вреда, причиненного неправомерными действиями (актами) или бездействием налоговых органов и их должностных лиц за счет казны в целом (ст. 1069 ГК РФ), а не исключительно за счет средств федерального бюджета (ст. 35 НК РФ). В этой связи предлагается новая редакция статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации.

Практическая значимость диссертационного исследования.

Учитывая отсутствие комплексных работ, посвященных гражданско-правовому регулированию деятельности налоговых органов, основные положения и выводы, сформулированные в ходе диссертационного исследования, могут послужить для более широких изысканий в данной области. Практическая значимость диссертационного исследования состоит также в том, что выводы и положения, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы:

- для дальнейших теоретических исследований проблем межотраслевых правовых связей в регулировании деятельности налоговых органов;
- при чтении учебных курсов гражданского и налогового права России, а также при написании учебных и учебно-методических пособий;
- в процессе совершенствования законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, а также практики его применения;

Проведенное исследование позволило автору сформулировать предложения по изменению и дополнению действующего законодательства о налогах и сборах, которые способствовали бы однозначному решению вопросов взаимодействия гражданского и иных отраслей права в

регулировании деятельности налоговых органов и оптимизировать практику его применения.

Апробация результатов исследования. Диссертационное исследование обсуждено на заседании кафедры предпринимательского права юридического факультета Института экономики, управления и права (г. Казань). Основные положения диссертационного исследования изложены в публикациях автора, а также в докладах и сообщениях на следующих научно-практических конференциях: Итоговая научно-практическая конференция научно-педагогических работников «Институциональные преобразования в обществе и повышение эффективности рыночной экономики» (г. Казань, ИЭУП, 2004 г.); Межвузовская научно-практическая конференция «Институциональные процессы: экономика, право, интеграция» (г. Альметьевск, АФ ИЭУП (г. Казань), 2005 г.); Республиканский конкурс научных работ студентов на соискание премии им. Н.И. Лобачевского (г. Казань, ИЭУП, 2006 г.).

Основные положения диссертации использованы автором при чтении учебных курсов гражданского и налогового права для студентов и слушателей гражданско-правовой специализации Альметьевского филиала Института экономики, управления и права (г. Казань), лекционных занятий для студентов и слушателей Альметьевского государственного нефтяного института, а также при проведении семинарских и практических занятий по гражданскому и налоговому праву.

Выводы, сделанные автором по итогам правового анализа темы, выбранной для исследования в рамках диссертации, использованы диссертантом в адвокатской практике.

Структура и содержание диссертации определяются целями и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав и заключения.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, характеризуется степень ее научной разработанности, определяются цель и задачи диссертационного исследования, его теоретические и методологические основы, научная новизна исследования, формулируются положения, выносимые на защиту, обосновываются теоретическая и практическая значимость работы и апробация результатов исследования, структура диссертационного исследования.

Первая глава диссертации – «Общая характеристика правового статуса налоговых органов в частном и публичном праве» – включает в себя четыре параграфа: «Взаимодействие и соотношение норм частного и публичного права» (1), «Межотраслевые связи в рамках правового статуса налоговых органов» (2), «Специфика гражданской правосубъектности налоговых органов как юридических лиц» (3), «Структура налогового органа как юридического лица, органа власти и управления» (4).

В первом параграфе первой главы диссертации – «Взаимодействие и соотношение норм частного и публичного права» – анализируется деление права как целостной системы на две сферы – частного и публичного права. Специфика гражданско-правового статуса налоговых органов и возникающие в этой связи проблемы в первую очередь замыкаются на решение вопроса о соотношении и взаимодействии систем частного и публичного права в целом и норм частного и публичного права в регулировании деятельности налоговых органов в частности. В рамках данного параграфа рассматривается эволюция понятия и содержания категорий частного и публичного права, определяются основные подходы к их пониманию, обозначается легальное закрепление сфер воздействия норм права и анализируются основные критерии отнесения тех или иных норм права к частному или публичному праву, выработанные российской правовой наукой: критерий интереса; критерий субъектного характера; критерий защиты интереса; критерий предмета правового регулирования и

критерий метода правового регулирования. Делается вывод о том, что разграничение систем частного и публичного права следует проводить по совокупности критериев, что отражает динамику понятия и содержания частного и публичного права на разных этапах развития правовой науки, позволяет точнее определить сферы действия частного и публичного права в их сложном переплетении. Независимо от определяющего их интереса, частное и публичное право преследуют единую цель - позитивное регулирование складывающихся в обществе отношений. Полагаем, что единая система российского права и законодательства видится как некий «симбиоз» норм частного и публичного права. Таким образом, автором делается ввод о взаимосвязи, взаимообусловленности и взаимовлиянии норм частного и публичного права в регулировании деятельности налоговых органов.

Во втором параграфе первой главы диссертации – «Межотраслевые связи в рамках правового статуса налоговых органов» – рассматривается взаимосвязь, взаимообусловленность и взаимовлияние норм частного и публичного права посредством определения межотраслевых правовых связей в регулировании деятельности налоговых органов: на уровне правовых норм и метода правового регулирования. Действующее законодательство о налогах и сборах РФ содержит значительное число отсылочных норм. В частности, отсылки к гражданскому законодательству содержат пункты 3,4,7 статьи 73 НК РФ «Залог имущества». Взаимосвязь налогового и гражданского права прослеживается в самом содержании и смысле отдельных норм части первой НК РФ. В частности, пункт 3 статьи 35 НК РФ «Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц» закрепляет положение, согласно которому «За неправомерные действия или бездействия должностные лица и другие работники органов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации». Очевидно, что применение указанной нормы предполагает учет

правил, закрепленных главой 59 ГК РФ «Обязательства вследствие причинения вреда». Наглядным примером межотраслевых правовых связей в регулировании деятельности налоговых органов является сочетание императивного и диспозитивного метода в регулировании общественных отношений, составляющих предмет налогового права. Применительно к рассматриваемой проблеме, автором делается вывод о том, что применение норм гражданского права в регулировании деятельности налоговых органов как органов власти и управления носит субсидиарный характер, что позволяет обеспечить повышение уровня эффективности правового регулирования в налоговой сфере.

В третьем параграфе первой главы диссертации – «Специфика гражданской правосубъектности налоговых органов как юридических лиц» – анализируется специфика гражданской правосубъектности налоговых органов как юридических лиц. В гражданских правоотношениях налоговые органы (инспекции) выступают в качестве юридических лиц - налоговых госбюджетных учреждений. Участие юридического лица в гражданских правоотношениях напрямую связано с наличием у него правосубъектности, в связи с чем в работе рассматриваются понятие, содержание, элементы правосубъектности, вопрос соотношения категории «правосубъектность» с категориями «правоспособность», «дееспособность», «правовой статус» и «правовое положение» и виды правосубъектности. Далее, характеризуется специальная правосубъектность госбюджетных учреждений и исследуется влияние публичных начал, в частности функций (целей и задач) и компетенции налоговых органов как органов власти и управления, на объем гражданской правосубъектности налоговых учреждений. Автор приходит к выводу о том, что при регулировании гражданской правосубъектности налоговых органов как юридических лиц наблюдается приоритет норм гражданского законодательства. Полагаем, что разрешение противоречия между публичной властью (основополагающим началом деятельности налоговых инспекций как органов власти и управления), с одной стороны, и

гражданской правоспособностью (предполагающей участие в гражданском обороте), с другой стороны, возможно путем соединения публичных и частных начал в особую гражданскую правосубъектность налоговых органов (инспекций) как юридических лиц.

Четвертый параграф первой главы диссертации – «Структура налогового органа как юридического лица, органа власти и управления». Специфика правового статуса налоговых органов в частном и публичном праве определяет параллельное существование системы органов юридического лица, с одной стороны, и системы налоговых органов Российской Федерации в целом, с другой стороны. Рассмотрение соотношения двух указанных систем осуществляется посредством определения самого понятия «орган» в контексте частного и публичного права, исследования процесса становления и развития каждой из систем, в частности применительно к системе налоговых органов Российской Федерации - этапы ее формирования. Для системы органов юридического лица - развитие и становление понятия и сущности органа юридического лица в историческом ракурсе, их классификация. Определяется соотношение указанных систем.

Вторая глава диссертации – «Реализация налоговыми органами компетенции, связанной с гражданско-правовыми отношениями» – включает в себя три параграфа: «Обязательственные отношения с участием налоговых органов» (1), «Гражданско-правовые способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» (2), «Частно-правовые иски налоговых органов» (3).

В первом параграфе второй главы диссертации – «Обязательственные отношения с участием налоговых органов» – рассматривается вопрос о теоретических основаниях и практических последствиях использования в налоговом праве такой традиционно цивилистической юридической конструкции, как обязательство. Обоснование такого заимствования автор видит не только в сравнительной

«молодости» налогового права и законодательства о налогах и сборах России, но и в обозначенном выше процессе сближения частного и публичного права; в использовании сочетания частно- и публично-правовых методов регулирования общественных отношений; в подвижной «плавающей» границе, определяющей область частного и публичного права. В связи с этим предлагаем рассматривать обязательственные отношения в рамках налогового права не в качестве разновидности гражданско-правового обязательства, а как правоотношение, имеющее схожую с гражданско-правовым обязательством конструкцию. Такой подход, по нашему мнению, наиболее продуктивен.

Во втором параграфе второй главы диссертации – «Гражданско-правовые способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов» – анализируется использование в налоговом праве специальных охранительных мер по аналогии с гражданским правом – института обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Исследование вопроса осуществляется посредством изучения проблемы дифференциации общеправового понятия обеспечение исполнения норм права применительно к особенностям регулируемых налоговым правом отношений; особенностям метода их регулирования; выявлению межотраслевых связей и взаимодействия института обеспечения исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей и института обеспечения исполнения обязательств в гражданском праве. Отношения по взиманию налогов и сборов, где одной из сторон выступает налоговый орган, носят публично-правовой (властный) характер, что определяет особенности института обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по сравнению с институтом обеспечения исполнения обязательств в гражданском праве. Регулирование института обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов осуществляется нормами законодательства о налогах и сборах, которые закрепляют специфику

данного института, связанную с публичным характером налоговых отношений, и общими положениями гражданского законодательства.

В третьем параграфе второй главы диссертации – «Частно-правовые иски налоговых органов» – анализируются понятие иска в материальном и процессуальном смысле, основные концепции; общие положения гражданского законодательства и права о сделках, условиях действительности сделок, понятии и видах недействительных сделок, основаниях и последствиях недействительности сделок; право налоговых органов на предъявление исков о признании заключенных налогоплательщиком сделок недействительными; основания недействительности сделок, по которым налоговые органы вправе предъявлять иски о признании заключенных налогоплательщиком сделок недействительными; обзор судебной практики. Пункт 14 части 1 статьи 31 НК РФ не содержит прямого указания на возможность предъявления налоговым органом исков о признании заключенных налогоплательщиком договоров недействительными. Такое право закреплено пунктом 11 статьи 7 Закона РФ от 21 марта 1991 года «О налоговых органах Российской Федерации». Полагаем, что сложившуюся ситуацию нельзя признать логичной, обоснованной и допустимой. По смыслу НК РФ налоговые органы вправе предъявлять иные, не указанные в пункте 14 части 1 статьи 31 НК РФ иски, только в случаях, предусмотренных НК РФ. Следовательно, никаким другим актом законодательства о налогах и сборах (пункт 1 статьи 1 НК РФ), и в частности Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации», «иные случаи» предъявления налоговыми органами исков устанавливаться не могут. Вместе с тем в НК РФ содержится ряд отдельных норм (пункт 5 статьи 47 и пункт 6 статьи 48 НК РФ), которые косвенно оговаривают возможность предъявления налоговыми органами исков о признании заключенных налогоплательщиком договоров недействительными. Необходимо прямое регулирование указанных общественных отношений

либо в самом НК РФ, либо посредством отсылочной нормы НК РФ к иным актам законодательства о налогах и сборах.

Третья глава диссертации – «Правовые последствия нарушения налоговыми органами и их должностными лицами субъективных гражданских прав» – включает в себя три параграфа: «Гражданско-правовая ответственность налоговых органов и их должностных лиц за причиненный вред» (1), «Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами и их должностными лицами» (2), «Компенсация морального вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами» (3).

Первый параграф третьей главы диссертации – «Гражданско-правовая ответственность налоговых органов и их должностных лиц за причиненный вред». Налоговые органы, реализуя возложенные на них государством функции, могут причинить вред. Обилие «налоговых» дел в судебной практике во многом объясняется тем, что налоговыми органами в сфере налоговых отношений все активнее и не всегда правомерно и обоснованно применяются меры государственного воздействия. Согласно статистике ВАС РФ в 2003 году арбитражными судами рассмотрено 444 804 спора с применением налогового законодательства, что составляет 56,9 % от общего количества споров, возникающих из административных правонарушений; из них 33 756 – это требования о признании недействительными актов налоговых органов, из которых 24 820 требований удовлетворены, что составляет 73, 53 %. В 2004 году арбитражными судами рассмотрен 350 391 спор с применением налогового законодательства, что составляет 42,6 % от общего количества споров, возникающих из административных правонарушений; из них 42 273 – это требования о признании недействительными актов налоговых органов, 30 975 требований из которых удовлетворены, что составляет 73,27 %.³ В связи с этим вопрос об ответственности налоговых органов и их должностных лиц за

³ См.: Пепеляев С.Г. О практике разрешения налоговых споров в арбитражных судах // Налоговый вестник. – 2005. - №1. – С. 8 – 12.

причиненный вред приобретает особую актуальность. В целях освещения обозначенной проблемы автором рассмотрен следующий круг вопросов: понятие юридической ответственности; особенности гражданско-правовой ответственности как вида юридической ответственности; понятие и условия гражданско-правовой ответственности за причиненный вред как разновидности гражданско-правовой ответственности; специфика ответственности за причиненный вред налоговых органов и их должностных лиц. Освещение обозначенного круга вопросов позволило автору сформулировать понятие и выявить сущность ответственности налоговых органов и их должностных лиц за причиненный вред.

Во втором параграфе третьей главы диссертации – «Возмещение убытков, причиненных налоговыми органами и их должностными лицами» – исследуются понятие «вред» и его виды; определяется соотношение категорий «вред», «имущественный вред», «убытки»; обозначаются юридические и фактические основания возмещения убытков, причиненных органами исполнительной власти (их должностными лицами) в сфере государственного управления, в том числе налоговыми органами и их должностными лицами; выявляются особенности возмещения имущественного вреда, причиненного неправомерными действиями (актами) и бездействием налоговых органов и их должностных лиц.

В третьем параграфе третьей главы диссертации – «Компенсация морального вреда, причиненного налоговыми органами и их должностными лицами» – анализируется распространение гражданско-правовых норм о компенсации морального вреда на отношения, возникающие между налоговыми органами и частными субъектами налогового права вследствие причинения вреда. В связи с этим автором предлагается рассмотрение следующего круга вопросов: компенсация морального вреда в российском и зарубежном праве; понятие морального вреда по действующему российскому законодательству и сравнительная характеристика понятия «моральный вред» в праве зарубежных стран;

проблема компенсации морального вреда юридическому лицу; проблема компенсации морального вреда, причиненного частному субъекту налогового права посягательством на личные неимущественные права и нематериальные блага и в связи с нарушением имущественных прав частных субъектов; компенсация морального вреда как один из способов защиты чести, достоинства и деловой репутации частного субъекта налогового права. Действиями (актами) или бездействием налоговых органов и их должностных лиц налогоплательщику может быть причинен моральный вред. На наш взгляд, необходимо предусмотреть возможность компенсации морального вреда в случае причинения вреда имуществу частного субъекта налогового права и внести соответствующее дополнение в текст НК РФ.

В заключении изложены основные выводы, сделанные по итогам правового анализа выбранной для исследования в рамках диссертации темы, а также предложения, направленные на совершенствование действующего российского законодательства в рассматриваемой области.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих работах:

- публикации в ведущих рецензируемых журналах, перечень которых утвержден ВАК:

1. Гиззатуллина Г.Н. *Межотраслевые связи гражданского и налогового права в регулировании деятельности налоговых органов* / Г.Н. Гиззатуллина // Черные дыры в российском законодательстве. - 2006. - № 3. - С. 341-343.

- иные публикации:

2. Гиззатуллина Г.Н. *Ответственность в гражданском и налоговом праве: точки соприкосновения по действующему Налоговому кодексу Российской Федерации и Гражданскому кодексу Российской Федерации* / Г.Н. Гиззатуллина // Проблемы юридической ответственности / Под науч. ред. проф. З.М. Фаткудинова, доц. З.А. Ахметьяновой. - Казань: Издательство «Таглитат» Института экономики, управления и права, 2003. – С. 141 – 155.

3. Гиззатуллина Г.Н. *Проблемы соотношения гражданского и налогового права (на примере Налогового кодекса Российской Федерации)* / Г.Н. Гиззатуллина // Институциональные преобразования в обществе и повышение эффективности рыночной экономики: Сборник материалов итоговой научно-практической конференции научно –педагогических работников /Отв. ред. И.И. Бикеев. – Казань: Издательство «Таглитмат» Института экономики, управления и права, 2004. – С. 224 - 227.
4. Гиззатуллина Г.Н. *К вопросу о становлении и развитии института налоговой службы в Российской Федерации* / Г.Н. Гиззатуллина // Вестник Института экономики, управления и права/ Под общ. ред. доц. З.А. Ахметьяновой – Казань: Издательство «Таглитмат» Института экономики, управления и права, 2004. – (Серия 2 «Право»; Вып.5.). – С. 33 – 40.
5. Гиззатуллина Г.Н. *Взаимодействие и соотношение норм публичного и частного права»* / Г.Н. Гиззатуллина // Институциональные процессы: экономика, право, интеграция: Тезисы межвузовской научно-практической конференции/ Под науч. ред. проф. В.Г. Тимирясова – Казань: Издательство «Таглитмат» Института экономики, управления и права, 2005. – С. 119 - 122.
6. Гиззатуллина Г.Н. *Участие налоговых органов в процедурах легитимации субъектов гражданского права* / Г.Н. Гиззатуллина // Современные проблемы правового регулирования экономических отношений /Под науч. ред. докт. юрид. наук., проф. Фаткудинова З.М., канд. юрид. наук., доц. Ахметьяновой З.А. – Казань: Издательство «Таглитмат» Института экономики, управления и права, 2006. – С. 169 - 179.
7. Гиззатуллина Г.Н. *Гражданско-правовые вопросы при осуществлении публично-правовой деятельности налоговых органов* / Г.Н. Гиззатуллина // Сборник материалов Республиканского конкурса научных работ студентов на соискание премии им. Н.И. Лобачевского. В 2 т. Т.1. / Составитель Никитин А.Г. – Казань: Издательство «Таглитмат» Института экономики, управления и права, 2006. – С. 311 – 313.

8. Гиззатуллина Г.Н. *Возмещение имущественного вреда, причиненного неправомерными действиями и бездействием налоговых органов и их должностных лиц* / Г.Н. Гиззатуллина // Вестник Института экономики, управления и права/ Под общ. ред. доц. З.А. Ахметьяновой – Казань: Издательство «Таглитмат» Института экономики, управления и права, 2006. – (Серия 2 «Право»; Вып.7.). – С. 60 – 73.

Подписано в печать 18.12.2006 Формат 60X90 1/16
Гарнитура Times ET, 10. Усл. печ. л. – 1,8.
Тираж 150 экз.

Типография «Таглитмат» ИЭУП,
Лицензия № 172 от 12.09.96 г.
420108, г. Казань, ул. Зайцева, д. 17