

М.В. Карасева д.ю.н., профессор
Л.Л. Бобкова к.ю.н., доцент

Гражданско-правовая детерминация налогового права

**Термины гражданского права в налоговом правотворчестве
и правоприменении**

Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения

(курс лекций и задачи для магистров магистратуры
«Налогообложение и гражданское законодательство»),

Лекция 1. Гражданско-правовая детерминация налогового права.

1. История развития теории взаимосвязи налогового и гражданского права в России.
2. Структура взаимодействия налогового и гражданского права. Понятие гражданско-правовой детерминации налогового права.
3. Предпосылки и обусловленность гражданско-правовой детерминации налогового права.
4. Практические причины гражданско-правовой детерминации налогового права.

Лекция 2. Термины гражданского права в налоговом правотворчестве и правоприменении

1. Актуальность проблемы гражданско-правовой терминологии для налогового правотворчества.
2. Гражданско-правовые понятия и гражданско-правовые термины: дифференциация.
3. Отраслевая природа терминов гражданского права:
 - а) закрепленных в нормах налогового права и имеющих гражданско-правовое значение.
 - б) модифицированных в нормах налогового права
4. Термины гражданского права и налоговое правоприменение.

Задачи по теме

Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении.

Лекция 3. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения.

Лекция 1. Гражданско-правовая детерминация налогового права.

1. История развития теории взаимосвязи налогового и гражданского права в России.

История развития теории налогового права в России свидетельствует, что связь налогового и гражданского права всегда предполагалась, в той или иной мере осмысливалась и не кем не оспаривалась. Теоретическое осмысление проблемы «налоговое право – гражданское право» имеет в России уже собственную историю.

Первые попытки осмысления связи налогового и гражданского права стали появляться в середине 90-х годов 20 века, т.е. тогда, когда созданная в России налоговая система рыночного типа в связи с принятием в 1994 году ГК РФ стала себя проблематично проявлять на практике.

Одной из первых вопрос о взаимосвязи налогового и гражданского права стала исследовать в отечественной теории налогового права Г.В. Петрова. В своей работе «ГК РФ и налоговое законодательство»¹ она подчеркнула, что связь налогового и гражданского законодательства в России пока является неоднозначной, весьма запутанной и «необходим осторожный подход к применению норм ГК РФ к имущественным отношениям, вытекающим из налоговых правоотношений». «Налоговая отрасль законодательства только формируется, - подчеркивала Г.В. Петрова, - и уже имеет много смежных аспектов, связанных с переплетением функций государства как собственника и носителя властных полномочий».²

В эти же годы стали проявляться сугубо практические вопросы связи налогового и гражданского права. Одной из таких проблем, широко дискутировавшихся в науке и нашедших свое практическое разрешение еще

¹ См: Петрова Г.В. ГК РФ и налоговое законодательство. В кн; Новый гражданский Кодекс РФ и отраслевое законодательство. М., 1995. С. 95.

² Там же.

в 90-е годы, явилась проблема возможности применения ст. 395 ГК РФ к налоговым правоотношениям.³

В научном плане осмысление проблем в системе «налоговое - гражданское право» только начиналось. Научные выводы по данной проблеме не являлись специальными, а скорее сопутствующими,⁴ либо затрагивали весьма узкий сегмент практической актуальности в контексте рассматриваемой проблемы. Однако, нельзя не отметить, что работа Д.М. Щекина «Налоговые последствия недействительных сделок» явилась, наверно, в 90-х годах 20 века первой научной работой, посвященной проблеме гражданского и налогового права в системном контексте. Появление такой работы было продиктовано потребностью осмысления складывающейся судебной практики в сфере налогообложения, а также пониманием того, что налоговое законодательство не изменяет и не регулирует условия ведения предпринимательской деятельности. «Наоборот, налогообложение является последствием предпринимательства, и задача состоит лишь в правильной гражданско-правовой квалификации действий предпринимателя для точного определения налоговых последствий».⁵

Однако, в целом, в 20 веке в России проблема связи налогового и гражданского права не была высвечена практикой настолько, чтобы стать научно 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 21 века, когда в этом сегменте появились многочисленные практические проблемы, разрешение которых порой являлось весьма затруднительным.

³ См: Петрова Г.В. Имущественные споры: правовые методы из разрешения // Экономическая газета, 1996 № 3. Данная проблема практически была разрешена принятием Постановления Пленума ВАС РФ № 8 от 1 июля 1996 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой ГК РФ».

⁴ См: Карасева М.В. Финансовое правоотношение. ВГУ, 1997. С. 125. С. 180.

⁵ См: Пепеляев С.Г. Предисловие к работе Д.М. Щекина «Налоговые последствия недействительных сделок». М., 1999. С. 8.

Прежде всего, с 2001 года 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 КС РФ, который в Определении от 25 июля 2001 № 138-О « По ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам о разьяснении Постановления КС РФ от 12 октября 1998 года по делу л 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 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 этой связи 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.⁶

Начиная с 2006 года 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

⁶ См: Савсерис С.В. Категория « недобросовестность» в налоговом праве. М., 2007 С.29-39.

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 признании сделок недействительными как сделок, противных основам правопорядка и нравственности и взыскивать в доход государства всего полученного по этим сделкам.⁷ 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 ВАС РФ в Постановлении от 10 апреля 2008 № 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».⁸ 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

⁷ 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 году.

⁸ 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».

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 к 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 № 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 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.⁹ 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.¹⁰ 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.

⁹См: Постановление ФАС СЗО от 14.04.2009 по ООО «Белгородская судовой верфь», Постановление ФАС ВСО от 11.12.2008 по компании «Апроса». 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.

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

При этом в науке иногда даже *подчеркивается, якобы нормы гражданского законодательства используются в налоговом законодательстве¹¹, 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»¹²* В этих условиях в науке проявился интерес к концептуальному осмыслению различных контактов налогового и гражданского права.¹³

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

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

¹¹ См: Карабанов И.И. . с. 5

¹² Иванов А.А. Указ. соч. С. 81.

¹³ См: Иванов А.А. Понятие «имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ 2009 № 1. С.76-62 ; 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.

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

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.¹⁵ 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.¹⁶ *Практическим свидетельством гражданско-правовой детерминации налогового 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 отмечал на*

¹⁵ 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

¹⁶ 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

необходимость гармонизации налогового права с правом гражданским¹⁷, 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 РФ¹⁸, а также квалификации гражданско-правовых договоров в целях налогообложения на основе квалифицирующих признаков тех или иных налоговых последствий, установленных в норме налогового законодательства.¹⁹** 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.

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

¹⁸ 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 ст. п.3 ст. 39 НК РФ для толкование гражданско-правового договора в целях квалификации его как договора, порождающего определенные налоговые последствия

¹⁹ См: Сенцова (Карасева М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения // Закон, 2012 № 1. С. 123-132.

Таким образом, в системе отношений «налоговое - гражданское право» исключительно гражданское право обуславливает, детерминирует налоговое, а последнее лишь в некоторых случаях влияет на право гражданское, но ставит заслон безграничной гражданско-правовой детерминации, тем самым обеспечивая в этом альянсе свою автономию. Следовательно, говоря о гражданско-правовой детерминации налогового права ни в коей мере нельзя думать, что налоговое право подчинено гражданскому. Последнее его только обуславливает.

Гражданско-правовая детерминация налогового права – это историческая причинно-следственная обусловленность налогового права правом гражданским, проявленная в различных контактах налогового права с правом гражданским благодаря их единой экономической сущности как правовых феноменов, регулирующих имущественные и стоимостные экономические отношения.

Сегодня необходима разработка целостной концепции гражданско-правовой детерминации налогового права. Иначе говоря, необходимо выявить формы, средства и способы гражданско-правовой детерминации налогового права, исследовать причины и сущностную обусловленность такого явления, а также определить его пределы.

3. Предпосылки и обусловленность гражданско-правовой детерминации налогового права.

Прежде всего возникает вопрос, в силу чего возможна гражданско-правовая детерминация налогового права, каковы ее предпосылки?

Представляется, что могут быть выделены две предпосылки, определяющие такого рода детерминацию.

Во-первых, существует историческая предпосланность гражданско-правовой детерминации налогового права. А во-вторых, - налоговое и гражданское право объединены единой экономической сущностью, что

опять-таки предполагает детерминированность налогового права правом гражданским.

Учитывая тот факт, что в историческом аспекте появлению и становлению финансов в обществе предшествуют развитые товарно-денежные отношения²⁰. совершенно логична мысль о том, что *развитие гражданского права, регулирующего эти самые товарно-денежные отношения, в историческом плане является предпосылкой появления права налогового как явления правового.* История развития налогового права это доказывает. Оно появляется только в 19 веке, а именно тогда, когда гражданское право активно развивается, причем, прежде всего, в части права собственности.²¹ Естественным, что развитие товарно-денежных отношений в Европе в 18-19 веках и, соответственно, их опосредование, в частности, в праве собственности гражданского законодательства Пруссии, Франции, Австрии в соответствии с идеологией естественного права и философией Просвещения объективно не могло не породить возникновения и развития налогового права. Ведь процесс формирования последнего, как известно, связан с положением его субъектов как собственников, к которому как раз и подстраивается налогово-правовое регулирование.²² Соответственно, между гражданским и налоговым правом, если смотреть в историческом ракурсе, есть *отношения причины и следствия*, а значит некая обусловленность, т.е. детерминация налогового права правом гражданским.

Что касается сущностного единства налогового и гражданского права как предпосылки гражданско-правовой детерминации налогового права, то сразу можно предположить, что налоговое и гражданское право в сущности едины потому, что регулируют, как известно, экономические отношения. Причем отношения, ими регулируемые, рассматриваются, прежде всего, как *имущественные, т.е. как такие экономические отношения, в которых*

²⁰ См: Финансы. Под ред. В.Г. Князева, В.В. Слепова М., 2008. С. 79.

²¹ См: Аннерс Э. История европейского права. М., 1994. С. 221,233, 245, 248.: Иоффе О.С. Из истории цивилистической мысли. В кн: Гражданское право. Избранные труды. М., 2000. С. 82, 91-103.

²² См: Алексеев С.С. Структура советского права М., 1975. С. 232.

акцентируется связь с вещами (имуществом)²³ Так, предмет гражданского права традиционно определяется через имущественные и личные неимущественные отношения. Что касается налогового права, то имущественный характер отношений, им регулируемый, давно подчеркивался, как представителями цивилистики, так и финансово-правовой науки. Цивилисты отмечали имущественный характер финансового, в том числе налогового права в контексте исследования проблем теории гражданского права.²⁴ В практическом плане свидетельством широкого понимания имущественных отношений в цивилистике является п.3 ст. 2 ГК РФ, где установлено, что гражданское законодательство не применяется к *имущественным отношениям* (курсив мой), основанном на административном и ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, если иное не предусмотрено законодательством. А в финансово-правовой науке сегодня все чаще предмет финансового, в том числе налогового права определяется через имущественные и связанные с ними неимущественные отношения в специальной сфере²⁵ Надо заметить, что сегодня все исследователи, работающие в контенте «налоговое – гражданское право» подчеркивают связь этих правовых феноменов через их общую имущественную природу.²⁶

Однако, несмотря на то, что имущественный характер как налогового, так и гражданского правоотношения в науке почти не оспаривается²⁷, все же

²³ См: Егоров Н.Д. Гражданско-правовое регулирование общественных отношений. ЛГУ.1988. С. 7.

²⁴ См.; Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права М., 1963 С.40: Егоров Н.Д. Гражданско-правовое регулирование общественных отношений. ЛГУ.1988 С. 22

²⁵ См: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960 С. 137; Финансовое право Российской Федерации. под ред. М.В. Карасевой, М., 2011 С.: Ю.А.. Крохина. Финансовое право М., 2004 С. 44; Кобелева.И.С. Неимущественные отношения в налоговом праве . Автореф. дисс. канд. юрид. наук. Воронеж, 2010.; Самсонова А.Е. К вопросу об имущественных отношениях как предмете финансового права // Финансовое право 2010 № 10. С. 5-9.и др.

²⁶ См: Овсянников С.В. Указ. соч. С. 83: Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве// Финансовое право 2008 № 10.: Садиков О.Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве// Журнал российского права 2011 № 9. С. 20.

²⁷ Иногда все же высказываются, хотя и бездоказательные идеи о том, что налоговые правоотношения не являются имущественными. См: Иванов А.А. Понятие « имущественные отношения» и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ 2009 № 1. С. 80.

до сих пор не было доказано, что имущественные отношения этих правовых феноменов являются отношениями одного и того же порядка, т.е. в сущности, они идентичны.

В цивилистике давно известно, что имущественные отношения, регулируемые гражданским правом, являются товарно-денежными, т.к. опосредуют в процессе воспроизводства общественного продукта стадию обмена. Что касается имущественных отношений, регулируемых налоговым правом, то они, как известно, являются финансовыми, а не товарно-денежными, ибо в воспроизводственном процессе опосредуют исключительно стадию распределения общественного продукта.²⁸ Исходя из отмеченного существует целый ряд иных экономических различий в названных группах имущественных отношений. Главное различие заключается в экономическом объекте имущественных отношений, регулируемых гражданским и налоговым правом. Если для гражданского права в качестве такового вступает товар, т.е. продукт, предназначенный для обмена,²⁹ то экономическим объектом финансовых, в том числе налоговых правоотношений являются финансовые ресурсы.³⁰ *Однако, несмотря на многообразные различия, имущественные отношения, регулируемые налоговых и гражданским правом в сущности идентичны. Такая идентичность проистекает из целостности самого воспроизводственного процесса, в котором имущественные отношения возникают, функционируют и который, как известно, включает в себя следующие стадии : производство, распределение, обмен и потребления. Все его стадии « не существуют сами по себе, изолированно друг от друга, а образуют части единого целостного процесса, соединены между собой прямыми и обратными связями».*³¹ *Целостность, унитарность воспроизводственного процесса обуславливает*

²⁸: Финансы. Под ред. В.М. Родионовой М., 1993.С. 9; . Финансы. Под ред. В.Г. Князева, В.А. Слепова, М. 2008. С. 82;. Государственные финансы. Киев, 1991. С. 20-25.

²⁹ См: Гражданское право. Под ред. Е.А. Суханова. Т.1. С.25, 296.

³⁰ См: Финансы. Под ред. В.М Родионовой..М., 1993 С. 10-11 ; Карасева М.В. Деньги в финансовом праве М., 2008. С. 32-37.

³¹ Политическая экономия. Учебник. Под ред.В.А. Медведева, Л.И. Абалкина, О.И. Ожерельева и др. М., 1990. С. 57.

*и единую природу отношений, его обеспечивающих, которые могут быть определены как имущественные отношения процесса расширенного воспроизводства. Отсюда нельзя не признать и сущностное (экономическое) единство имущественных отношений, регулируемых налоговым и гражданским правом, где гражданское право опосредует стадию обмена и потребления, а налоговое право, – стадию распределения общественного продукта.*³²

Единая природа налогового и гражданского права, обусловленная унитарностью производственного процесса позволяет законодателю использовать *единую логику* имущественно-правового регулирования. Это объясняет в какой-то мере то, почему возможно заимствование налоговым законодателем некоторых правовых моделей гражданского права, в частности,

гражданско-правовых понятий и терминов. Имущественная сущность налогового и гражданского права не позволяет постичь многих, более сложных проявлений в системе «налоговое - гражданское право», ибо в характеристике имущественных отношений акцент, как уже отмечалось, делается исключительно на их объекте, в качестве которого выступает имущество. Для понимания иных проявлений контакта налогового и гражданского права необходимо постижение более глубокого уровня сущности отношений, составляющих предмет налогового и гражданского права. Этот уровень сущности названных правовых феноменов заключается в *стоимостном характере отношений*, ими регулируемых. Хотя в экономической науке понятие « стоимостные отношения» не определено, можно, исходя из существующей экономической теории стоимости и анализа контекстов, в которых это понятие упоминается, дать его следующее определение: *стоимостные отношения – это те, в рамках которых*

³² Сущностное, экономическое единство имущественных отношений, опосредуемых, в частности, гражданским и налоговым правом как отношений процесса расширенного воспроизводства, ни в коем случае не предполагает некоторого экономического различия имущественных отношений в рамках этого процесса (См, в частности, Финансовое право РФ. Учебник Под ред. М.В. Карасевой М., 2009. С. 41-42.

осуществляется движение созданной в общественном производстве стоимости как в натуральной, так и в денежной.форме,

В цивилистике , начиная со второй половины 20 века вплоть до сегодняшнего дня все еще подчеркивается, что отличительная особенность отношений, составляющих предмет гражданского права состоит в том, что эти отношения имущественные и стоимостные.³³ К примеру, С. Братусь. подчеркивавший, что имущественные отношения являются не только предметом регулирования гражданского права, в то же время считал, что « имущественные отношения, регулируемые гражданским правом, связаны с законом стоимости и сохранением в условиях социализма товарно-денежных отношений».³⁴ Позже на стоимостной характер имущественных отношений, регулируемых гражданским правом, как их отличительный признак, указывали и другие цивилисты.³⁵ Такая точка зрения несколько устарела. Дело в том, что еще в советское время некоторые экономисты подчеркивали, что финансовые отношения являются стоимостными³⁶, а в современных условиях, в связи с развитием финансовой науки, взгляд на стоимостные отношения вообще принципиально изменился. К числу стоимостных отношений экономическая наука однозначно сегодня относит не только товарно-денежные отношения. т.е. отношения, возникающие на стадии обмена в воспроизводственном процессе, но и финансовые отношения. т.е. отношения. возникающие на стадии распределения³⁷. При этом отмечается, что стоимость начинает проявляться только на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, где сталкиваются интересы продавца и покупателя и, таким образом, выявляется признание необходимости,

³³ См: Генкин Д.М. Предмет советского гражданского права // Сов. иос и право 1939. № 4. С. 39; Сов. гос. и право 1955. № 11. С. 106.; Егоров Н.Д. Указ. соч.. С.9, 22; Гражданское право под ред. Е.А. Суханова М., 2002 т.1 С. 27

³⁴ Братусь С. Предмет и система советского гражданского права М., 1963. С. 51.

³⁵ См: Егоров Н.Д. Указ. соч. С. 9, 22.; Грибанов В.П. в учебнике «Советское гражданское право». под ред. В.П Грибанова. и С.М. Корнеева М. 1979. С. 11-12.

³⁶ См: Бирман А.М. Очерки теории советских финансов М., 1975. С. 20, 21: Вознесенский Э.А. Финансы как стоимостная категория М., 1985. С.28

³⁷ См: Финансы. Под ред. Родионовой В.М.. М., 1993. С. 8; Кабанцева Н.Г. Финансы. Ростов на Дону.,2012 , С.5.6.

потребности в данном товаре и признание общественной значимости затраченных на его производство ресурсов.³⁸ Здесь имеет место «двустороннее (встречное) движение стоимостей, одна из которых находится в денежной форме, а другая – в товарной».³⁹ А на стадии распределения, т.е. в рамках финансовых отношений имеет место одностороннее (без встречного эквивалента) движение денежной формы стоимости.⁴⁰ При этом, в рамках отношений обмена, т.е. товарно-денежных отношений созданная в процессе производства стоимость в натуральной форме обменивается на денежный эквивалент, т.е. на стоимость в денежной форме. Это происходит благодаря существованию в рамках товарно-денежных отношений такой категории как цена, которая, фигурально выражаясь, «несет в себе структуру стоимости». «Цена включает в себя структурные части стоимости, которые в дальнейшем распределяются и получают свои экономические формы в виде финансовых ресурсов и фондов».⁴¹ В частности, стоимость, выраженная в цене (в денежной форме) выступает как объект налогообложения и подлежит распределению в рамках финансовых отношений с использованием таких денежных инструментов как налог и сбор. В данном случае, очевидно, что речь идет о выручке, а затем и вычлененной из нее прибыли как денежной формах стоимости, которые, являясь объектом налогообложения, продолжают движение в рамках финансовых отношений, где подлежат распределению через НДС, налог на прибыль и др. В ряде случаев аналогичная ситуация имеет место и со стоимостью в натуральной форме. Последняя, пройдя стадию обмена, в случаях, предусмотренных НК РФ, составляет объект налогообложения, а значит, продолжает движение в рамках финансовых отношений, где подлежит распределению с помощью налога. Такая ситуация имеет место в случае с транспортным налогом, налогом на имущество организаций и др.

³⁸ См: Янбарисов Р.Г. Экономическая теория М., 2009 С. 146

³⁹ См: Финансы.. Указ. соч. С. 8.; Грязнова А.Г. Финансы С.1-3. и др.

⁴⁰ См.: Там же.

⁴¹ Кабанцева Н.Г. Финансы. Ростов на Дону. 2012. С. 9.

Ссылка некоторых цивилистов на то, что именно товарно-денежные отношения являются стоимостными, именно в рамках этих, а не каких-то других отношений деньги выполняют функцию меры стоимости, совершенно не состоятельна. Дело в том, что современный уровень развития экономических отношений как стоимостных в качестве критерия стоимостной характеристики этих отношений принимает лишь факт движения в рамках этих отношений созданной в процессе производства стоимости. При этом подчеркивается, что созданная в процессе производства стоимость может двигаться в рамках товарно-денежных отношений непосредственно и в рамках финансовых отношений через инструменты ее распределения, такие , в частности, как налоги. сборы, отчисления во внутрихозяйственные фонды предприятий и т.д.

Таким образом, стоимости в денежной и натуральной форме, движущиеся на стадии обмена, т.е. в рамках товарно-денежных отношений, регулируемых гражданским правом, переходят на стадию распределения, т.е. в сферу финансовых отношений, регулируемых, в частности, налоговым правом. Иначе говоря, в воспроизводственном процессе в рамках « обмен-распределение» имеет место *сквозное движение* созданной в общественном производстве стоимости. Именно это предполагает, что правовые механизмы регулирования товарно-денежных отношений, т.е. гражданско-правовой формы в сознании законодателя автоматически переносятся на финансовые отношения. Соответственно, проявляются, в частности, в налоговой правовой форме. Однако, здесь важно подчеркнуть следующее. В воспроизводственном процессе, где движется созданная стоимость, каждый последующий цикл возможен лишь после того «как созданная в производстве и реализованная в процессе обмена стоимость подвергнется распределению (и перераспределению), в результате которого будут сформированы целевые денежные фонды, являющиеся основой удовлетворения разнообразных потребностей», а затем все повторяется

снова.⁴² Отсюда следует, что *финансовые отношения как стоимостные в воспроизводственном процессе всегда следуют за товарно-денежными, производны от них*. Таким образом, с точки зрения движения стоимости финансовые отношения (отношения распределения) производны и в этом смысле вторичны по отношению к товарно-денежным отношениям (отношениям обмена) как стоимостным.

Именно цикличность воспроизводственного процесса, где финансовые отношения, регулируемые, в частности, налоговым правом, следуют за товарно-денежными, регулируемые правом гражданским, обусловлены ими, объясняют то, почему в практическом смысле налоговое законодательство детерминировано гражданским, и в этом смысле зависимо(но не подчинено) от него, а не наоборот. Эта посылка усиливается еще и тем, что в историческом аспекте, как уже отмечалось, появлению и становлению финансов в обществе предшествуют развитые товарно-денежные отношения.⁴³

4. Практические причины гражданско-правовой детерминации налогового права.

Экономическое сущностное единство налогового и гражданского права как отношений имущественных и стоимостных создает объективную возможность использования частно-правовых инструментов и частно-правовых концепций в налогово-правовом регулировании и даже в налогово-правовой доктрине. Однако, существование объективной возможности такого рода совсем не означает, что она обязательно должна быть реализована налоговым правотворцем, правоприменителем и даже наукой. В связи с этим возникает вопрос: *какова же причина того, что в налогово-правовом регулировании(как в форме правотворчества . так и в форме правоприменения) и в налогово-правовой теории идет достаточно*

⁴² Финансы. Под ред. В.М. Родионовой М., 1993. С. 17.

⁴³ Финансы. Под ред. В.Г. Князева, В.В. Слепова М., 2008. С. 79.

активный процесс использования частно-правовых инструментов и. соответственно, концепций?

Практический анализ позволяет дать *два ответа на этот вопрос.*

Прежде всего, исторический анализ развития налогового права в России показывает, что использование традиционных частно-правовых инструментов в сфере налогообложения может быть законодателем недостаточно осознанным, но объективно предпосланным имущественной природой налогового правоотношения. Пожалуй, такая ситуация имела место в советское время. Хотя налогово-правовая доктрина советского периода не разрабатывала имущественную составляющую налогово-правового регулирования⁴⁴ и, соответственно, не подошла к осмыслению гражданско-правовой детерминации налогового права, все же некоторые частно-правовые конструкции и, прежде всего, пеня, использовались в налоговом правотворчестве.⁴⁵ Фактически использование законодателем в советское время в налогово-правовом регулировании пени рассматривалось не как использование инструмента, заимствованного из гражданского права. Законодатель использовал пению как инструмент, имманентный логике налогово-правового регулирования. Таким образом, исторически причиной использования в советский период в налогово-правовом регулировании пени являлась ее имманентность природе отношений, регулируемых налоговым правом, что подсознательно чувствовал законодатель.

Что касается современности, то в науке указываются совершенно иные причины использования в налоговом праве частно-правовых инструментов. По крайней мере, существуют две точки зрения на этот вопрос. Цивилисты отмечают, что, поскольку отношения публичного права имеют имущественный характер, постольку « существует возможность

⁴⁴ В советское время в финансово-правовой науке отмечалось, что финансовые правоотношения являются властно-имущественными (См: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права М., 1961. С.137) При этом наукой разрабатывалась, главным образом, властная составляющая финансового правоотношения.

⁴⁵ См: п.10,11 Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей. Утв. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 / СЗ СССР 1932 № 69, ст. 4106

использовать опыт регулирования таких отношений, выработанный гражданским правом вместо того, чтобы создавать новые правовые механизмы».⁴⁶ Специалисты в области публичного права придерживаются позиции о том, что, поскольку налоговое право, как и гражданское, регулирует имущественные отношения, однако инструментальный уровень развития налогового права в сравнении с гражданским правом значительно ниже, постольку налоговый законодатель сознательно *допускает* использование частно-правовых инструментов и конструкций в налогово-правовом регулировании.⁴⁷ Таким образом, одни ученые считают, что причиной использования гражданско-правовых конструкций и иных механизмов в налогово-правовом регулировании является недостаточная разработанность в налоговом праве собственного правового инструментария, а другие авторы такую причину видят в желании налогового законодателя использовать чужой опыт вместо того, чтобы создавать свой собственный. Если принять во внимание последнюю позицию, то надо согласиться с тем, что налоговое право стремится развиваться за счет гражданско-правовых инструментов, а не за счет собственных правовых конструкций. Если же придерживаться иной точки зрения, то надо думать, что налоговое право, как и любой правовой феномен, стремится к наиболее адекватной форме регулирования, но не будучи столь самостоятельным как гражданское право нередко использует гражданско-правовые формы как временные, постепенно их заменяя, или же наполняет их собственным содержанием. Видимо, чтобы принять в качестве опорной ту или иную точку зрения, необходимо привести доказательства в пользу одной из них.

Анализ развития налогового законодательства показывает, что последнее никогда не стремилось использовать гражданско-правовые формы как безусловную данность, а напротив, в его истории имели место явления

⁴⁶ Садиков О.Н. Гражданско-правовые категории в публичном праве// Журнал российского права 2011 № 9. С. 20.

⁴⁷ См: Разгельдиева М.Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения. Автореф. дисс. докт. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 3.; Bundgaard J. On tax law and Private law relations. Указ. соч. С. 3.

замены гражданско-правовых форм на собственно-налоговые. Более того, есть примеры, когда гражданское законодательство вообще не использовало готовые гражданско-правовые формы, сразу устанавливая свои, хотя теоретически могло бы их использовать.

В этом смысле весьма показательным примером является гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения. Как известно, последнее имеет место только при безналичном перечислении денежных средств через банковскую систему⁴⁸ и банк в нем является представителем должника. Соответственно, за несвоевременные перечисления банк отвечает перед должником. (ст. 866, 872 ГК РФ и др). Конструкция гражданско-правового расчетного правоотношения вводилась в налоговое правоотношение Законом РФ (п. 3 ст.11) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Согласно этой конструкции банк в налоговом правоотношении рассматривался как посредник между налогоплательщиком и бюджетом. Соответственно, налог считался уплаченным налогоплательщиком с момента поступления налога в бюджет, а в случае его не поступления по вине банка, последний отвечал перед налогоплательщиком. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года № 24-П *фактически было признано*, что гражданско-правовая конструкция расчетного правоотношения не может быть адекватно использована в налоговом правоотношении.⁴⁹ Суд установил, что правоотношение по уплате налога прекращается с момента списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. Позже в Налоговом Кодексе РФ этот момент был определен фактом передачи налогоплательщиком в банк платежного поручения на уплату налога (ст. 45 НК РФ). Банк потерял функцию посредника в налоговом правоотношении. Он стал выполнять публично-правовые обязанности в отношениях с налогоплательщиком. Соответственно, в случае несвоевременного

⁴⁸ См: Новоселова С.А. Проблемы гражданско-правового регулирования расчетных отношений. Автореф. дисс. канд. юрид. наук. М., 2000

⁴⁹ См: Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики М., 2002 С. 259.

исполнения банком платежного поручения на уплату налога теперь он отвечает не перед налогоплательщиком, а перед государством. И, как следствие всего отмеченного, расчетного отношения в гражданско-правовом смысле, где банк выступает как посредник и отвечает перед должником, в налоговом праве не образуется. Она была заменена на *собственно налогово-правовую конструкцию расчетного правоотношения*. Свидетельством того, что эта конструкция является налогово-идентичной служат нормативные акты советского периода, в которых отношения по расчетам с бюджетом опосредовались специальной конструкцией, идентичной современной.⁵⁰

Замена гражданско-правовой конструкции расчетного правоотношения на собственно налоговую конструкцию в 1998 году была обусловлена, в конечном итоге, не возможностью обеспечить баланс интересов налогоплательщика и государства в рамках гражданско-правовой конструкции. Получалось так, что в случае задержек в банковских расчетах налогоплательщик страдал, т.к. не по его вине платеж своевременно не поступал в бюджет, но именно налогоплательщик должен был уплачивать пени за просрочку платежа в бюджет, а в ряде случаев и разыскивать через банк не поступивший в бюджет платеж.

Кроме того, налоговое законодательство нередко демонстрирует примеры опосредования налоговых отношений собственно налоговыми конструкциями тогда, когда в гражданском праве есть формально аналогичная конструкция, которая теоретически могла бы использоваться в налоговом праве. К примеру, в ст. 395 ГК РФ предусмотрена ответственность за неисполнение денежного обязательства. Однако НК РФ в ст.ст. 78 и 79 НК РФ, регулирующих возврат излишне взысканных и излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней и штрафа не допустил применение ст. 395 ГК РФ об ответственности или п.2 ст. 1107 ГК РФ как неосновательного обогащения к ситуации несвоевременного возврата налоговым органом сумм

⁵⁰ См: См: п.10,11 Положения о взыскании налогов и неналоговых платежей. Утв. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 17 сентября 1932 / СЗ СССР 1932 № 69, ст. 4106

излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней и штрафов, хотя формально эта статья ГК РФ могла бы вполне подойти.⁵¹ Налоговый законодатель установил собственный механизм ответственности налогового органа за несвоевременный возврат излишне уплаченного и взысканного налога, который, как отмечается в науке строится по модели публичного права и «лишен равноправия и эквивалентности, присущих гражданско-правовым отношениям»⁵². Перечень подобных примеров можно продолжить. В связи с отмеченным логично полагать, что практической причиной гражданско-правовой детерминации налогового права является, все же, не стремление законодателя к упрощению налогово-правового регулирования за счет использования готовых форм имущественного опосредования в гражданском праве, а стремление налогового законодателя к адекватному налогово-правовому регулированию с учетом объективного отставания инструментального уровня развития налогового права в сравнении с правом гражданским.

Итак, можно заключить, что *гражданско-правовая детерминация налогового права – это историческая причинно-следственная обусловленность налогового права правом гражданским, проявленная в различных контактах налогового права с правом гражданским благодаря их единой экономической сущности как правовых феноменов, регулирующих имущественные и стоимостные экономические отношения.*

Лекция 2. Понятия и термины гражданского права в налоговом правотворчестве и правоприменении.

1. Актуальность проблемы гражданско-правовой терминологии для налогового правотворчества.

⁵¹ См: Иванов А.И. Указ. соч. С. 81.

⁵² См: Иванов А.И. Указ. соч. С. 81; Байбак В.В. Правовая природа процентов, начисляемых на излишне уплаченные или излишне взысканные суммы налогов»//закон, 2009 № 1. С.160.

Актуальность проблемы терминологии в налоговом праве обусловлена потребностями его систематизации. Для налогового права это тем более актуально, что оно кодифицировано. Не случайно проблемы юридических терминов и понятий рассматриваются как составная часть юридической методологии.⁵³

Вместе с тем, анализ терминологии и понятийного аппарата налогового права в сегменте «Налоговое-гражданское право» полезен еще и тем, что позволяет понять: законотворчество в сегменте правовых феноменов, регулирующих имущественные отношения, т.е. гражданского, налогового, земельного права и др. должно быть системным, а не индивидуальным. Иначе говоря, законодатель, принимая гражданский закон, должен предвидеть воздействие этого закона на налогово-правовое регулирование. В частности, он должен предполагать налоговые последствия применения тех или иных гражданско-правовых терминов, равно как и видеть необходимость модификации этих терминов в рамках налогового права.

В этом отношении весьма показателен опыт Чешской республики, где проблема налоговой терминологии начала активно исследоваться в контексте проблем частно-правовой рекодификации, которая имела место в Чехии и завершилась вступлением в силу с 1 января 2014 года нового Гражданского Кодекса Чехии и всех относящихся к нему законов, а именно: законов Чешской республики «О коммерческих корпорациях» и «О регистрации земли». Исследование проблем налогово-правовой терминологии актуально именно в таком аспекте потому, что любая рекодификация частного права должна соотноситься законодателем с возможными последствиями в налоговом законодательстве в силу объективности гражданско-правовой детерминации налогового права.

2.Гражданско-правовые понятия и гражданско-правовые термины: дифференциация

⁵³ См, Бвчило И.Л. М.М. Сперанский – патриарх науки управления России. М., 2014. С. 196.

Гражданско-правовая детерминация налогового права проявляется. прежде всего, в использовании налоговым законодателем и правоприменителем гражданско-правовых понятий и терминов. Аналитически можно выделить, по крайней мере, два проявления такой детерминации. Во-первых, налоговый законодатель в п.1 ст. 11 НК РФ установил, что « ... понятия и термины гражданского /.../ законодательства РФ, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в котором они используются» в гражданском законодательстве. Фактически, в этой статье налоговый законодатель прямо объективировал детерминацию налогового права правом гражданским через использование налоговым законодательством понятий и терминов законодательства гражданского. Во-вторых, научный анализ судебной практики в сфере разрешения налоговых споров показывает, что очень часто толкование норм налогового права осуществляется с помощью понятий, а иногда и терминов, содержащихся в нормах гражданского права.

С учетом отмеченного, в целях квалифицированного научного анализа представляется актуальным четко определить различие между такими явлениями как гражданско-правовое понятие и гражданско-правовой термин.

В целом, можно заметить, что современная юридическая наука редко акцентирует различия между правовыми понятиями и терминами. Как правило, существование юридической терминологии в той или иной юридической науке предполагается, но чаще всего в научных исследованиях, все явления чаще всего описывают через « понятие».⁵⁴ Более того, весьма часто в законодательных и очень часто судебных актах речь идет о понятиях и терминах в перемешку, без какого-либо смыслового различения. В

⁵⁴ В науке пока слишком мало работ, в которых делаются попытки разграничить юридические понятия и термины (См: Язык закона. Под ред. А.С. Пиголкина М., 1990. С. 59-68; Черданцев А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции. М., 2012. С. 38-73. ; Саранчук Ю., Киясханов И. Информационное право в терминах и понятиях. М., 2008.

частности, в п.1 ст. 11 НК РФ речь идет о понятиях и терминах, в п.2 этой же статьи, где даются различные дефиниции, речь идет исключительно о понятиях, т.е. все дефиниции законодатель относит исключительно к дефинициям понятий. А в п.3 ст. 11 НК РФ речь опять идет о понятиях и терминах без какой-либо дифференциации этих явлений.⁵⁵

Понятия и термины как явления имеют весьма существенные различия. Достаточно сказать, что понятия относятся к одной из форм мышления, к специфической форме познания, а потому исследуются философскими науками.⁵⁶ Термины же относятся к классу лексических единиц, а потому являются предметом исследования филологических наук.⁵⁷

Понятие – это мысль, представляющая собой знание сущности тех или иных качественно обособленных предметов.⁵⁸ В связи с этим предмет в понятии отражается как некое расчлененное целое, характеризующееся определенной совокупностью свойств, в отличие, например, от общего представления о предмете, где этот предмет нерасчленен и не характеризуется в мышлении о нем определенной совокупностью свойств.⁵⁹

Понятие как специфическая форма познания всегда связано с языком. Как раз расчлененность понятия на отдельные свойства делает невозможным его существование без связанности с языком как средством фиксирования и выделения этих свойств.⁶⁰ Понятия формулируются. Однако это совсем не

⁵⁵ Выравнивает эту «перемешку» понятий и терминов иногда Конституционный Суд РФ. В частности, в Определении КС РФ от 6.06.2002 № 116-О суд подчеркнул, что определение индивидуального предпринимателя, данное в п. 2 ст. 11 НК РФ имеет «специально терминологическое значение». Хотя, конечно, такая характеристика не совсем лингвистически точна, но позволяет понять, что определение «индивидуальный предприниматель» в НК РФ – это определение специальное, т.е. терминологическое.

⁵⁶ См: Войшвилло Е.К. Понятие. М., 1967. С. 101, 111

⁵⁷ См: Гринев-Гриневиц С.В. Терминоведение М. 2008 С.11/

⁵⁸ См: Указ.соч. С. 107

⁵⁹ Указ. Соч.С.111

⁶⁰ См: там же.

означает, что понятие о том или ином предмете должно быть обязательно определено в тексте дефинитивно.⁶¹ Термин как лексическая единица, т.е. единица языковая, тесно связан с понятием как некой мыслью о предмете(явлении). Термин – это слово или словосочетание, используемое в специальной области употребления, какой-либо теории и отрасли знания, являющееся наименованием понятия и требующее дефиниции.⁶² Термин имеет следующие отличительные признаки: а) специфичность употребления, т.к. он принадлежит сугубо определенной области знания, б) содержательная точность, в) необходимость дефиниции, что вытекает из его содержательной точности, г) стилистическая нейтральность, т.е. термин не возбуждает каких-либо добавочных ассоциаций, д) всегда конвенционален, ибо его появление целенаправленно, е) имеет номинативный характер, т.е. представляет собой имя существительное или построенное на его основе словосочетание.⁶³

Отмеченные характеристики понятия и термина позволяют заключить, что эти явления принципиально различаются и не могут стоять в одном ряду и исследоваться вместе с точки зрения лексических критериев. В этом смысле надо сразу заметить, что формулировка п. 1 ст. 11 НК РФ достаточно некорректна, ибо ставит в один лексический ряд понятие (форму мышления) и термин (лексическую единицу), хотя понятие не является единицей языка, используемой для обозначения какого-либо предмета или явления. С точки зрения филологической чистоты п. 1 ст. 11 НК РФ должен быть откорректирован.

Однако возникает вопрос, что имел ввиду законодатель, сформулировав п. 1 ст. 11 НК РФ с выделением в ее содержании понятий и терминов. Думается, что законодатель, понимая специфичность термина как лингвистической единицы некой определенной сферы употребления со многими вытекающими из этого последствиями (характеристиками, особенностями) хотел подчеркнуть, что в каждой отрасли законодательства,

⁶¹ См: Язык закона. Под ред. А.С. Пиголкина М., 1990. С.68.

⁶² См: Философский энциклопедический словарь М., 1983. С. 681.

⁶³ См: Гринев-Гриневиц С.В. Указ. Соч. С. 26-29.

в том числе и гражданском, помимо терминов используются и другие слова и словосочетания, отличающиеся от терминов. В этой связи следует заметить, что в лингвистике термину как лингвистической единице, называющей специальное понятие сопутствует общеупотребительное, т.е. бытовое слово.⁶⁴ Однако в юридической науке сегодня нет разделения на термины и общеупотребительные слова. «Юридический взгляд» все определяет через юридическую терминологию. Любое понятие, выраженное в тексте нормативного акта, определяется как термин. Так, А.С. Пиголкин и Г.Т. Чернобель отмечают, что термины бывают: а) общеупотребимые, б) общеупотребимые, имеющие в нормативном акте более узкое, специальное значение, в) сугубо юридические, г) технические.⁶⁵ При этом, к общеупотребимым терминам авторы как раз относят обычные, широко распространенные наименования предметов, которые в одинаковой мере используются в бытовой речи, в художественной и научной литературе. «В законодательстве они используются в общепринятом значении и никакого специального смысла в себе не содержат».⁶⁶ В другом случае термины подразделяются на три вида: : а) общеупотребительные термины, которые используются в быденной речи и понятны всем; б) специально-юридические термины, которые обладают особым правовым содержанием (аккредитив, исковое заявление и т.д.) Такие термины служат для обозначения юридических понятий, выражения юридических конструкций, отраслевой типизации и т.д.; в) технические термины.⁶⁷

⁶⁴ См. Указ. Соч. С. 24.

⁶⁵ См: Язык закона. Под ред. А.С. Пиголкина М., 1990. С. 70.

⁶⁶ См: Там же.

⁶⁷ См: Арзамасов Ю.Г. Юридические термины. Российская юридическая энциклопедия М., 1990. С. 1100. Надо заметить, что в финансово-правовой науке Чешской Республики также нет разделения на термины и понятия. Здесь все термины просто подразделяются на две группы: термины, определенные в законодательстве и термины, использованные в законодательстве, но не определенные в нем. К числу последних как раз и относятся те, которые мы называем общеупотребительными понятиями, т.е. «человек», «животное», «здание» и др. (См: Карасева М.В. Богач Р. Налогово-правовая терминология в

Представляется, что обозначение в законодательстве всех вышеотмеченных понятий исключительно как терминов не соответствует не только лингвистическим (лексическим) требованиям, предъявляемым к тексту закона, но и в какой-то мере вредит практическим потребностям. Если говорить более конкретно, то следует заметить, что лексическое отождествление в той или иной отрасли законодательства общеупотребительных слов с терминами будет усложнять анализ отраслевой (подотраслевой) специфики и, соответственно, разработку методологии теории налогового права. Дело в том, что главная отличительная особенность термина заключается в том, что, как уже было отмечено, он принадлежит сугубо определенной области знания. Отсюда – термин служит ограничительным обозначением сферы правового регулирования, отражает специфику конкретной сферы общественных отношений.⁶⁸ И в процессе познания налогового права именно на понятия, обозначенные термином, выражающим специфику сферы налогово-правовых отношений , являющиеся в совокупности (в терминологии) фактором идентификации налогового права, приходится основная методологическая нагрузка. Как справедливо отмечает В.М. Сырых, методологическая роль теоретико-понятийного аппарата правоведения состоит в том, « что он выступает основой правил, принципов познания, составляющих содержание разного рода специальных и частных методов».⁶⁹ Иначе говоря, не понятия, обозначающие общеупотребительные слова, а именно те понятия, которые отражают специфику налогово-правовых отношений, являются, будучи введены в лексический ряд как термины и составляя подотраслевую терминологию, имеют методологическое значение.

контексте гражданского законодательства России и Чехии // Финансовое право 2015. № С.

⁶⁸ См: Язык закона . С. 69.

⁶⁹ Сырых В.М. Логические основания общей теории права. М., 2000. На роль понятий в методологии познания правовых наук указывал и А.М. Васильев (Правовые категории М., 1976).

Итак, в юридической науке нет четкого разграничения между понятием и термином. Однако, учитывая, что в законодательстве, в частности, в п.1 ст. 11 НК РФ такое разграничение предполагается, целесообразно опираясь на философские установки лингвистические и общетеоретические правовые взгляды дать определение гражданско-правовому термину и понятию, содержащемуся в гражданском законодательстве.⁷⁰

Научный анализ позволяет гражданско – правовым термином считать слово или словосочетание, обозначающее понятие, которое обладает особым гражданско-правовым содержанием, и является выражением гражданско-правовой типизации.⁷¹ Общеупотребительные обозначения (имена) с относительно ясным содержанием, но не являющиеся выражением гражданско-правовой типизации и, соответственно, не являющиеся ограничителями сферы гражданско-правового регулирования, употребляемые в гражданском законодательстве, правильно, на наш взгляд, обозначать как общеупотребительные слова («понятия» в редакции п.1 ст. 11 НК РФ). Примечательно, что А.С. Пиголкин и Г.Т. Чернобель, выделяя в системе терминов общеупотребительные, в тоже время подчеркивают, что « это обычные, широко распространенные наименования предметов, качеств, признаков. действий, явлений, которые в одинаковой мере используются в бытовой речи, в художественной и научной литературе. В деловых документах, в законодательстве. такие термины просты. Общепонятны. В законодательстве они используются в общепринятом значении и никакого специального смысла в себе не содержат («

⁷⁰ В данном контексте можно заметить, что научные подходы к исследованию правовой терминологии в разных странах могут принципиально различаться в зависимости от наличия или отсутствия опоры для такого исследования в национальном законодательстве. К примеру, в Чехии проблема налоговой терминологии является сугубо доктринальной, т.к. не имеет опоры в законодательстве, Для российского исследователя, как отмечено выше, особое значение имеет п.1 ст. 11 НК РФ, в котором содержатся правовые установления, дающие импульс для налогово-правового осмысления проблемы.

⁷¹ См: Арзамасов Ю.Г. Там же

находка», « Массовые отравления» и т.д.)».⁷² Однако надо учитывать, что общеупотребительные понятия могут быть и юридическими терминами, если « получают в нормативном акте особое, более точное, специализированное значение».⁷³

К примеру, такие словообозначения (названия) как « неустойка», « залогодатель», « оферта», « акцепт», « солидарный должник», « сервитут», « недвижимое имущество» и т.д. следует рассматривать как термины гражданского права, ибо они в совокупности обозначают «поле» гражданского права, его (гражданское право) формально⁷⁴ идентифицируют. Что касается общеупотребительных слов в гражданском законодательстве (гражданско-правовых понятий), то к их числу следует отнести те, которые, будучи использованы в гражданском законодательстве, теоретически могли бы быть использованы в тех же значениях и в других отраслях законодательства. К примеру, общеупотребительными словами (понятиями) в гражданском законодательстве являются: « земельный участок», « квартира», « животные»(ст. 137 ГК РФ) и др. В этом отношении справедливо замечает А.Ф. Черданцев, что « семантики понятий в сфере права ничем не отличаются от любых других понятий».⁷⁵ Термин всегда должен быть четко определен, что предполагает, прежде всего, наличие его дефиниции, в то время как понятие может и не иметь такой четкости.⁷⁶

3. Отраслевая природа терминов гражданского права:

а) закрепленных в нормах налогового права и имеющих гражданско-правовое значение.

⁷² Там же С. 70.

⁷³ Там же. С. 71.

⁷⁴ Формальная идентификация гражданского права отличается от сущностной, которая раскрывается через отнесение тех или иных явлений к предмету гражданского права.

⁷⁵ Черданцев А.Ф. Там же. С. 38.

⁷⁶ См: Язык закона Под ред. А.С. Пиголкина М., 1990. С. 65.

1. Исходя из практического анализа реализации можно констатировать, что гражданско-правовая детерминация налогового права в силу п.1 ст. 11 НК РФ проявляется, прежде всего, через использование в НК РФ гражданско-правовых терминов, которые согласно этой статье НК РФ применяются в том значении, в котором используются в гражданском законодательстве. Например, в п. 20 ст. 204 НК РФ установлено, что « в случае необходимости замены поставщика этилового спирта / .../ производитель алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции (покупатель этилового спирта) должен аннулировать ранее представленное извещение об уплате « авансового платежа акциза...». В данной норме налогового законодательства используются такие термины гражданского права (законодательства) как « поставщик» и « покупатель».

Возникает вопрос: являются ли термины гражданского права, будучи закрепленными в нормах налогового права и применяемые в гражданско-правовом значении, терминами налогового права, или же они остаются терминами гражданского права, но закрепленными в нормах налогового права?

Представляется, что в таких случаях речь должна идти о гражданско-правовых терминах, закрепленных в нормах налогового права. Дело в том, что термины гражданского права отражают языковую и смысловую логику гражданско-правового регулирования. Они отражают понятия, без которых содержание тех или иных гражданско-правовых институтов не может быть раскрыто. Например, термин «перестрахование» является необходимым для раскрытия гражданско-правового института « страхование» , а термин « кредитование счета» для раскрытия института « банковский счет». В этом смысле **термины гражданского права служат ограничительными обозначениями явлений сферы гражданско-правового регулирования.** Что касается налогового права, то термины гражданского права, будучи закрепленными в нормах первого, и применяемые в гражданско-правовом значении, не отражают природу налогового права, не являются

имманентными содержанию его институтов. В ходе налогово-правового регулирования они используются для ясности и полноты отражения в налогово-правовых нормах налогово-правовых ситуаций, которые в той или иной мере связаны с гражданско-правовыми, предпосланы ими. Очевидно, что в п.20 ст. 204 НК РФ термины «поставщик» и «покупатель» не отражают специфику налогово-правовых отношений, т.к. налоговое право не регулирует отношений поставщика и покупателя, т.е. отношений поставки. Равным образом, в ст. 268-1 НК РФ используется гражданско-правовой термин «предприятие как имущественный комплекс», который, как известно, не отражает содержание налогово-правовых отношений, но используется в нормах налогового права для ясности и полноты отражения ситуаций, влияющих на определение налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Таким образом, налоговое право не может не опираться на термины права гражданского в целях ясности выражения налогово-правовой нормы, регулирующей налоговые отношения как вторичные, производные от гражданско-правовых -? (см. Овсянникова)

В связи с этим стоит заметить, что в налоговом законодательстве не присутствуют нормы гражданского права, как то иногда подчеркивается в науке,⁷⁷ а имеют место нормы налогового права, содержащие термины гражданского законодательства в их оригинальном, гражданско-правовом значении

Вместе с тем есть случаи, когда термины гражданского права, закрепленные в нормах налогового права, следует рассматривать одновременно как термины налогового и гражданского права, имеющие одинаковое содержание. Таковы термины «юридическое лицо», «физическое лицо» и др. Для такого рода терминов характерно то, что они в равной мере отражают как явления, присущие природе налогового права, так и гражданского права. В частности, термин «

⁷⁷ См: Карабанов И.И. Основные институты Гражданского Кодекса РФ и законодательство о налогах и сборах. Элиста, 2007 С. 5.

физическое лицо» отражает как явление субъекта гражданского права, так и налогового права. Это же относится к термину « юридическое лицо», « индивидуальный предприниматель» и т.д. (Спор по Синице где ранее должен быть отражен термин»)

В связи со сказанным следует отметить, что в последнее время в гражданско-правовой науке все чаще стали говорить о межотраслевой адаптации, имея ввиду прежде всего адаптацию цивилистических институтов в отраслях публичного права.⁷⁸ (**дать понятие этой адаптации**) Соглашаясь в целом с такой точкой зрения, следует заметить, что к межотраслевым терминам следует относить, прежде всего как раз те, которые являются одновременно терминами налогового и гражданского права. И лишь во вторую очередь к межотраслевым можно относить термины гражданского права, сохранившие свою идентичность в налоговом праве (но не ставшие при этом терминами налогового права.)

Что касается(понятий) общеупотребительных слов гражданского права, используемых в НК РФ, то здесь ситуация несколько иная. Понятия, (общеупотребительные слова), используемые в гражданском законодательстве, в отличие от гражданско-оправовых терминов, не обладают специальным правовым содержанием, а являются общеупотребительными, используемые в обычной речи и понятные всем. Тот факт, что они определены в гражданском законодательстве, обусловлен чисто практической потребностью гражданско-правового регулирования. Однако, эти общеупотребительные слова (понятия) не отражают специфику гражданско-правового регулирования. Будучи общеупотребительными, они, в силу возникшей потребности, первоначально могли быть определены и в налоговом праве и даже в других отраслях

⁷⁸ См: Чельшев М.Ю. Система межотраслевых связей гражданского права: цивилистическое исследование Автореф. дисс... докт. юрид. наук. Казань, 2009; Богдановская Г.Н. Межотраслевая адаптация частно-правовых конструкций // Вестник ВАС РФ 2009 № 6. С. 49.

законодательства. Но поскольку потребность использования этих, общеупотребительных слов (понятий), возникла в сфере налогово-правового регулирования позже, чем в гражданском, налоговый законодатель переносит эти понятия из гражданского законодательства, закрепляя их в нормах налогового права.

Если гражданское право детерминирует налоговое и это, в конечном итоге, предопределено единой экономической сущностью этих правовых феноменов, возникает еще один вопрос: почему налоговый законодатель ввел в НК РФ бланкетную норму (п.1 ст. 11 НК РФ), допускающую использование, в частности, терминов гражданского права в их гражданско-правовом значении только в том случае, если они содержатся в нормах НК РФ? Разве не естественней было бы, на первый взгляд, исходя из единой имущественной и стоимостной сущности налогового и гражданского права просто применять термины гражданского права к налоговым отношениям всегда, когда это необходимо?

Оказывается, при всей экономической логичности такого подхода, причина существования в НК РФ бланкетной нормы о терминах гражданского права (п. 1 ст. 11 НК РФ) заключается, в конечном итоге, в структурности и системности права, где каждый элемент, прежде всего, отрасль права, стремятся к выделению , относительной независимости и, таким образом, сохранению своей идентичности. При таком подходе гражданский законодатель, стремясь гарантировать свою идентичность, установил в п.3 ст. 2 ГК РФ норму, согласно которой « к имущественным отношениям» основанном на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым /.../, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством». Иначе говоря, гражданский законодатель запретил аналогию гражданского закона применительно, в частности, к налоговым отношениям, гарантируя тем самым свою конгруэнтность(соответствие самому себе, идентичность) в отношениях с правом налоговым, которое оно

обуславливает, детерминирует, и, таким образом, которое не свободно от «навязчивости»⁷⁹ к праву гражданскому в смысле свободного, безграничного использования гражданско-правовых терминов и институтов в ходе налогового правоприменения. В этих условиях налоговый законодатель, будучи связан принципом системности в законотворчестве и, таким образом, не нарушая требований гражданского законодательства, т.е. п. 3 ст. 2 НК РФ, установил собственное правило в п.1 ст. 11 НК РФ. И получилось так, что по воле налогового законодателя термины гражданского законодательства, используемые (названные) им (налоговым законодателем) в НК РФ применяются в значении, данном в гражданском законодательстве, но уже в нормах налогового права. Таким образом, единая экономическая сущность налогового и гражданского права в случае с терминами гражданского законодательства исключительно по воле налогового законодателя проявляется как гражданско-правовая детерминация налогового права. В науке неоднократно подчеркивалось, что п. 1 ст. 11 НК РФ является примером весьма удачного решения (**см. Налоговое право в решениях Кс РФ**)

Б) Термины гражданского права, модифицированные в нормах налогового права.

От терминов гражданского законодательства, используемых в НК РФ и применяемых в том значении, в котором они используются в гражданском законодательстве следует отличать термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ, но применяемые в том значении в котором это установлено в НК РФ. Необходимость внимания к такого рода понятиям и терминам требует п.1 ст. 11 НК РФ, из которой также следует, что понятия и

⁷⁹ В данном случае, говоря о запрете гражданского права на аналогию закона, нельзя полагать, что оно также как и налоговое, о чем будет сказано позже, стремиться самоактуализироваться, а потому обеспечивает свою автономию от гражданского.

термины гражданского законодательства в силу установлений НК РФ могут приобретать иное значение, в котором они и будут применяться.

Итак, термины гражданского законодательства могут быть даны в НК РФ в ином значении. Что значит в ином значении? Это значит в ином смысле, в ином содержании⁸⁰. А применительно к юридическому термину его иное значение следует рассматривать как иное содержание понятия, им обозначаемого. А если еще более конкретно, то иное значение гражданско-правового термина означает указание с помощью этого термина на некоторые иные существенные юридические признаки явления, им обозначаемого, нежели в первоначальном, гражданско-правовом контексте.

Анализ НК РФ показывает, что к числу такого рода терминов следует отнести термины « пеня» (ст. 75 НК РФ), «долговое обязательство»(ст. 269 НК РФ), « зачет»(ст.78НК РФ) , « имущество»(п.2 ст.38 НК РФ), «индивидуальный предприниматель», « банк» (п.2 ст. 11 НК РФ), и т.д. Так, термин « пеня» изначально является гражданско-правовым, хотя давно используется в налоговом правотворчестве. Сегодня в НК РФ он используется в ином значении, нежели в ГК РФ. Так, в ст. 330 ГК РФ термин « пеня», также как и «штраф» обозначает неустойку в виде денежной суммы, которая определяется законом или договором..., а в ст. 75 НК РФ этим термином обозначается установленная НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты сумм налогов в более поздние сроки.

Возникает вопрос: являются ли термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ в ином значении, нежели в гражданском законодательстве, терминами налогового права? Ответ на этот вопрос должен быть положительным. Такие термины, будучи закреплены в нормах налогового законодательства, отражают специфику налогового

^{80 80} См: Ожегов С.И. «Значение» Словарь русского языка. М. 1973.

правоотношения. Налоговый законодатель потому и деформировал их первоначальное, гражданско-правовое содержание, чтобы приспособить к существованию налоговых правоотношений.

В связи с отмеченным важно понимать, что в нормах *НК РФ* закрепляются как термины гражданского законодательства, так и термины налогового права, одинаковые по звучанию(названию) с терминами гражданского права. Понимание этого имеет важное практическое значение. Оно заключается в следующем. Уяснение смысла норм налогового права, содержащих гражданско-правовые термины в их оригинальном, гражданско-правовом значении, требует опоры на нормы гражданского права, определяющие эти термины. Иначе говоря, толкование норм налогового права, обремененных гражданско-правовым термином, требует обращения к нормам гражданского законодательства. Что же касается норм налогового законодательства содержащих термины гражданского права в собственном, налогово-правовом значении, то толкование этих норм должно осуществляться в опоре на налоговое законодательство. В этом отношении весьма значимыми являются Постановление Пленума ВС РФ № 41 и Пленума ВАС РФ № 9 от 11.09.1999 « О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ, в котором подчеркнуто, что « при уяснении для целей налогообложения значения /.../ термина гражданского /.../ суд при рассмотрении спора» применяет положения гражданского законодательства, если в законодательстве о налогах и сборах не содержится специальное определение термина для целей налогообложения. И, - наоборот, из этих Постановлений вытекает, что. когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение термина гражданского законодательства для целей налогообложения, то суд при рассмотрении спора в целях уяснения для целей налогообложения значения такого термина применяет положения налогового законодательства. В дополнение к этому можно отметить, что в случае недостаточной определенности в ГК РФ

термина гражданского законодательства, содержащегося в норме налогового права, необходимо для уяснения его смысла обращаться к актам толкования норм гражданского права, закрепляющих этот термин **права» и Определением КС РФ от 18 января 2005 года № 24-О. (Пояснить). Дело в том, что , как указал КС РФ,**

Возникает вопрос: как практически, т.е. по формальным признакам, в правоприменительной деятельности отождествить норму налогового права, содержащую гражданско-правовой термин и норму налогового права, содержащую налогово-правовой термин, но одинаковый по звучанию с термином в гражданском законодательстве. Анализ НК РФ показывает, что нормы налогового права, содержащие гражданско-правовые термины, не имеют в налоговом законодательстве дефиниций. И, - наоборот, нормы налогового права, содержащие собственные термины, но одинаковые по звучанию с некими терминами гражданского законодательства, как правило, имеют в налоговом законодательстве либо дефиниции, либо их оригинальное содержание может быть выведено путем систематического толкования налогового законодательства. Весьма показательным в этом отношении является термин « долговое обязательство». В НК РФ он используется одновременно и в гражданско-правовом(п.3 ст. 43 НК РФ) и в собственном, налогово-правовом значении (ст. 269 НК РФ).⁸¹ Говоря более конкретно, в НК РФ этот термин является гражданско-правовым и одновременно, применительно к налогу на прибыль, - налогово-правовым. В том случае, когда этот термин является гражданско-правовым, в НК РФ его дефиниция не дается.

И, наоборот, в том случае, когда термин « долговое обязательство» используется в специальном, налогово-правовом значении, его содержание расширено и дано в НК РФ (ст. 269 НК РФ) с помощью правовой фикции.⁸²

⁸¹ Однако, в ГК РФ определение термина « долговое обязательство» тоже не дано, а лишь может быть выведено путем систематического толкования норм ГК РФ.

⁸² Следует подчеркнуть, что с точки зрения законодательной техники НК РФ, использование одного и того же термина в разных значениях некорректно.

В этой связи существует правило: модификация гражданско-правового термина в налоговом законодательстве может осуществляться путем расширения или ограничения его содержания. При этом, такое расширение или ограничение возможно либо простым расширением (ограничением) дефиниции этого термина, либо с помощью правовой фикции.

Возникает вопрос: правомерно ли существование в гражданском и налоговом законодательстве одинаковых по звучанию(названию), но различных по значению(содержанию) правовых терминов.? Этот вопрос весьма актуален в связи с тем, что в научной литературе иногда подчеркивается, якобы « содержание понятия, определенного в той или иной отрасли права (законодательства) не может быть изменено в другой отрасли». « Не должно быть специальных определений в других отраслях в случаях, когда то или иное понятие уже сформировалось в какой-либо отрасли законодательства».⁸³

Ответ на вышепоставленный вопрос может быть дан с опорой на прецедентное регулирование, в частности на Постановление КС РФ от 20 июля 2010 № 17-П, в котором суд фактически признал, что в разных отраслях законодательства могут использоваться одинаковые по звучанию (названию), но различные по содержанию (значению) термины. Существование дуалистической терминологии в разных отраслях права возможно, как указал суд, в силу различных целей и принципов правового регулирования в разных отраслях права. В семейном праве существование термина « доход» необходимо, в частности, для взыскания алиментов с учетом принципа справедливости, который , как считает суд, предполагает учет расходов лица. А в налоговом праве термин « доход» служит целям налогообложения и здесь принцип справедливости реализуется посредством предоставления налогоплательщику права выбора объекта налогообложения. Очевидно, что и содержание термина « доход» в налоговом и семейном праве

⁸³ См: Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве. Автореф. дисс. канд. юрид. наук. М., 2010. С.14.

будет различаться, что и подтвердил в названном Постановлении Конституционный Суд РФ.

Использование одинаковых по звучанию(названию), но различных по содержанию (значению) терминов в гражданском и налоговом законодательстве рождает еще один вопрос: почему законодатель приспособливает для регулирования собственно налоговых отношений термины гражданского права, используя их в налогово-правовом значении(содержании), т.е. деформируя⁸⁴, а не создавая для этого какие-то принципиально иные по названию термины?

Ответ на этот вопрос имеет проявленную и непроявленную составляющие, а конкретнее – может быть дан с позиций формальной и содержательной стороны. При формальном подходе заимствование законодателем гражданско-правовых терминов в целях налогово-правового регулирования можно объяснить просто ассоциативным восприятием в сознании законодателя некоего единства между такими правовыми феноменами как гражданское и налоговое право. Что касается содержательной стороны, то ответ может быть дан в опоре на единую экономическую сущность налогового и гражданского права, которая, как было замечено в главе 1, заключена в имущественной и стоимостной ипостаси этих правовых феноменов. Логика развития имущественных отношений, в сущности, едина. В частности, во всех случаях неполученное лицом в означенный срок имущество предположительно создает для него временные (ежедневные) имущественные потери, которые должны быть ему компенсированы. В связи с этим, в механизме правового регулирования имущественных отношений должны быть инструменты имущественного восстановления потерь, возникших в связи с неисполнением должником имущественной обязанности или исполнением ее в более поздний срок. Таким инструментом имущественного правового регулирования, независимо

⁸⁴ Именно о деформации гражданско-правовых терминов в публичном праве писали ученые в первой половине 20 века (См: Rosmarin S. Prawo podatkowe a prawo prywatne w swiecie wykladni prawa. Lwow, 1939 С. 139-140.

от сегмента регулирования, является пени. Главный существенный признак пени как явления состоит в том, что она обеспечивает временное восстановление имущественных потерь при задержке должником сроков передачи имущества. Учитывая универсальность пени как инструмента правового регулирования имущественных отношений, законодатель использует этот термин в имущественных отраслях права, сохраняя в любом случае его основной существенный признак, но варьируя иные, в зависимости от специфики сегмента имущественных отношений. Иначе говоря, пени – это правовой инструмент имущественного регулирования, который в силу своей универсальной сущности может быть подстроен к любой имущественной сфере правового регулирования. Поэтому пени есть инструмент как гражданского, так и налогового права, обозначенный терминологически идентично. Хотя, конечно, в гражданском и налоговом праве пени имеет существенные признаки, обусловленные особенностями сферы правового регулирования.

То, что юридические термины одной отрасли права могут перениматься другой отраслью, сохраняя свое значение в последней, а нередко и используясь в ином значении, не должно удивлять и вызывать раздражение, ибо юридические термины нередко даже из законодательства «переходят» в общелитературный язык, используясь в переносном употреблении. Разница в движении юридического термина в рамках законодательства и в системе «право-язык» видимо в том, что в первом случае это всегда обусловлено экономическими причинами, а во-втором, - разнообразными ассоциациями, возникающими в сознании говорящих.⁸⁵

3. Термины гражданского права и налоговое правоприменение.

Вопрос о терминах гражданского права является весьма актуальным и в сегменте налогового правоприменения. Если в сегменте правотворчества

⁸⁵ См: Сичинава Н.Г. Переносное употребление юридических терминов в общелитературном языке// www.ling-expert.ru/conference/langlaw2/sichinava.html

этот вопрос акцентирован, главным образом, на исследовании налогово-правовых норм, содержащих термины гражданского права, на выявлении причин их появления, формальной определенности и идентификации, то в секторе налогового правоприменения проблема гражданско-правовых терминов проявляется в аспекте толкования норм налогового права, содержащих гражданско-правовые термины, а также в аспекте юридической квалификации сделок в целях налогообложения.

Анализ судебной практики показывает, что суды, как правило, толкуют нормы налогового права, содержащие гражданско-правовые термины, в опоре на нормы гражданского законодательства. К примеру. В Постановлении Президиума ВАС РФ 2902/11 от 28 июля 2011 суд толковал норму подп.1 п.2 ст. 251 НК РФ, содержащую термин « пожертвование » с использованием ст. 582 ГК РФ, где «пожертвованием признается дарение вещи или права в общественных целях». Примеры подобного классического толкования могут быть продолжены. Однако нередко можно заметить, что *суды дают расширительное толкование норм налогового права, содержащих гражданско-правовые термины за счет использования терминов ГК РФ в полном объеме их содержания.*⁸⁶ К примеру, в постановлении Президиума ВАС РФ № 13640/09 от 25 февраля 2010 года суд счел, что налоговая база по НДС при передаче имущественных прав должна определяться как с учетом имущества в виде жилых домов или жилых помещений, долей в жилых домах или жилых помещениях, гаражей и машино-мест, так и с учетом недвижимого имущества. При этом, в соответствии с п.3 ст. 155 НК РФ, устанавливающей особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав эти особенности распространяются только при передаче имущественных прав налогоплательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых

⁸⁶ В последнее время число случаев необходимости расширительного толкования норм налогового права возрастает (См: Никонов А.А. Аналогия и расширительное толкование налоговых норм в практике ВАС РФ.// Налоговед, 2007, июль,

помещениях, гаражи или машино-места...», но без учета недвижимого имущества. Суд в данном Постановлении Президиума ВАС РФ дал расширительное толкование п.3 ст. 155 НК РФ в опоре на гражданско-правовой термин «имущественные права», содержащийся в этой статье НК РФ. Учитывая, что в ГК РФ термин «имущественные права» не имеет дефиниции, суд, в свою очередь, осуществил его толкование через термин «объекты гражданских прав» в числе которых имущественные права на движимое и недвижимое имущество. В результате в мотивировочной части Постановления Президиума ВАС РФ суд сформулировал правовую позицию следующим образом: «имущественные права на недвижимое имущество и на имущество, перечисленное в п.3 ст. 155 Кодекса отнесены к одному виду объектов гражданских прав, и их правовой режим применительно к вопросам исчисления НДС в случаях, если законодательство о налогах и сборах не установило исключений, должен определяться одинаково».⁸⁷ Невозможность прямого применения гражданско-правового термина «имущественные права» для решения вопроса по данному делу, заставила суд дать его систематическое толкование через гражданско-правовой термин «объекты гражданских прав».

Данное Постановление Президиума ВАС РФ позволяет сформулировать одну из общих позиций толкования налоговых норм. Она может быть определена следующим образом: *во всех случаях, когда формулировка нормы налогового права содержит гражданско-правовой термин, содержание которого в этой же норме права раскрывается уже, нежели его содержание в гражданском законодательстве, но не имеет для*

⁸⁷ В данном случае удивительно лишь то, что суд в обоснование своей позиции сослался не на п.1 ст. 11 НК РФ, а на ст. 3 НК РФ. ведь очевидно, что в данном случае суд, толкуя п.3 ст. 155 НК РФ опирался на термин гражданского права «имущественные права», т.е. применял его в том значении, в котором он дан в ГК РФ.

этого специального обоснования, предполагается расширительное толкование этой нормы в части гражданско-правового термина.⁸⁸

Возникает вопрос: насколько правомерно расширительное толкование норм налогового права с опорой на термины гражданского права? Не ведет ли такое толкование к искажению воли законодателя? Не нарушают ли в этом случае суды право законодательного усмотрения?

В аспекте налогового правоприменения проблема толкования норм налогового права, содержащая гражданско-правовые термины, иногда решается в связке с гражданско-правовой квалификацией сделки. Примером является Постановление Президиума ВАС РФ № 17072 /10 от 7.06.2011. Истцом являлось « общество», которое считало, что оказав услуги по обслуживанию воздушных судов Аэропорту, оно, выставив последнему счета за оказанные услуги, ошибочно не предъявило НДС. Поэтому « общество» в иске требовало взыскать с Аэропорта основной долг и проценты за пользование чужими денежными средствами. Аэропорт предъявил обществу встречный иск о взыскании ранее уплаченных обществу по выставленным счетам сумм НДС.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении первоначального иска, а апелляционный и кассационный суды не согласились с этим. Президиум ВАС РФ оставил решение суда первой инстанции в силе, а постановления судов апелляционной и кассационной инстанции отменил. Суть дела и позиция Президиума ВАС РФ заключаются в следующем: стороны « общество и аэропорт» заключили договор о сотрудничестве, по которому « общество» приняло обязательства оказать аэропорту услуги по выгрузке из воздушного судна и погрузке в воздушное судно багажа в

⁸⁸ В этом отношении весьма показательно Постановление Конституционного Суда РФ от 23 Декабря 2009 № 20-П, в котором подчеркивается, что налоговое право должно быть гармонизировано с правом гражданским и, как следует из решения, то или иное ограничение гражданско-правовых средств в налоговом праве возможно, если тот или иной договор имеет специальное терминологическое значение в целях налогообложения или значение термина межотраслевого характера.

средствах пакетирования и его доставке из/ в зоны комплектации в здании аэровокзала. В договоре стороны определили, что оплата этих услуг производится без НДС.

Президиум ВАС РФ в Постановлении отметил, что в силу подп.22 п.2 ст. 149 НК РФ не подлежит обложению НДС реализация на территории РФ услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание.(курсив мой).

Суд подчеркнул, что понятие « услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов», а также перечень таких услуг не содержатся в главе 21 НК РФ. Поэтому, следуя логике Президиума ВАС РФ, для того, чтобы доказать или опровергнуть право « общества» на освобождение от НДС судам в силу п.1 ст. 11 НК РФ следует толковать вышеназванное понятие в опоре на гражданское законодательство, ибо договор, заключенный сторонами квалифицирован судами как договор возмездного оказания услуг. В данной связи Президиум ВАС РФ подчеркнул, что с учетом квалификации договора как договора возмездного оказания услуг « под услугами, освобожденными от обложения НДС следует понимать любые услуги, если они связаны с обслуживанием воздушных судов непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ». Далее суд сделал вывод, что в «Перечне сборов и тарифов»(«Перечне аэронавигационных и аэропортовских сборов за обслуживание воздушных судов эксплуатантов РФ в аэропортах и в воздушном пространстве РФ», утвержденных Приказом Министерства транспорта РФ от 2.10.2000 № 110 все услуги относятся к обслуживанию воздушных судов (а не только те, которые указаны в главах 11 и 111 приложения № 1 названного Перечня). Соответственно, суд решил, что данные услуги в соответствии с подп.22 п.2 ст. 149 НК РФ освобождаются от налогообложения, а поэтому постановил решение суда первой инстанции оставить в силе.

Как следует из анализа вышеназванного Постановления Президиума ВАС РФ, толкование подп.22 п.2 ст. 149 НК РФ применительно к конкретной ситуации в части термина *«услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание»* осуществлялось в опоре на п.1 ст. 11 НК РФ и «Перечень сборов и тарифов», утвержденный приказом Министерства транспорта РФ от 2.10.2000, где содержание этого термина раскрывается. Однако, для возможного осуществления такого толкования судам (первой инстанции, апелляционному и кассационному) необходимо было квалифицировать договор, заключенный сторонами как договор возмездного оказания услуг. *Только после этого можно было предполагать, что данный договор порождает налоговые последствия предусмотренные подп.22 п.2 ст. 149 НК РФ.* Таким образом, судами была произведена гражданско-правовая квалификация договора, заключенного сторонами как договора возмездного оказания услуг в целях последующего доказательства налоговых последствий им порождаемых через толкование нормы подп.22 п.2 ст. 149 НК РФ в части гражданско-правового термина *«услуги, оказываемые непосредственно в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание»*.

Вышеназванное Постановление Президиума ВАС РФ является ярким свидетельством следующего: п.1 ст. 11 НК РФ является не только инструментом непосредственного применения гражданско-правовых терминов, содержащихся в налоговом законодательстве, но и инструментом толкования норм налогового права, содержащих гражданско-правовые термины. Говоря более конкретно, если термин гражданского права, содержащийся в налогово-правовой норме недостаточно однозначно определен в гражданском законодательстве, то в целях применения нормы налогового права с учетом гражданско-правового значения этого термина требуется толкование этого термина в опоре на гражданское

законодательство. Собственно, это вытекает из того, что в п.1 ст. 11 НК РФ термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ применяются в том значении, в котором они используются в гражданском законодательстве. Учитывая, что толкование является этапом правоприменения, такой вывод вполне естественен. Тем более, что и в Постановлении Пленума ВС РФ № 41 и Пленума ВАС РФ № 9 от 11.09. 1999 « О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ», как уже было отмечено ранее, этот вывод подчеркнут.

Задачи по теме:

Понятия и термины гражданского права в налоговом правотворчестве и правоприменении

Гражданско-правовые понятия и гражданско-правовые термины: дифференциация

Задача №1

Исследуя юридический словарь, раскройте, что такое термины, понятия и дефиниции.

Задача №2

Исследуя статью 11 НК РФ, укажите на гражданско-правовые термины и гражданско-правовые понятия в Налоговом Кодексе РФ.

Задача №3

Анализируя п.2. статьи 11 НК РФ, дайте ответ «индивидуальный предприниматель» - это понятие или термин?

Задача №4

Согласно статье 11 НК РФ составьте кроссворд из слов:

1. по вертикали: 5 слов, которые отнесены к гражданско-правовым терминам;
2. по горизонтали: 5 слов, которые отнесены к налоговым терминам

Отраслевая природа терминов гражданского права: закрепленных в нормах налогового права и имеющих гражданско-правовое значение

Задача №1

Просмотрите нормы НК РФ и скажите, в каких статьях законодатель использует гражданско-правовые термины?

Задача №2

Проанализируйте следующие термины: «пеня» (ст.75 НК РФ), «долговое обязательство» (ст. 269 НК РФ), «зачёт» (ст. 78 НК РФ), «имущество» (п.2 ст. 38 НК РФ), «банк» (п. 2 ст. 11 НК РФ). Все ли из указанных терминов могут быть использованы в том значении, в котором они закреплены в ГК РФ?

Задача №3

Налогоплательщик обратился в суд с исковым заявлением к налоговому органу. Спор основывался, в том числе и на том, что для целей налогообложения применялись термины гражданского права. Нормами ГК РФ или нормами НК РФ следует руководствоваться суду?

Задача №4

Налоговая база по НДС при передаче имущественных прав должна определяться как с учетом имущества в виде жилых домов или жилых помещений, долей в жилых домах и т.д., так и с учетом недвижимого имущества.

В соответствии с п.3 ст. 155 НК РФ устанавливает особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав эти особенности распространяются только при передаче имущественных прав налогоплательщикам, в т.ч. участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения и т.д., но без учета недвижимого имущества.

Как суд будет толковать дефиницию «имущественные права», если ГК РФ и НК РФ не указывает на ее существование?

Задача №5

Общество обратилось в суд с жалобой. Из жалобы и приложенных материалов следует, что нарушение своих конституционных прав общество усматривает в применении налоговым органом и арбитражными судами в его деле понятия "нераспределенная прибыль" как равнозначного содержащемуся в законодательстве о бухгалтерском учете понятию "прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия", что послужило поводом для отказа заявителю в предоставлении установленной подпунктом "а" пункта 1 [статьи 6](#) Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" льготы на том основании, что по итогам деятельности за 2000 и 2001 годы по данным бухгалтерского учета у него не было нераспределенной прибыли. Общество полагает, что при отсутствии в [Законе](#) Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" определения понятия "прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия" налоговый орган и арбитражные суды могли выявить содержание этого понятия путем системного толкования норм налогового законодательства, и при таком подходе реализация права на указанную

льготу не зависела бы от наличия у налогоплательщика нераспределенной прибыли за отчетный период.

Таким образом, формально обжалуя общие правила (которые сами по себе не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права граждан), заявитель фактически выражает несогласие с тем, как налоговый орган и арбитражные суды истолковали понятие "прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия" применительно к налоговой льготе, предусмотренной подпунктом "а" пункта 1 [статьи 6](#) Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

Какое решение вынесет суд?

Задача №6

Заявитель - индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, обратился в суд с жалобой на постановление судебного пристава-исполнителя, которым на основании запрошенных в налоговом органе налоговых деклараций его задолженность по уплате алиментов на несовершеннолетнего ребенка была исчислена из доходов от занятия предпринимательской деятельностью без вычета из них суммы расходов, понесенных в связи с осуществлением этой деятельности.

Решением суда, оставленным без изменения судом кассационной инстанции, в удовлетворении требований заявителя было отказано со ссылкой на то, что в соответствии с [подпунктом "з" пункта 2](#) Перечня видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, и положениями [главы 26.2](#) Налогового кодекса Российской Федерации при определении для расчета размера задолженности по уплате алиментов на ребенка доходов индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения и избравшего объектом налогообложения доходы, полученные от предпринимательской деятельности, расходы, понесенные в связи с ее осуществлением, учету не подлежат. Заявитель обратился в КС РФ.

Нормами, каких отраслей следует регулировать данные отношения (СК РФ или НК РФ)? Какое решение вынесет КС РФ?

Задача №7

Налоговые органы провели выездную налоговую проверку ассоциации правозащитных организаций. По ее результатам было вынесено решение о привлечении ассоциации к ответственности по эпизоду, связанному с учетом в целях исчисления налога на прибыль денежных средств, полученных ассоциацией от Tides Foundation и National Endowment for Democracy (далее - фонды), инспекция установила следующее.

Ассоциация получила денежные средства от фондов, определивших их суммы и обусловивших цели использования.

Проанализировав соглашения, заключенные ассоциацией с фондами, письма фондов и другие представленные ассоциацией документы, инспекция сочла их соглашениями о предоставлении ассоциации грантов, а предоставляемые денежные средства - грантами.

Согласно подпункту 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Применив положения подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса инспекция признала денежные средства - гранты, полученные от фондов, не отвечающими критериям освобождения от налогообложения,

следовательно, подлежащими включению в состав доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль ассоциации, поскольку названных фондов нет в перечне, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 24.12.2002 № 923 «О перечне иностранных и международных организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций - получателей грантов».

Ассоциация обратилась в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции в отношении в части взыскания штрафа за неполную уплату налога на прибыль, налога на добавленную стоимость.

В отзыве на заявление инспекция просит оспариваемые судебные акты оставить без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что указанные судебные акты подлежат отмене в части ввиду следующего.

В соответствии с пунктом 2 статьи 251 Налогового кодекса, при определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

Согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 251 Налогового кодекса к целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Статьей 582 Гражданского кодекса Российской Федерации пожертвованием признано дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и образовательным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, иным некоммерческим организациям в соответствии с законом, а также государству и другим субъектам гражданского права, указанным в статье 124 этого Кодекса.

Анализ приведенных законодательных норм позволяет сделать вывод: спорные денежные средства относятся к внереализационным доходам только в том случае, если они не подпадают под положения, содержащиеся в статье 251 Налогового кодекса, о целевом финансировании и целевых поступлениях.

Исходя из анализа данной спорной ситуации, дайте ответ, как толкует суд нормы налогового права исключительно с позиции НК РФ или в опоре на нормы ГК РФ? Объясните свой ответ.

Лекция 3. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения.

Еще одним из проявлений гражданско-правовой детерминации налогового права можно считать такое явление как «юридическая квалификация сделок в целях налогообложения». Особенность данного проявления гражданско-правовой детерминации в том, что она имеет место исключительно на уровне правоприменения и, таким образом, не может быть исследована в контексте законотворчества. В целом, суть гражданско-правовой детерминации налогового права в контексте явления «юридическая квалификация сделок в целях налогообложения» заключается в следующем: *возникновению налоговых последствий так или иначе предшествует гражданско-правовая сделка⁸⁹, поэтому логика требует признать, что именно гражданско-правовая сделка с ее специфическими характеристиками (признаками) детерминирует налоговые последствия при ее сопоставлении с нормами налогового права, предусматривающими эти характеристики (квалифицирующие признаки) и, соответственно, - налоговые последствия.⁹⁰* Налоговые последствия заключенных налогоплательщиком гражданско-правовых сделок зависят от сопоставимости этих последствий, заданных нормой права с отдельными характеристиками (признаками) гражданско-правового договора.

1. Проблемы юридической квалификации сделок в целях налогообложения до сих пор не привлекали внимания ученых, хотя некоторые размышления на эту тему в контексте вопросов о толковании сделок, а также о связи налогового и гражданского права имели место.⁹¹

⁸⁹ Очевидно, что возникновению налоговых последствий предшествует не только гражданско-правовая сделка, но также в ряде случаев трудовые, семейные и другие отношения. Однако, в данном случае мы ограничиваем исследование только гражданско-правовыми сделками.

⁹⁰ Квалифицирующие признаки сделки и налоговые последствия, ее порождаемые не всегда определяются в одной норме, о чем будет сказано далее.

⁹¹ См: Щекин Д.М. Налоговые последствия недействительных сделок М., 1999 С. 19-27; Курбатов О. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства // Хозяйство и право 1996 № 6 С.60-61

Юридическая квалификация – это один из этапов правоприменения, заключающийся в оценке « всей совокупности фактических обстоятельств дела путем отнесения данного случая (главного факта) к определенным юридическим нормам».⁹² Правильная юридическая квалификация сделок в целях налогообложения в практическом аспекте важна для того, чтобы определить: обеспечены ли налоговые последствия, рассматриваемые, чаще всего, как предмет налогового спора, исполнением по конкретной сделке (исполнением договорного обязательства). К налоговым последствиям, детерминированным гражданско-правовой сделкой, как следует из анализа законодательства и судебной практики, относятся; возникновение у лица объекта налогообложения, права на налоговый вычет, права на налоговую льготу, права на налоговое освобождение по конкретному налогу, правильное определение налоговой базы по конкретному налогу и т.д. Помимо отмеченного, практика показывает, что важна и теоретическая разработка проблем юридической квалификации сделок (договоров) в целях налогообложения. Разработка такой теории необходима, во-первых, для того, чтобы обеспечить в мотивировочной части судебных решений строгую логику изложения выводов суда о налоговых последствиях заключенных налогоплательщиком сделок (договоров). Во-вторых, теоретическая разработка этих проблем имеет и научно-методологическое значение, ибо позволяет понять одно из проявлений замысловатой связи налогового и гражданского права.

2. Налоговое право тесно связано с правом гражданским. Причем, долгое время эта связь рассматривалась как линейная, т.е. гражданское право первично, а налоговое – вторично, ибо первое во всем определяет второе.

В настоящее время под влиянием судебной практики и в особенности Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 № 53 получила развитие научная доктрина автономии налогового права, т.е. относительной независимости налогового права от гражданского. Данная доктрина имеет

⁹² См: Алексеев С.С. Право. Опыт комплексного исследования М., 1999 С. 123.

законодательный⁹³ и правоприменительный аспекты. В правоприменительной аспекте доктрина относительной автономии налогового права сводится к тому, что налоговые последствия гражданско-правовой сделки должны возникать независимо от пороков этой сделки, за исключением случаев, определенных в законе или прецедентном праве.

Основными судебными позициями, демонстрирующими относительную автономию налогового права в современных условиях являются следующие:

Во-первых, суды придерживаются позиции, что недействительность или незаключенность гражданско-правовой сделки, если исполнение по сделке произошло, не отменяет ее налоговых последствий.⁹⁴

Во-вторых, исходя из Постановления Пленума ВАС РФ от 12.октября 2006 № 53 « Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» суды сформировали позицию, согласно которой факт оформления документов, подтверждающих исполнение по сделке лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя, не является достаточным основанием для отказа налогоплательщику в налоговых последствиях.⁹⁵ Такая позиция судов является доминирующей в том случае, если « налоговым органом не будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений

⁹³ Винницкий Д.В. Концепция автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику // Законодательство, 2003 № 5. С. 22-29.

⁹⁴ К примеру, ФАС СЗО в постановлении от 12 июля 2007 № А-56-19610/2006 отметил, что факт отсутствия регистрации гражданско-правового договора, как того требует ст. 1027 ГК РФ и, соответственно, недействительность сделки не имеет значения в целях налогообложения.

⁹⁵ См, к примеру: Постановление Президиума ВАС РФ № 17684/09 от 8 июня 2010 .: Определение ВАС РФ от 18.03.2009 № ВАС – 807/09

взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом».⁹⁶

Относительная автономия налогового права от гражданского в аспекте правоприменения в тоже время не отрицает взаимосвязанности и зависимости налогового права от гражданского. Любая гражданско-правовая сделка, даже порочная, всегда важна в целях налогообложения. Это обусловлено тем, что *налоговые последствия сделки, как будет показано далее, детерминированы ее различными содержательными характеристиками, а не ориентацией на формальный критерий сделки : « порочная – непорочная».*

3. В науке уже было замечено, что гражданско-правовая сделка не может « игнорироваться для целей налогообложения», т.к. « факт передачи имущества одним лицом другому недостаточен для вывода о режиме налогообложения соответствующей операции, так как она может состояться с целью передачи права собственности(купли-продажи), передачи товара на реализацию (комиссии), перевозки, хранения и т.д.»⁹⁷ При всей справедливости отмеченного, все же, забегая вперед, следует подчеркнуть, что гражданско-правовая квалификация сделки как договора купли-продажи, комиссии, перевозки, хранения и т.д. не является единственно возможной и необходимой в целях налогообложения.

Отмечалось, что гражданско-правовая квалификация договоров « осуществляется путем сравнения заключенного сторонами договора и договорных конструкций, предусмотренных законом» по так называемым видообразующим признакам.⁹⁸ При этом подчеркивалось, что гражданско-правовая квалификация договоров осуществляется, в том числе, и в связи с

⁹⁶ Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006.

⁹⁷ Овсянников С.В. Гражданское и налоговое право: конфликт правопониманий// Вестник ВАС РФ 2009 № 1. С. 87.

⁹⁸ См: Витрянский В.В. Существенные условия договора в отечественной цивилистике и правоприменительной практике // Вестник ВАС РФ 2002 № 5. С. 140-142; Шевченко Е.Е. Указ. соч. С. 29.

необходимостью соблюдения требований налогового законодательства.⁹⁹ Видимо, на такие выводы наталкивает анализ налогового законодательства, из которого следует, что гражданско-правовая квалификация сделок (договоров) в целях налогообложения в ряде случаев необходима. Например, согласно п.1 ст. 149 НК РФ «не подлежат налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ». Очевидно, что в данном случае у налогоплательщика право на налоговое освобождение по НДС, согласно НК РФ возникает при наличии договора аренды помещения иностранными гражданами или организациями, по которому он (налогоплательщик) выступает арендодателем. Для того, чтобы в случае спора такое право было признано, правоприменитель должен осуществить гражданско-правовую квалификацию заключенного договора и идентифицировать его как договор аренды со специальным субъектом.

В целом, в НК РФ достаточно случаев, когда в целях подтверждения права на налоговую льготу или налоговое освобождение необходимо осуществлять гражданско-правовую квалификацию заключенного договора, то есть сопоставить заключенный договор с договорной конструкцией, предусмотренной ГК РФ.

Примеры гражданско-правовой квалификации договора в целях налогообложения дает и судебная практика. Так, индивидуальный предприниматель по заказу физических и юридических лиц выполнял работы по установке окон ПВХ, изготавливая их с привлечением третьих лиц. Он уплачивал ЕНВД, т.к. квалифицировал свою деятельность как оказание бытовых услуг, что согласно ст. 346.29 НК РФ является видом предпринимательской деятельности, образующим налоговую базу по ЕНВД. Инспекция ФНС РФ, а затем и суды (арбитражный, апелляционной и кассационной инстанции) сочли, что работы предпринимателя по установке

⁹⁹ См: Там же

окон следовало квалифицировать как бытовые услуги, а реализация окон по заказам юридических лиц к бытовым услугам не относится и, соответственно, не может подпадать под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. ВАС РФ, рассмотрев дело в порядке надзора пришел к выводу, что суды неверно определили налоговые обязательства налогоплательщика.¹⁰⁰ Причиной этого, как следует из Постановления Президиума ВАС РФ, явилась неверная гражданско-правовая квалификация договора, заключенного индивидуальным предпринимателем с контрагентом. Суд указал, что индивидуальный предприниматель заключал с контрагентом *договор подряда*, в рамках которого осуществлял установку окон и их изготовление по требуемым размерам, т.е. исходя из индивидуальных потребностей заказчика. Доказательством этого явилась смета, составляющая необходимую часть договора подряда, в которой стоимость изготовленного окна включена в общую стоимость заказа, предусмотренного договором подряда. Учитывая, что согласно ст. 346.29 НК РФ вид предпринимательской деятельности является составляющей для определения налоговой базы по ЕНВД, ВАС РФ, осуществив гражданско-правовую квалификацию заключенного индивидуальным предпринимателем договора именно как договора подряда смог заключить, что он (предприниматель) осуществлял оказание бытовых услуг, а не продажу готовых изделий, как ему первоначально вменялось налоговым органом и судами. Соответственно, гражданско-правовая квалификация договора, произведенная ВАС РФ, обеспечила определение налоговых обязательств индивидуального предпринимателя.

Однако, важно заметить, что в тех случаях, когда для определения тех или иных налоговых последствий требуется гражданско-правовой квалификация договора все же следует говорить не о гражданско-правовой квалификации договора в целях налогообложения, а о *юридической квалификации договора в целях налогообложения с использованием*

¹⁰⁰ См: Постановление Президиума ВАС РФ № 14315/10 от 29 марта 2011

гражданско-правовой квалификации как средства. Дело в том, что, как уже отмечалось, гражданско-правовая квалификация договора осуществляется в любом случае путем сравнения заключенного договора с той или иной договорной конструкцией, предусмотренной в гражданском законодательстве. При этом, квалифицирующие, а точнее видообразующие признаки договора « заданы» в юридических конструкциях гражданского законодательства. Именно на них ориентируется правоприменитель при осуществлении сравнения заключенного сторонами договора с договорной конструкцией, предусмотренной гражданским законодательством. Что касается гражданско-правовой квалификации договора в целях налогообложения, то в любом случае такая квалификация будет осуществляться путем сопоставления заключенного сторонами договора с нормой налогового права, устанавливающей интересующие налоговый орган или оспариваемые в суде налоговые последствия. При этом, квалифицирующий признак, анализируемый в целях налогообложения в любом случае « задан», т.е. назван в норме налогового права. Этот признак, при условии вывода о его реальном наличии в заключенном сторонами договоре, позволяет утверждать, что данный договор порождает предполагаемые налоговые последствия. Из нормы налогового закона, как в вышеприведенном примере (п.1 ст. 149 НК РФ) может следовать, что квалифицирующим признаком договора в целях обоснованности тех или иных налоговых последствий (в нашем примере – права на налоговое освобождение по НДС) является его идентификация как определенного вида договора(в нашем примере - договора аренды.) со специальным субъектом. Такая идентификация может быть произведена только путем гражданско-правовой квалификации договора, заключенного сторонами. Из вышеназванного примера судебной практики¹⁰¹ также следует, что, исходя из норм налогового права квалифицирующим признаком договора, заключенного сторонами является его идентификация в качестве такого

¹⁰¹ Постановление Президиума ВАС РФ № 14315/10 от 29.03.2011

договора, который способен обеспечивать оказание налогоплательщиком бытовых услуг как вида предпринимательской деятельности. Таким договором, в частности, является договор подряда. Такая идентификация необходима для того, чтобы, принимая во внимание суть налогового спора, подтвердить(или опровергнуть) формирование у налогоплательщика налоговой базы по ЕНВД,

Таким образом, юридическая квалификация договора в целях налогообложения может осуществляться через гражданско-правовую квалификацию этого договора, если в норме налогового права те или иные налоговые последствия (возникновение объекта налогообложения, право на налоговый вычет, налоговую льготу, определение налоговой базы по конкретному налогу и т.д.) объективированы через такие квалифицирующие признаки, которые предполагают идентификацию договора в качестве договора определенного вида.

Однако, не всегда квалифицирующий признак, « выводящий» на необходимость юридической квалификации сделки в целях налогообложения четко дан в той норме налогового права, которая одновременно указывает на налоговые последствия. Иногда этот квалифицирующий признак в ходе налогового правоприменения определяется путем толкования. Примером в этом отношении является, в частности, Постановление Президиума ВАС РФ № 2296/12 от 17.07.2012г. Суть спора в следующем: « общество», заключив с иностранным заказчиком договор на выполнение опытно-конструкторских работ считало, что в силу п.1 ст. 146 НК РФ оно не осуществляло операции, которые являются объектом НДС. Налоговая инспекция, а в последующем и суды (арбитражный, апелляционный и кассационный) не согласились с этим, т.к. считали, что в силу п.1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС является реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, а территория РФ является местом реализации работ(услуг) в случаях, предусмотренных подп.4 п.1.1. ст. 148 НК РФ. Налоговая инспекция и суды квалифицировали договор, заключенный « обществом», ориентируясь на квалифицирующий

признак, заданный в ст.148 НК РФ « место реализации работ) услуг)». В конечном итоге Президиум ВАС РФ установил, что « обществом» «заключен контракт, по своей правовой природе являющийся договором на выполнение опытно-конструкторских работ, местом выполнения которых в силу подп.4 п.1.1. ст. 148 НК РФ признается место нахождения заказчика, в рассматриваемом случае – территория иностранного государства». Таким образом, объекта налогообложения у «общества» не образуется.» Итак, в данном случае « юридическая квалификация сделки «общества» в целях налогообложения осуществлялась с ориентацией на квалифицирующий признак « место реализации работ (услуг)» (ст. 148 НК РФ), который определен путем толкования ст. 146 НК РФ, определяющей налоговые последствия - наличие объекта налогообложения.

Говоря о гражданско-правовой квалификации сделки в целях налогообложения надо учитывать, что оно непосредственно не выводит правоприменителя на налоговые последствия, а является лишь этапом в ходе применения компетентным органом нормы налогового права. После гражданско-правовой квалификации сделки норма налогового права реально применяется к конкретной жизненной ситуации, охватываемой этой сделкой. При этом, в ходе налогового правоприменения нередко еще требуется и толкование е нормы налогового права.

4. Вместе с тем, анализ судебной практики приводит к выводу, что в целях налогообложения юридическая квалификация сделки (договора) не всегда требует гражданско-правовой квалификации. *Следует признать, что юридическая квалификация договора в целях налогообложения может быть и специальной.*

Специальная квалификация договора в целях налогообложения установлена в нормах НК РФ, предусмотрена судебной доктриной, а также может быть установлена в мировом соглашении в целях налогообложения.

I. Сделка – правовая форма синтеза частного и публичного интереса

Объективизация: юридическая квалификация сделки.

Сделка (договор) всегда имеет 2 модуса юридической квалификации: гражданско-правовой и публично-правовой.

1 модус – гражданско-правовая квалификация сделки (договора) – по ГК РФ.

2 модус – юридическая квалификация сделки в целях налогообложения: - по НК РФ, судебной доктрине, мировому соглашению в целях налогообложения .

II. Специальная квалификация сделок (договора) по ст.301 НК РФ

Договоры производных финансовых инструментов (ПФИ) : форвардные, фьючерсные, опционные, своп.

Базовыми активами являются: иностранная валюта, ценные бумаги, процентные ставки, кредитные ресурсы и т.д.

В гражданском праве квалификация этих сделок не однозначна, хотя расчётные ПФИ квалифицируются как сделки, связанные с организацией игр и пари (ст.1062 ГК РФ).

Сделки ПФИ в целях налогообложения могут квалифицироваться как (ст. 301 НК):

А) операция с финансовым инструментом срочной сделки (расчётные),

Б) сделки на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения (поставочные).

***III. Специальная квалификация сделок
по Судебной доктрине
(Постановление Пленума ВАС РФ
от 12 октября 2006г. №53)***

Во имя обеспечения публичного интереса для идентификации выгоды налогоплательщика как обоснованной или необоснованной устанавливается необходимость квалификации сделки налогоплательщика по тестам:

А) деловой цели;

Б) экономического смысла операций налогоплательщика.

***IV. Специальная квалификация сделок
по мировому соглашению в налоговых
целях (Постановление Пленума ВАС
РФ от 18.07.2014г. №50)***

Мировое соглашение в сфере налогообложения – это договор, в целях примирения сторон по делам о взыскании обязательных платежей и санкций.

Результатом примирения сторон является, в частности, их соглашение о квалификации сделки, совершённой лицом.

В данном случае гражданско-правовая квалификация сделки как сделки с предварительной оплатой за товары в мировом соглашении в целях налогообложения была квалифицирована как сделка маркетинговых услуг. (Пример: Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012г. №16370/11).

V. Сделка как форма частного интереса всегда является и формой «вхождения» публичного интереса

Выводы:

- а) Лица, заключающие сделку в целях приобретения гражданских прав и обязанностей атрибутивно строят в её рамках свои отношения и с учётом налоговых последствий сделки, т.е. с учётом публично-частного интереса.**
- б) Теория синтеза частного и публичного интереса в сделке требует создания теории системного правового регулирования отношений в сегменте «гражданское право – налоговое право».**