

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
УНИВЕРСИТЕТ»

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ  
И ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО**

*Учебно-методический комплекс для магистров*

Воронеж  
Издательский дом ВГУ  
2018

## Содержание

<b>1. Термины и институты гражданского законодательства в налоговом праве (Сенцова М. В., Бобкова Л. Л.)</b>	<b>4</b>
Тематический план	4
Краткое содержание лекций	4
Практикум	42
Библиографический список	46
Вопросы к зачету	47
<b>2. Налоговое право и судебные правовые позиции (М. В. Сенцова; Н. Ю. Андреев)</b>	<b>48</b>
Занятие № 1. Понятие и роль судебных правовых позиций в правоприменении	48
Занятие № 2. Материальные нормы общей части налогового права и судебные правовые позиции	50
Занятие № 3. Процедурные нормы налогового права и судебные правовые позиции	55
Занятие № 4. НДС и судебные правовые позиции	59
Занятие № 5. Налог на прибыль и судебные правовые позиции	60
Занятие № 6. Поимущественные налоги и судебные правовые позиции	62
Занятие № 7. Судебная доктрина «обоснованная налоговая выгода» и судебные правовые позиции	65
Библиографический список	67
<b>3. Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием (Якушев А. О.)</b>	<b>75</b>
Тематический план проведения занятий	75
Теоретический материал	79
Задачи	115
Вопросы к зачету по спецкурсу «Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием»	121

учно актуальной, потребовать своего концептуального осмысления. Это произошло позже, но очень скоро. Научное осмысление проблем в системе «налоговое – гражданское право» стало все более и более востребоваться уже в начале XXI в., когда в этом сегменте появились многочисленные практические проблемы, разрешение которых порой являлось весьма затруднительным.

Прежде всего, с 2001 г. в практике, а затем и в налоговой теории стала широко обсуждаться проблема возможности использования категории «добросовестность» применительно к налоговым правоотношениям. Инициатива использования категории «добросовестность» в налоговом правоприменении принадлежала Конституционному Суду Российской Федерации (далее – КС РФ), который в Определении от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам о разъяснении Постановления КС РФ от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона РФ “Об основах налоговой системы в РФ”» указал, что по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика.

Хотя в научной литературе подчеркивалось, что категория «добросовестность» является общеправовой, фактически исследование этой категории применительно к налоговому праву всегда опиралось в сущностном и сравнительно-правовом контексте на ее проявление в гражданском праве. В связи с этим проблема добросовестности (недобросовестности) в налоговом праве ощущалась как некое заимствование из права гражданского. Соответственно, в научных работах затрагивались вопросы возможности использования в налоговом праве этой категории в параллели с ее использованием в праве гражданском<sup>6</sup>.

Начиная с 2006 г. приобрел особую актуальность вопрос о возможности применения ст. 169 ГК РФ в связи с фактами уклонения от уплаты налогов. Подход налоговых органов к использованию ст. 169 ГК РФ в ситуации налогового спора обуславливался, прежде всего тем, что, согласно п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ» последние имеют право предъявлять в судах иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам. А ст. 169 ГК РФ как раз и предусматривает возможность признания недействительной сделки, совершенной с целью, противной основам правопорядка и нравственности. При этих условиях налоговые органы полагали, что они могут в случае совершения сделок, целью которых, по их мнению, являлось уклонение от уплаты налогов, предъявлять в суде иски о

---

<sup>6</sup> См.: Савсерис С. В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007. С. 29–39.

признании сделок недействительными как сделок, противных основам правопорядка и нравственности и взыскивать в доход государства всего полученного по этим сделкам<sup>7</sup>. Проблема исков налоговых органов о взыскании в бюджет по ст. 169 ГК РФ получила широкое обсуждение в среде научной общественности. В конечном итоге, точку в этом вопросе поставил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) в Постановлении от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением ст. 169 ГК РФ». Суд сделал вывод, что налоговый орган не может предъявлять иски о признании сделки недействительной по ст. 169 ГК РФ в случае направленности этой сделки на уклонение от уплаты налогов и взыскании в доход государства полученного по этой сделке, так как такое взыскание, предусмотренное ст. 169 ГК РФ, не является мерой, направленной на поступление в бюджет налогов, а только «мерой, применяемой исключительно в качестве специального последствия недействительности ничтожной сделки»<sup>8</sup>. Иначе говоря, суд подчеркнул, что мера публично-правового принуждения, направленная на поступление в бюджет налогов (п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ») не может подменять гражданско-правовую меру, хотя и формально идентичную с первой, но выполняющую функцию специального последствия недействительности ничтожной сделки.

Таким образом, в вышеназванном постановлении Пленума Высший Арбитражный Суд РФ фактически «размежевал» налоговые и гражданские правоотношения применительно к конкретной ситуации, в то время как в практике налоговых органов их отождествляли. В научном плане вышеназванное Постановление Пленума ВАС РФ дало импульс тому, чтобы задуматься об относительной независимости налогового права в контексте его связи с правом гражданским.

Практическим подтверждением значимости связи налогового и гражданского права явилось постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В целях борьбы с уклонением от уплаты налогов ВАС РФ разработал судебную доктрину необоснованной налоговой выгоды, механизм реализации которой основан на

---

<sup>7</sup> Наиболее ярким примером исков налогового органа по ст. 169 ГК РФ явились так называемые дела Башкирского ТЭКа и Русснефти по искам налогового органа в Арбитражном суде РФ г. Москвы в 2006 г.

<sup>8</sup> Этот вывод суда дословно был сформулирован в вышеназванном Постановлении Пленума ВАС РФ следующим образом: «в случаях, когда сделка сама по себе образует состав публичного правонарушения, либо указанное правонарушение связано с совершением такой сделки, в рамках рассмотрения спора, вытекающего из публичных правоотношений, подлежат применению санкции, установленные законодательством в качестве меры ответственности за совершение данного правонарушения, а не последствия, предусмотренные ст. 169 ГК РФ».

специальном, экономическом толковании гражданско-правовой сделки в целях определения налоговых последствий: признания сделки обоснованной или необоснованной.

В последнее время число практических ситуаций, свидетельствующих о контактах налогового и гражданского права, стало возрастать. И весьма активную роль в этом процессе играет судебная практика. Во-первых, практика арбитражных судов России дает примеры использования частно-правовых конструкций и понятий для толкования норм налогового права<sup>9</sup>. Во-вторых, судебная практика дает немало примеров специальной юридической квалификации гражданско-правовых сделок в целях определения тех или иных налоговых последствий: объекта налогообложения, налоговой базы, права на налоговый вычет и налоговую льготу и др.<sup>10</sup>. Более того, живой интерес в науке вызывают попытки осмысления п. 1 ст. 11 НК РФ, позволяющей непосредственно применять используемые в НК РФ понятия, термины и институты гражданского права в том значении, в котором они используются в гражданском законодательстве. При этом в науке иногда даже *подчеркивается, якобы нормы гражданского законодательства используются в налоговом законодательстве*<sup>11</sup>, а также *отмечается, что налоговое право должно «брать» гражданско-правовые конструкции «...в том виде как они есть, как их трактует гражданское право и настраивать свое регулирование в расчете именно на них, а не видоизменять»*<sup>12</sup>. В этих условиях в науке проявился интерес к концептуальному осмыслению различных контактов налогового и гражданского права<sup>13</sup>.

Надо заметить, что научная проблема контакта налогового и гражданского права является интернациональной, ибо активно исследовалась и продолжает исследоваться в европейской правовой науке. Однако, как показывает научный анализ, в разных странах эта проблема решается на практике и, соответственно, научно описывается различно. Чаще всего она описывается в контексте *связи* этих правовых феноменов. Все зависит

---

<sup>9</sup> См.: Постановление ФАС СЗО от 14.04.2009 по ООО «Белгородская судовой верфь»; Постановление ФАС ВСО от 11.12.2008 по компании «Апрора»; Постановление ФАС СЗО от 24.11.2003; Постановление Президиума ВАС РФ от 08.06.2010 № 17462/09; Постановление Президиума ВАС РФ от 03.06.2008 № 3245/08 и др.

<sup>10</sup> См.: Сенцова (Карасева) М. В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // Закон. 2012. № 1. С. 123–132.

<sup>11</sup> См.: Карабанов И. И. Основные институты Гражданского кодекса РФ и законодательство о налогах и сборах. Элиста, 2007. С. 5.

<sup>12</sup> Иванов А. А. Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 81.

<sup>13</sup> См.: Иванов А. А. Указ. соч. С. 76–82; Овсянников С. В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 83–100; Карасева М. В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 57–81.

от сложившихся правовых традиций, степени разработанности проблемы, ее актуальности, а также академического интереса к налоговому праву как таковому<sup>14</sup>.

## **2. Структура взаимодействия налогового и гражданского права**

В системе отношений «налоговое – гражданское право» гражданское право в силу объективных экономических предпосылок, о чем будет сказано ниже, обуславливает, опосредует налоговое право и в этом смысле его детерминирует. Такая детерминация проявляется, в частности, в обусловленности налоговых последствий гражданско-правовой сделкой, что порождает актуальность проблем толкования и юридической квалификации сделок для налогового правоприменения. Кроме того, она проявляется в использовании налоговым законодателем гражданско-правовых матриц, модельных наработок гражданского права. В данном случае речь идет об использовании налоговым законодателем институтов гражданского права в силу п. 1 ст. 11 НК РФ, которые, как было уже показано в науке, не входят в налоговое законодательство в гражданско-правовой идентичности, а являются по существу матрицами гражданского права, используемыми в налоговом законодательстве<sup>15</sup>. Равным образом такая детерминация имеет место и тогда, когда налоговый закон использует понятия и термины гражданского права, закрепляя их в нормах налогового права в том же значении, в котором они используются в гражданском законодательстве и т.д. О гражданско-правовой детерминации налогового права можно говорить и в контексте доктрины налогового права, ибо, как известно, научное осмысление аспектов налогового права опирается и исторически пыталось опираться на гражданско-правовые концепции и понятия, среди которых такие концепции, как «налоговое обязательство», «расчетное налоговое правоотношение», «добросовестность в налоговом праве» и др. Перечень форм гражданско-правовой детерминации налогового права может быть продолжен и теоретически возможно его перманентное видоизменение по мере развития налогового законодательства<sup>16</sup>. *Практическим свидетельством гражданско-правовой детерминации на-*

---

<sup>14</sup> См.: Rosmarin R. Prawo podatkowe a prawo prywatne w swietle wykladni prawa. Lwow 1939; Bundgaard J. On tax law and private law relations. URL: <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-4.pdf>; Bergstrom S. Private law and tax law ST.L. 1979.

<sup>15</sup> См.: Карасева М. В. Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частно-правовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 57–67; Смирникова Ю. Л. Современная функция современного финансового права. М., 2011. С. 224–244.

<sup>16</sup> См. подробнее: Карасева М. В. Гражданско-правовая детерминация налогового права : понятие и формы проявления // Налоговое и бюджетное право : современные проблемы имущественных отношений. Воронеж, 2012. С. 199.

логового права является то, что в правовом регулировании налоговое право постоянно «оглядывается» на гражданское, но не наоборот. В этой связи примечательно, что КС РФ неоднократно в своих Постановлениях указывал на необходимость гармонизации налогового права с правом гражданским<sup>17</sup>, а не наоборот.

Что касается налогового права, то говорить о какой-либо экономической обусловленности или зависимости от него гражданского права, т.е. детерминации гражданского права налоговым, не приходится в силу объективных предпосылок, о которых будет сказано ниже. Хотя надо учитывать, что, конечно, налоговое право при рассмотрении его в системе «налоговое – гражданское право» не пассивно. Прежде всего, налоговое право, хотя и не часто, оказывает влияние на гражданское право в аспектах правореализации и правоприменения. Весьма яркими примерами этого являются случаи заключения и толкования гражданско-правовых договоров с опорой на нормы НК РФ<sup>18</sup>, а также квалификации гражданско-правовых договоров в целях налогообложения на основе квалифицирующих признаков тех или иных налоговых последствий, установленных в норме налогового законодательства<sup>19</sup>. Весьма заметно то, что в целом ряде случаев налоговое право ставит заслон автоматическому использованию в своем пространстве инструментов гражданского права. И делает это не только путем установления правовых запретов на использование гражданско-правовых инструментов в их оригинальном значении, а путем вытеснения гражданско-правовых и установления в законодательстве собственных правовых регуляторов. Налоговое право «активирует» в таких случаях как самостоятельный правовой феномен, устанавливая границы собственных правовых регуляторов и собственную логику правоприменения, т.е. в отношении с правом гражданским обеспечивает собственную автономию.

Таким образом, в системе отношений «налоговое – гражданское право» *исключительно гражданское право обуславливает, детерминирует налоговое, а последнее лишь в некоторых случаях влияет на право гражд-*

---

<sup>17</sup> См.: Постановления КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П ; от 23 декабря 2009 г. № 20-П.

<sup>18</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ № 10062/10 от 23.11.2010, из которого следует, что стороны при заключении гражданско-правового договора опирались на нормы НК РФ (п. 2 ст. 149 НК РФ), а потому справедливо не включали НДС в расчеты по договору ; Постановление Президиума ВАС РФ от 15.02.2011 № 13295/10, где суд использовал понятие «передача имущества, имеющая инвестиционный характер», содержащееся в п. 3 ст. 39 НК РФ для толкования гражданско-правового договора в целях квалификации его как договора, порождающего определенные налоговые последствия.

<sup>19</sup> См.: Сенцова (Карасева) М. В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // Закон. 2012. № 1. С. 123–132.