

## О СООТНОШЕНИИ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА ГРАЖДАНСКОГО И ФИНАНСОВОГО ПРАВА

© 2020 г. Р. Д. Фархутдинов

*Казанский филиал Российского государственного университета правосудия*

*E-mail: r77farhutdinof@yandex.ru*

Поступила в редакцию 25.10.2018 г.

**Аннотация.** В данной статье рассматривается оценка пределов публичного экономического интереса в гражданских правоотношениях. Проанализированы изменения налогового законодательства и пределы их «проникновения» посредством публичного экономического интереса в гражданское право. Предлагается ряд авторских критериев для оценки таких пределов в гражданских правоотношениях. Разрешение исследуемой проблемы позволит, во-первых, определить границы правового влияния публичного экономического интереса в договорных правоотношениях; во-вторых, повысить эффективность института защиты прав субъектов предпринимательства в налоговых правоотношениях. Актуальность и новизна оценки пределов публичного экономического интереса в гражданских правоотношениях определена практическим правоприменением в смежных отраслях права.

**Ключевые слова:** гражданское право, финансовое право, пределы публичного экономического интереса, критерии оценки пределов, понятийный аппарат.

**Цитирование:** Фархутдинов Р.Д. О соотношении понятийного аппарата гражданского и финансового права // Государство и право. 2020. № 5. С. 143–146.

DOI: 10.31857/S013207690009688-8

## ON THE RELATION OF THE CONCEPTUAL APPARATUS CIVIL AND FINANCIAL LAW

© 2020 R. D. Farkhutdinov

*Kazan branch of the Russian state University of justice*

*E-mail: r77farhutdinof@yandex.ru*

Received 25.10.2018

**Abstract.** This article deals assessing the limits of public economic interest in civil legal relations. Analyzes changes in tax legislation and the limits of their “penetration” through public economic interest in Civil Law. A number of author’s criteria for evaluating such limits in civil relations are proposed. The solution of the problem under study will allow, first, to determine the limits of the legal influence of public economic interest in contractual legal relations; second, to increase the effectiveness of the Institute for the protection of the rights of business entities in tax legal relations.

The relevance and novelty of assessing the limits of public economic interest in civil relations is determined by practical law enforcement in related branches of law.

**Key words:** Civil Law, Financial Law, limits of public economic interest, criteria for evaluating limits, conceptual apparatus.

**For citation:** Farkhutdinov, R.D. (2020). On the relation of the conceptual apparatus Civil and Financial Law // Gosudarstvo i pravo=State and Law, No. 5, pp. 143–146.

Исследование научной проблемы межотраслевых связей гражданского права важно рассмотреть в комплексе с иными отраслями права, применяя системный подход как метод научного исследования. Разрешение такой проблемы позволит преодолеть имеющиеся пробелы в праве<sup>1</sup>.

Гражданско-правовой науке присущ научный аппарат, используемый в любой другой науке.

На этом начальном этапе невозможно не акцентировать внимание на применяемых в гражданском праве и иных отраслях понятиях. В числе вопросов, требующих осмысления, важное место занимает содержательный анализ гражданско-правовых норм с использованием оценочных понятий, получивших наибольшее практическое применение (существенность, обычность, разумность, добросовестность), выявление их интерпретационных характеристик<sup>2</sup>.

Наличие в межотраслевых связях гражданского права понятий и категорий, правоприменение которых позволит использовать его субъектами, — задача науки в целом и законодателя, в частности.

Процесс познания, как известно, складывается из эмпирического и теоретического этапов.

На теоретическом этапе наглядно прослеживаются динамично меняющиеся нормативные изменения в области налогового права, влияние которых распространяется на субъектов гражданского права. Так, разграничением вопроса публично-правовых и гражданско-правовых последствий послужило введение в действие ст. 54.1 НК РФ, до которого следовал важный эмпирический этап — в течение 11 лет судами рассматривались споры «необоснованной налоговой выгоды» при отсутствии таких понятий и норм как в гражданском, так и в налоговом праве, сформулированных только в судебных актах.

Казалось бы, после нормативного закрепления можно было бы остановиться, окончательно расставить все точки над «i», но исследование ситуации ставит перед нами правовую проблему нормативного закрепления понятий для субъектов гражданского оборота.

Так, Налоговый кодекс РФ был дополнен ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в которой законодатель определил невозможность допущения уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В данной налогово-правовой норме законодатель приводит понятие «хозяйственная жизнь» налогоплательщика.

Обратимся к локальному письму ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123, в котором налоговым органам направлены подробные рекомендации по применению каждого пункта новой ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» НК РФ.

<sup>1</sup> См.: *Ершов В.В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018.

<sup>2</sup> См.: *Лукьяненко М.Ф.* Оценочные понятия гражданского права: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010.

Так, в письме разъясняется, что умышленные действия самого налогоплательщика в виде сознательного искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения в целях уменьшения налоговой базы, суммы налога к уплате осуществляются посредством неправильного применения налоговой ставки, льготы, режима налогообложения; манипулирования статусом налогоплательщика; неудержания налоговым агентом сумм налога, подлежащего удержанию.

Далее в норме указано, что «при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону».

В п. 1 применяется понятие «совершение сделки», связывая такое понятие с его целью. Гражданскую сделку характеризует изъявление воли сторон на создание гражданских прав и обязанностей. Здесь отличительным признаком может выступать цель сделки, где целью сделки, как сказано в ст. 153 ГК РФ, является установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. При этом не требуется, чтобы лицо точно осознавало все юридические последствия сделки, просто достаточно понимать, что действие направлено на юридический результат. Именно этот юридический результат и является целью сделки.

Для оценки предела публичного экономического интереса в гражданской сделке предлагается первый критерий оценки налоговых последствий, в рамках ст. 54.1 НК РФ как юридический результат выполнения сделки.

По характеру цели сделки их принято делить на каузальные, из содержания которых очевидно усматривается цель совершения сделки, а права и обязанности сторон обусловлены этой целью, и абстрактные, цель совершения которых не позволяет определить характер взаимоотношений сторон.

Между тем рассматриваемая норма права предопределяет совершенно иной принцип, нежели принцип гражданского права — как недопустимость произвольного вмешательства в частные дела, императивный принцип, в соответствии с которым цель сделки сторонами изначально, перед заключением договора, должна быть оценена на предмет цели ее реализации.

Далее в п. 2 диспозиция статьи: «обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону».

Указанная диспозиция завершает вопрос оценки гражданской сделки посредством предлагаемых пределов публичного экономического интереса.

Кроме того, норма носит межотраслевой характер гражданского права — когда критерием пределов публичного экономического интереса выступает правовое последствие результата сделки, т.е. исполнение обязательств сторонами по договору, и доказательство обратного всецело возложено на налоговый орган.

При исследовании действующего налогового законодательства наблюдаем, что в нем отсутствуют такие понятия, как признаки «разумных экономических причин», «деловой цели», критерии разграничения между налоговой оптимизацией без нарушения налогового законодательства (как правомерным видом деятельности по снижению размера налоговой обязанности) и противоправных действий, направленных на неуплату налогов.

Помимо этого необходимо отметить практическое введение налоговыми органами не только понятия, но и категории «дробление бизнеса», которое приводится в письме ФНС России от 11 августа 2017 г. СА-4-7/15895<sup>3</sup>.

Так, ФНС, направляя обзор судебной арбитражной практики, связанной с установлением фактов получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности определяет правовую категорию «разделения (дробления) бизнеса» формулировкой снижения налогоплательщиками своих налоговых обязательств *путем создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика*.

При этом получение необоснованной налоговой выгоды достигается в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих действующему законодательству.

Здесь обращает на себя внимание сама мысль — «создание искусственной ситуации, при которой видимость ситуации прикрывает фактическую деятельность», и, тем более, вопрос правового предела проникновения при оценке инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях.

Критерии оценки «дробления бизнеса» при получении необоснованной выгоды — вот в чем практический вопрос, который интересует стороны договора. Он должен быть законодательно закреплен для комплексного правоприменения.

Следующим документом для исследования нами выбрано письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. ЕД-4-2/13650 «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)»<sup>4</sup>, в соответствии с которым вводится новое правовое понятие «имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы-однодневки)».

Здесь, как и в вышеперечисленных случаях, усматривается отсутствие нормативного закрепления критериев такой имитации, притом что в этом письме приведены дефиниции — «первыми признаками умышленности являются имитационные — поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти “непроизводительные” расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить».

Разберем основные критерии оценки дробления бизнеса.

1. Первое, на что следует обратить внимание — это торговые площади, представляющие «самостоятельную»

торговую точку с автономной системой торговли (отдельный вход, отдельный торговый зал, оформление в разном стиле).

2. Второе — обособленность от торговых площадей, отличные друг от друга складские помещения.

3. Разные кассовые линии (кассовые терминалы), выручка учитывается в разном программном обеспечении.

4. Приобретение товара у разных поставщиков.

5. Доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами аутсорсинга, ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя.

6. Трудовую деятельность фактически осуществляют разные сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как отличных субъектов предпринимательской деятельности.

Налоговые органы формируют доказательную базу исходя из следующих обстоятельств:

1) разделенные организации осуществляют один (идентичный) вид деятельности, находятся по одному адресу, используют одно (или несколько) помещение, кадровый персонал, имеют единую материально-техническую базу, одних заказчиков, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;

2) сотрудники данных организаций выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями, у сотрудников может быть одежда с единым логотипом;

3) организации используют единый IP-адрес, расчетные счета обществ открыты одними и теми же лицами в одних банках, товарно-материальным обеспечением занимается один менеджер по снабжению;

4) в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН, договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях.

Обосновывая умышленность совершенного деяния, в акте налоговой проверки налоговый орган должен в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий.

Между тем субъективная сторона правонарушения устанавливается косвенными доказательствами (показания свидетелей, наличие изъятых документов, раскрывающих фактические намерения лица и их реализацию (записи, документы и/или файлы «черной бухгалтерии»), видео- и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров).

Интересно мнение фискального ведомства — «доказательства по делу о налоговом правонарушении в соответствии с вышеуказанными нормами Кодекса и отраслевого процессуального законодательства должны обладать признаками относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности должны быть достаточны для разрешения дела о налоговом правонарушении»<sup>5</sup>.

При этом проблему наличия правового пробела признают налоговые органы: «проведенный анализ

<sup>3</sup> См.: Нормативные акты для бухгалтера. 2017. 26 сент.

<sup>4</sup> См.: Официальные документы. 2017. 26 сент. 2 окт.

<sup>5</sup> См.: Письмо ФНС России от 06.03.2018 г. № ЕД-4-2/4335.

судебно-арбитражной практики по делам рассматриваемой категории показал, что исчерпывающий или строго императивный перечень признаков, свидетельствующий об обоснованности выводов налогового органа о формальности разделения (дробления) бизнеса, отсутствует». Необходимо иметь в виду, что в каждом конкретном случае совокупность доказательств, собранных в рамках мероприятий налогового контроля, будет зависеть от конкретных обстоятельств, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений (Письмо ФНС России от 11.08.2017 г. СА-4-7/1589).

Между тем письма ФНС России, которые сами по себе не являются правовыми актами, поэтому «издание нормативных правовых актов в виде писем не допускается» (п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утв. постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 г. № 1009))<sup>6</sup>. Соответственно, такие письма не влекут правовых последствий, не могут служить законным основанием для регулирования налоговых правоотношений и для применения санкций за невыполнение содержащихся в них предписаний (п. 10 Указа Президента РФ от 23.05.1996 г. № 763)<sup>7</sup>.

С момента принятия указанной нормы предлагаю рассмотреть мнение судебного органа по рассматриваемому вопросу.

Так, апелляционным судом<sup>8</sup> приняты доказательства налогоплательщика: работы выполнены и сданы заказчику, что подтверждается актами приема-сдачи работ, счетами-фактурами, отражением спорных работ в бухгалтерии заказчика, наглядно проявляются межотраслевые связи гражданского права. Тогда возникает вопрос: почему налоговый орган не принял указанные факты как доказательство невиновности плательщика, у руководителей бригад были доверенности на выполнение работ от контрагентов? Нормами делового оборота установлено множество иных возможностей для привлечения работников и материальных ресурсов без регистрации их в уполномоченных органах — аренда, наем по гражданским договорам. Налоговый орган не доказал, что налогоплательщик не проявил

должную осторожность и осмотрительность при выборе спорных контрагентов; не установлено признаков взаимозависимости и согласованности действий налогоплательщика и контрагента, а также факта «возвратности» денежных средств, перечисленных по сделкам, и искусственного завышения стоимости спорных работ.

## ВЫВОДЫ

1. Сделан шаг в новую правовую реальность, где законодателем введены новые понятия и дефиниции в сфере налоговых правоотношений.

2. Новые понятия в налоговых правоотношениях, являясь прежде всего критериями оценки гражданского договора, в межотраслевых связях «ближе» к гражданским отношениям, а не к налоговым.

3. Новая норма должна определить предел через критерии оценки налоговых последствий, а по сути, должна регулировать частноправовые отношения договора и не определять пределов таких налоговых правоотношений.

4. Весь понятийный аппарат сводится к цели сделки и исполнению договора контрагентом, при этом понятие «реальность сделки» нормативно не закреплено, имеются ссылки только в локальных письмах ФНС России.

5. Отсутствие единого нормативного подхода для налогоплательщика при определении «прозрачных» требований и условий поведения в налоговых правоотношениях.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Ершов В.В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений. М., 2018.
2. *Лукьяненко М.Ф.* Оценочные понятия гражданского права: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010.

## REFERENCES

3. *Yershov V.V.* Legal and individual regulation of public relations. M., 2018 (in Russ.).
4. *Lukyanenko M.F.* Evaluative concepts of Civil Law: dis. ... Doctor of Law. M., 2010 (in Russ.).

## Сведения об авторе

**ФАРХУТДИНОВ Руслан Дамирович** — кандидат юридических наук, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин Казанского филиала Российского государственного университета правосудия; 420100 Татарстан, г. Казань, ул. Глушко, д. 22-79

## Authors' information

**FARKHUTDINOV Ruslan D.** — PhD in Law, associate Professor of the Department of state and legal disciplines, Kazan branch of the Russian state University of justice; 22-79 Glushko str., 420100 Kazan, Tatarstan, Russia