

Учебно-методическое пособие по курсу  
«Налоговое право и судебные правовые позиции»

## Предисловие

Дисциплина «Налоговое право и судебные правовые позиции» представляет собой один из основополагающих курсов магистратуры финансового права. Главной задачей данной дисциплины является помощь магистранту в приобретении навыков работы с решениями судов общей юрисдикции, арбитражных судов, Конституционного Суда, содержащими правовые позиции по вопросам налогового права. Умение владеть соответствующим судебным материалом и анализировать его содержание создает хорошую основу для научной и практической деятельности.

Другая важная задача курса – позволить овладеть широким инструментарием практикующего юриста и исследователя при уяснении смысла, вкладываемого правоприменителем, в свои решения. Значение этого навыка возрастает в связи с тем, что судебная практика во многом становится ориентиром для законодателя и правоприменителя. В связи с этим знание судебных правовых позиций по налоговому праву позволит магистранту получить ориентиры для оценки законодательства и судебной практики.

Пособие включает в себя учебные, методические и иные материалы, необходимые для изучения дисциплины «Налоговое право и судебные правовые позиции».

Программа учебного курса «Налоговое право и судебные правовые позиции»

### **Тема 1. Понятие и роль налоговых судебных правовых позиций в правоприменении**

Понятие судебной правовой позиции

Роль судебной правовой позиции в налоговом правоприменении

### **Тема 2. Материальные нормы общей части налогового права и судебные правовые позиции**

Частноправовые конструкции как средство формирования налоговых судебных правовых позиций (ст. 11 НК РФ)

Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения как средство формирования налоговых судебных правовых позиций.

Зачет и возврат налогов и налоговые судебные правовые позиции

Определение налоговой обязанности расчетным путем.

Правосубъектность налогового органа и судебные правовые позиции.

### **Тема 3. Процессуальные нормы налогового права и судебные правовые позиции**

Основные судебные правовые позиции и процессуальные нормы налогового права

Бремя доказывания в налоговых спорах и судебные правовые позиции.

### **Тема 4. НДС и судебные правовые позиции**

Правовая позиция ВАС РФ о природе отношений между плательщиком НДС и покупателем

## **Тема 5. Налог на прибыль и судебные правовые позиции**

Содержание правовых позиций, связанных с исчислением и уплатой налога на прибыль

## **Тема 6. Поимущественные налоги и судебные правовые позиции**

Судебные правовые позиции и земельный налог

Судебные правовые позиции по налогу на имущество организаций

## **Тема 7. Судебная доктрина обоснованной налоговой выгоды и судебные правовые позиции**

Необоснованная налоговая выгода в решениях ВАС РФ

Осмотрительность при выборе контрагента в решениях ВАС РФ

## **Источники и специальная литература**

### **Нормативные акты**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. № 148 – 149. 06.08.1998.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Парламентская газета. № 151 – 152. 10.08.2000.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Российская газета. № 238 – 239. 08.12.1994.
4. Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации» от 21.07.1994 № 1-ФКЗ // Российская газета. № 138 – 139. 23.07.1994.
5. Федеральный конституционный закон «О Верховном Суде Российской Федерации» от 05.02.2014 № 3-ФКЗ // Российская газета. № 27. 07.02.2014.
6. Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 № 943-1 // Бюллетень нормативных актов. № 1. 1992.

### **Материалы судебной практики**

7. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. № 12. 2006.
8. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных

органах налоговой полиции» от 17.12.1996 № 20-П // Вестник КС РФ. № 5. 1996.

9. Постановления Конституционного Суда от 8.11.2012 г. № 25-П «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 89 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» в связи с жалобой открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 1. 2013.

10. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений ст. 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального Арбитражного суда Московского округа» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 4. 2005.

11. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22.06.2009 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // Вестник КС. № 4. 2009.

12. Постановление Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» // Вестник ВАС. № 9. 2009.

13. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений

налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов» от 18.12.2007 № 65 // Вестник ВАС. № 2. 2008.

14. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

15. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.01.2009 № 10707/08 // Вестник ВАС. № 5. 2009.

16. Определение Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» от 08.02.2007 № 381-ОП // Вестник КС РФ. № 5. 2007.

17. Определение Конституционного Суда Российской Федерации «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» от 05.07.2005 № 301-О // Вестник КС РФ. № 6. 2005.

18. Определении Конституционного Суда Российской Федерации «О прекращении производства по делу о проверке конституционности части 2 статьи 16 Федерального закона "О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации" в связи с жалобой администрации города Кемерово» от 10 июня 2010 г. № 684-О // Вестник КС. № 6. 2010.

19. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда

Российской Федерации «О квотах на вылов (добычу) водных биологических ресурсов внутренних морских вод, территориального моря, континентального шельфа и исключительной экономической зоны Российской Федерации» // Вестник КС РФ. № 2. 2002.

20. Определении Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. № 6. 2007.

21. Определение Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации» от 14.12.2004 № 451-О // Вестник КС. № 3. 2005.

22. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.04.2012 № 16282/11 по делу № А55-5386/2011 // СПС «КонсультантПлюс».

23. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.07.2011 № 1621/11 по делу № А55-5418/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

24. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2010 № 5/10 по делу № 45-15318/2008-59/444 // СПС «КонсультантПлюс».

25. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4.10.2011 № 5934/11 // СПС «КонсультантПлюс».

26. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.07.2010 № ВАС-9718/10 по делу № А40- 52709/09-108-297 // СПС «КонсультантПлюс».

27. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений



статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // Вестник КС РФ. № 4. 2005.

28. Определении Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Архангельский траловый флот» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым статьи 2 Закона Архангельской области «О введении в действие на территории Архангельской области налога на имущество организаций в соответствии с частью 2 Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Архангельской области» от 16.10.2007 № 725-О // СПС «КонсультантПлюс».

29. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.11.2009 № 14093/09 по делу № А27-14947/2008-6 // СПС «КонсультантПлюс».

30. Постановление Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 № 14231/05 // СПС «КонсультантПлюс».

31. Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.09.2009 № 5080/09 // СПС «КонсультантПлюс».

32. Постановление Президиума ВАС РФ от 8.11.2011 № 15726/10 // СПС «КонсультантПлюс».

33. Постановление ФАС Восточно-Сибирского федерального округа от 31.08.2010 по делу № А33-332/2010 // СПС «КонсультантПлюс».

34. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2011 № 56-В11-12 // СПС «КонсультантПлюс».

35. Решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.10.2007 № 8464/07 // СПС «КонсультантПлюс».

36. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.02.2008 № 758-О // СПС «КонсультантПлюс».

37. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.04.2008 № 758/08 // СПС «КонсультантПлюс».

38. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» от 17.11.2011 № 148 // Вестник ВАС. № 1. 2012.

### **Сборники судебной практики**

39. Конституция и налоги. Основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения 1993 – 2007 / под ред. Л.О. Иванова, В.М. Зарипова. М.: Волтерс Клувер, 2009. 736 с.

40. Налоговые споры. Сборник судебной практики. Т. 1 – 2 / Авт. – составитель И.А. Цинделиани. М.: Статут, 2009. 1020 с., 344 с.

41. Налоговый кодекс Российской Федерации. Правовые позиции Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации / Авт. – сост. И.А. Цинделиани, С.М. Кубанцева, А.А. Архипов. М.: Статут, 2008. 400 с.

42. Сборник разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по применению налогового законодательства / под ред. В. Станковской, сост. О. Волошин. М.: Статут, 2012. 312 с.

43. Щекин Д.М. Судебная практика по налоговым спорам. 2010. М.: Статут, 2011. 772 с.

44. Щекин Д.М. Судебная практика по налоговым спорам. 2011. М.: Статут, 2012. 688 с.

## Специальная литература

45. Алешкова А.И. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: правовая природа и формы их осуществления // Российский судья. 2013. № 8. С. 6 – 9.
46. Андреева М.В. Правовые позиции КС РФ по порядку вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах // Налоговед. 2004. № 7. С. 7 – 10.
47. Артемьева Ю.А. Особенности судебного толкования норм-дефиниций налогового законодательства // Вопросы российского и международного права. 2011. № 2. С. 57 – 76.
48. Атабиева А.А. Реализация и соотношение конституционных и налоговых принципов в практике Конституционного Суда Российской Федерации // Российский судья. 2009. № 7. С. 27 -30.
49. Байгозин К.И. К обсуждению проекта Постановления Пленума ВАС РФ о применении части первой НК РФ // Налоговед. 2012. № 8. С. 16 – 25.
50. Байгозин К.И. О соотношении правовых позиций высших судов по отдельным вопросам уплаты НДС // Налоговед. 2014. № 7. С. 36 – 45.
51. Батурин П.В. Международно-правовые положения в формировании правовых позиций Конституционного Суда РФ // Российский юридический журнал. 2006. № 2. С. 54 – 60.
52. Белкин О.Г. Роль Конституционного Суда Российской Федерации в формировании понятий налога и сбора // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2008. № 2. С. 4 – 13.
53. Белых В.С. Понятие «добросовестный налогоплательщик» в свете решений Конституционного Суда РФ // Российский ежегодник предпринимательского (коммерческого) права. 2009. № 3. С. 363 – 367.

54. Борисова О.В. О конституционности применения налоговой нормы // Юристъ-Правоведъ. 2010. № 4. С. 35 – 38.
55. Васильев А.Ю. Вас РФ о сроке проведения камеральных налоговых проверок: судебный прецедент? // Налоговед. 2010. № 6. С. 34 – 41.
56. Васильева Е.Г. Налоговая выгода. М.: Юрлитинформ, 2015. 176 с.
57. Васильева Е.Г. Судебная доктрина налоговой выгоды: проблемы правоприменения // Российское правосудие. 2014. № 11. С. 60 – 71.
58. Васильева Е.Г. Судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды при возмещении НДС. Должная осмотрительность при выборе контрагента // Вестник ФАС Северо-Кавказского округа. 2011. № 4. С. 90 – 95.
59. Винницкий Д.В. Интерпретационные акты в российском налоговом праве // Вестник ФАС Уральского округа. 2009. № 4. С. 88 – 99.
60. Власенко Л.В. Конкуренция правовых позиций арбитражных судов // Вестник ФАС Московского округа. 2010. № 4. С. 23 – 27.
61. Власенко Л.В. Правовые позиции судов в налоговом праве: автореф. ... дисс. канд. юрид. наук. М., 2011.
62. Власенко Л.В., Власенко Н.А. Судебные правовые позиции в налоговом праве: понятие, виды, конкуренция // Журнал российского права. 2010. № 5. С. 45 – 57.
63. Власенко Н.А. Правовая природа, виды и понятие правовых позиций суда // Российское правосудие. 2008. № 9. С. 32 – 41.
64. Воробьева Н.Н. Налогообложение и право собственности: позиции Европейского Суда по правам человека // Международное правосудие. 2013. № 4. С. 32 – 39.
65. Воронин Ю.А., Даровских С.М. Проблемы выявления и разрешения конкуренции правовых позиций судов различных уровней //

Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. 2012. № 20. С. 29 – 34.

66. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. М.: ФБК-Пресс, 1998. 592 с.

67. Горбачева С.В. Проблема классификации правовых позиций Конституционного Суда РФ // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. 2009. № 1. С. 92 – 96.

68. Гринева А.В. Понятие и виды судебных правовых позиций (вопросы теории): дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 171 с.

69. Гриценко В.В. О соотношении судебного прецедента и источников российского налогового права // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2006. № 1. С. 209 – 225.

70. Гук П.А. Правовая позиция как форма судебного нормотворчества // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 7. С. 76 – 83.

71. Демидов А.В. обзор практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров арбитражными судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды // Некоммерческие организации в России. 2014. № 1. С. 73 – 79.

72. Демин А.В. К вопросу о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2012. № 3. С. 146 – 157.

73. Джальчинов Д.Л. Обзор правовых позиций Высшего Арбитражного Суда РФ по налогам // Бухгалтерский учет. 2008. № 17. С. 56 – 61.

74. Джальчинов Д.П. Обзор правовых позиций Высшего Арбитражного Суда РФ по налогам // Бухгалтерский учет. 2008. № 18. С. 56 – 61.

75. Долгополов О.И. Роль судебного прецедента при разрешении налоговых споров // Гражданин и право. 2011. № 9. С. 71 – 76.
76. Дуюнов А.Г. Проверка налоговыми органами рыночности цен законодатели и ВАС РФ ограничивают – нижестоящие суды расширяют // Налоговед. 2013. № 5. С. 60 – 65.
77. Еронина М.А. Влияние актов Конституционного Суда Российской Федерации на судебное разбирательство налоговых споров // Российский судья. 2014. № 9. С. 10 – 13.
78. Ершова Е.А. Юридическая природа правовых позиций Конституционного Суда РФ // Российский судья. 2005. № 2. С. 9 – 15.
79. Жужжалов М.Б. Презумпция добросовестности налогоплательщиков // Вестник ФАС Московского округа. 2010. № 4. С. 40 – 51.
80. Зарипов В.М. Налоговые прецеденты – какими им быть? // Налоговед. 2012. № 4. С. 38 – 45.
81. Зарипов В.М., Воинов В.В. О роли прецедента при рассмотрении налоговых споров // Налоговед. 2008. № 5. С. 4 – 11.
82. Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 98 – 106.
83. Иванов А.В. Некоторые особенности доказывания правовой позиции в налоговом споре // Финансовое право. 2010. № 12. С. 34 – 37.
84. Игнатов А.А., Сулин А.В. О концепции необоснованной налоговой выгоды и деловой цели // Налоговая политика и практика. 2011. № 6. С. 38 – 41.
85. Каган Е.В. Роль Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в обеспечении правосудия по налоговым спорам // Lex Russica. 2004. Т. LXIII. № 1. С. 218 – 228.

86. Кажлаев С.А. Генезис правовых позиций Конституционного Суда РФ // Журнал российского права. 2007. № 3. С. 8 – 15.
87. Кажлаев С.А. Способы универсализации правовых позиций Конституционного Суда РФ // Государство и право. 2008. № 1. С. 14 – 22.
88. Калинин С.И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике // Налоговед. 2007. № 12. С. 20 – 26.
89. Кальяк А.М. О юридической природе итоговых решений Конституционного Суда Российской Федерации // Вестник Новосибирского государственного университета. Серия: Право. 2006. Т. 2. № 1. С. 77 – 82.
90. Карасева М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: понятие и формы проявления // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений: материалы международной научно-практической конференции. Воронеж, 29-31 марта 2012 г. / под ред. М.В. Карасевой. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2012. С. 199 – 206.
91. Карасева М.В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) // Финансовое право. 2011. № 2. С. 32 – 36.
92. Карасева М.В. Налоговое правоотношение: имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Вестник ВАС РФ. 2010. № 11. С. 57 – 81.
93. Килинкарлова Е.В. Правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 14: Право. 2012. № 4. С. 80 – 89.
94. Конюхова Т.В., Журавлева О.О. Акты Конституционного Суда РФ и развитие финансового законодательства и права // Журнал российского права. 2011. № 11. С. 65 – 78.

95. Копина А.А. Место судебной практики в системе источников налогового права // Финансовое право. 2008. № 12. С. 22- 26.
96. Корнаухов М.В. Теоретические проблемы категории «недобросовестность» налогоплательщика // Право и государство: теория и практика. 2006. № 1. С. 50 – 60.
97. Коробкова К.Е. Правовые позиции ВАС РФ в сфере налогообложения в 2008 году // Арбитражная практика. 2008. № 10. С. 21 – 25.
98. Красюков А.В. Правовые позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и налоговое обязательство // Российское правосудие. 2011. № 9. С. 77 – 84.
99. Кривошеев И.А. Общая характеристика критериев обоснованности налоговой выгоды // Мир экономики и права. 2012. № 5. С. 72 – 80.
100. Крохина Ю.А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ // Налоговед. 2004. № 7. С. 1 – 7.
101. Крохина Ю.А. Трансформация понятия необоснованной налоговой выгоды из судебной практики в налоговое законодательство // Налоги и финансовое право. 2014. № 2. С. 295 – 302.
102. Кукушин А.А. Правовая позиция Конституционного Суда РФ: сущность, юридические признаки и процессуальные формы // Актуальные проблемы российского права. 2009. № 1. С. 96 – 102.
103. Лермонтов Ю.М. О правовой позиции Минфина России по вопросам статуса и правовых последствий письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2007. № 10. С. 18 – 25.
104. Лысенко Е.А. Обзор практики применения Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Налоговед. 2009. № 10. С. 26 – 39.



105. Маврин С.П. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: природа и место в национальной правовой системе // Журнал конституционного правосудия. 2010. № 6. С. 23 – 34.

106. Михайлова О.Р. Обратная сила судебного толкования. Как улучшить положение налогоплательщика, не подвергая его риску // Налоговед. 2011. № 2. С. 14 – 21.

107. Морозов А.П. Влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ на формирование судебно-арбитражной практики // Правовая культура. 2010. № 1. С. 29 – 37.

108. Мосин Е.Ф. Роль арбитражно-судебной практики в формировании основных тенденций развития налогового права на современном этапе // Ученые записки юридического факультета. 2012. № 24 – 25. С. 113 – 121.

109. Нагорная Э.Н. Комментарий судебно-арбитражной практики применения Постановления Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 // Вестник ФАС Московского округа. 2010. № 4. С. 16 – 22.

110. Назаров В.Н. О противоречиях в правовой позиции Конституционного Суда в спорах о налоговых льготах // Налоги – журнал. 2008. № 3. С. 23 – 26.

111. Никонов А.А. Аналогия и расширительное толкование налоговых норм в практике ВАС РФ // Налоговед. 2011. № 7. С. 30 – 45.

112. Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Вестник ВАС РФ. 2009. № 3. С. 98 – 111.

113. Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального формального в налоговых спорах. Комментарий к Постановлениям Президума ВАС РФ от 18.11.2008 № 7588/08 и от 11.11.2008 № 9299/08 // Вестник ВАС. 2009. № 3. С. 98 – 111.

114. Овсянников С.В. Понятие «правовые позиции Высшего Арбитражного Суда РФ» в контексте налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. № 10. С. 11 – 29.
115. Овсянников С.В. Сроки возмещения НДС из бюджета: коллизии правовых позиций // Закон. 2009. № 10. С. 103 – 113.
116. Овсянников С.В. Сроки возмещения НДС из бюджета: коллизии правовых позиций // Закон. 2009. № 10. С. 103 – 113.
117. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник ВАС. 2009. № 1. С. 83 -100.
118. Панов А.Б. Судебно-арбитражная практика по вопросам предоставления вычета по налогу на добавленную стоимость // Российское правосудие. 2011. № 4. С. 89 – 98.
119. Парихин Е.В. Судебный прецедент в системе источников финансового права // Вопросы экономики и права. 2011. № 34. С. 327 – 332.
120. Першутов А.Г. Развитие концепции налоговой выгоды в судебной практике // Налоговед. 2011. № 4. С. 20 – 25.
121. Попов В.В., Тришина Е.Г.О проблематике применения понятия «добросовестность» при защите налогоплательщиками субъектами своих прав // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2013. № 2. С. 72 – 79.
122. Правовая природа налога в практике Конституционного Суда РФ //Право и государство: теория и практика. 2012. № 9. С. 149 – 151.
123. Пресняков М.В. Конституционные параметры фактического равенства и фактической справедливости // Гражданин и право. 2011. № 6. С. 3 – 14.
124. Приходько И.А. Об учете правовой доктрины при толковании и применении арбитражными судами норм права // Арбитражная практика. 2008. № 8. С. 59 – 66.

125. Савельева О.А. Понятие и общая характеристика правовых позиций Конституции Суда Российской Федерации // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 21. С. 19 – 21.

126. Сасов К.А. Доктрина необоснованной налоговой выгоды в практике Верховного Суда РФ // Налоговед. 2015. № 4. С. 34 – 39.

127. Сасов К.А. Необоснованная налоговая выгода: судебная доктрина хорошо, а закон лучше // Налоговед. 2008. № 10. С. 8 – 12.

128. Сасов К.А. О причинах неисполнения решений Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2007. С. 5 – 9.

129. Сасов К.А. Правовая позиция суда по налоговому спору: правовой ориентир или шпаргалка для судьи? // Налоговед. 2012. № 2. С. 76 – 85.

130. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. М.: Волтерс Клувер, 2008. 320 с.

131. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда РФ как помощь в толковании новых налоговых правил // Налоговед. 2010. № 6. С. 14 – 23.

132. Сасов К.А. Солидарная ответственность в налоговом праве. М.: Альпина Паблишер, 2011. 208 с.

133. Сасов К.А., Зарипов В.М. Почему решения ЕСПЧ обязательны для российских арбитражных судов? // Налоговед. 2011. № 4. С. 10 – 19.

134. Седаев П.В. «Добросовестность налогоплательщика», как один из основных критериев в понимании «необоснованной налоговой выгоды» // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2015. № 20. С. 181 – 185.

135. Седаев П.В. Неопределенность понятия «необоснованной налоговой выгоды» как фактор возникновения налоговых рисков //

Социально-экономические науки и гуманитарные исследования. 2015. № 5. С. 109 – 112.

136. Семенова В.П. Отказ во взыскании судебных расходов на банковскую гарантию: конституционно-правовой аспект // Налоговед. 2012. № 7. С. 26 – 37.

137. Смолицкая Е.Е. Оценочные понятия на стыке налогового и гражданского права // Юридические записки. 2014. № 4. С. 101 – 106.

138. Сошников Н.Д., Воропаев С. Нормотворчество Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в налоговой сфере – первые шаги и первые преткновения // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2011. № 1. С. 72 – 76.

139. Тарибо Е.В. К вопросу об установлении и исследовании фактических обстоятельств в конституционном судопроизводстве (на примере налогообложения) // Российский юридический журнал. 2010. № 1. С. 7 – 18.

140. Тарибо Е.В. Конституционный Суд РФ о налогах: обзор решений 2011 года // Налоговед. 2012. № 7. С. 8 – 17.

141. Тарибо Е.В. О влиянии актов конституционного правосудия на российскую правовую систему (на примере налогообложения) // Журнал конституционного правосудия. 2012. № 4. С. 25 – 31.

142. Телегус А.В. Методические аспекты применения налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Финансы и кредит. 2012. № 32. С. 60 – 71.

143. Титов А.С. Обоснованность налоговой выгоды и «недобросовестность» контрагента налогоплательщика // Журнал российского права. 2014. № 9. С. 36 – 42.

144. Титушина О.С. Совершенствование налогового законодательства по НДС на основе судебной практики // Академический вестник. 2014. № 1. С. 252 – 258.

145. Тищенко В.А. О некоторых проблемах необоснованной налоговой выгоды // *Baikal Research Journal*. 2014. № 6. С. 5.
146. Троицкая А. Конституционная обязанность платить налоги в решениях Конституционного Суда России // *Сравнительное конституционное обозрение*. 2004. № 4. С. 206 – 216.
147. Тютин Д.В. некоторые элементы юридических конструкций налогов в практике КС РФ // *Налоговед*. 2012. № 6. С. 12 – 19.
148. Ушаков А. Основополагающие начала налогового права в правовых позициях Конституционного Суда // *Законность*. 2007. № 11. С. 41 – 43.
149. Хасинова А.Н. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации в правовой системе Российской Федерации: автореф. ... дисс. канд. юрид. наук. М., 2010. 22 с.
150. Цинделиани И.А. Применение норм налогового права в надзорной практике Верховного Суда Российской Федерации // *Российское правосудие*. 2011. № 8. С. 34 – 42.
151. Чекмышев К.Н. Акты судебного нормотворчества в налоговых отношениях // *Налоги и финансовое право*. 2008. № 6. С. 148 – 152.
152. Чекмышев К.Н. Проблемы официального признания прецедента как регулятора налоговых правоотношений // *Финансовое право*. 2005. № 10. С. 25 – 29.
153. Чекмышев К.Н. Судебный прецедент в налоговом праве и его региональная составляющая // *Финансовое право*. 2006. № 1. С. 3 – 8.
154. Чердаков О.И., Беляков А.А. К вопросу о правовых позициях в российской правовой системе // *Юридическая мысль*. 2010. № 2. С. 54 – 59.
155. Чуряев А.В. Перспективы использования правовой позиции Конституционного Суда РФ о проведении повторных налоговых проверок // *Налоговед*. 2011. № 8. С. 22 – 30.

156. Шевелев С.Э. Обратная сила налоговой нормы в правовых позициях Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского суда по правам человека // Журнал конституционного правосудия. 2013. № 2. С. 18 – 24.

157. Шевлев С.Э. Принципы действия налоговой нормы во времени в правовых позициях ЕСПЧ и Конституционного Суда РФ // Вестник ВАС. 2013. № 1 С. 63 – 73.

158. Шульга И.В. Правовая позиция Верховного Суда Российской Федерации как разновидность судебных правовых позиций // Российское правосудие. 2009. № 10. С. 27 -33.

159. Щекин Д.М. Использование практики иностранных судов при разрешении налоговых споров в России // Вестник Государственной регистрационной палаты при Министерстве юстиции Российской Федерации. 2010. № 6. С. 75 – 82.

160. Щекин Д.М. О влиянии практики Конституционного Суда Российской Федерации на законодательство о налогах и сборах // Налоговед. 2008. № 7. С. 5 – 18.

161. Щекин Д.М. О корректном применении в судебной практике критерия «необоснованная налоговая выгода» // Вестник ВАС РФ. 2009. № 7. С. 114 – 123.

162. Щекин Д.М. О корректном применении в судебной практике критерия «необоснованная налоговая выгода» // Вестник ВАС. 2009. № 7. С. 114 – 123.

163. Щекин Д.М. Осмотрительность при выборе контрагента. Комментарий к Постановлению Президиума ВАС РФ от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 // Вестник ВАС. 2010. № 7. С. 74 – 85.

164. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве. М.: МЗ Пресс, 2002. 252 с.

165. Юзвак М.В. Анализ Постановления Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П // Бухгалтер и закон. 2010. № 6. С. 14 – 18.

166. Юзвак М.В. Недопустимость запрета аналогии в налоговом праве // Налоги – журнал. 2013. № 2. С. 43 – 46.

167. Якушев А.О. О внешних формах в налоговом правотворчестве // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2008. № 2. С. 213 – 223.

## **Материалы к темам курса**

### **Тема 1. Понятие и роль налоговых судебных правовых позиций в правоприменении**

#### **Вопросы:**

1. Понятие судебной правовой позиции
2. Роль судебной правовой позиции в налоговом правоприменении

#### **Понятие судебной правовой позиции**

Одно из немногих упоминаний термина «правовая позиция» (или просто «позиция») в законодательстве содержится в ст. 73 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации». Вместе с тем, определение правовой позиции там не дается.

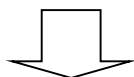
В наиболее общем виде судебную правовую позицию можно определить как обоснование решения Конституционного Суда, Верховного Суда или Высшего Арбитражного Суда, которое содержит в себе ряд умозаключений, выводов, положений. Общеобязательность правовой позиции Конституционного суда (в отношении других судов подобное

закрепление отсутствует) установлена п. 3 Постановления Конституционного Суда № 25-П от 8.11.2012 г. «По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 89 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» в связи с жалобой открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт». Данным Постановлением установлена общеобязательность решений Конституционного Суда, которые становятся по юридической силе выше, чем толкуемые нормы законодательства, решения всех остальных судов Российской Федерации и т.д. Данная позиция способствует включению решений Конституционного Суда в число источников права. Правовые позиции, содержащиеся в таких решениях, приобретают силу правовых норм.

В отношении правовых позиций других судов Российской Федерации подобного правила не существует. В силу этого следует считать, что позиции Верховного Суда или Высшего Арбитражного Суда не могут считаться выше по юридической силе, чем действующее законодательство, судебная практика и т.д. Можно говорить о том, что позиции Конституционного Суда Российской Федерации приравнены к источникам права, тогда как позиции других высших судов являются ориентирами, средствами установления единства судебной практики для арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

На основании изложенного можно говорить об иерархии правовых позиций.

Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации



Правовые позиции Верховного Суда и Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации



## **Роль судебной правовой позиции в налоговом правоприменении**

Наибольшее число правовых позиций, принятых по вопросам налогового правоприменения, принято Конституционным Судом и Высшим Арбитражным Судом. До 2014 года Верховный Суд практически не затрагивал в своих решениях применение налогового законодательства, однако после реформы и присоединения Высшего Арбитражного Суда к Верховному Суду, его активность возрастает.

Можно выделить несколько аспектов реализации налоговых судебных правовых позиций.

Во-первых, они способствуют единству практики при вынесении решений судами общей юрисдикции, арбитражными судами по вопросам, связанным с налоговым законодательством.

Во-вторых, налоговые судебные правовые позиции становятся ориентирами для законодателя. Судебная система, реагирующая на изменение общественных отношений, экономической ситуации, появление новых «серых схем» быстрее законодателя, анализирует возникающие при налогообложении проблемы. В последующем правовые позиции становятся основой для внесения изменений в Налоговый кодекс. Примером тому может служить Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений ст. 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального Арбитражного суда Московского округа». В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда, в случае воспрепятствования со стороны налогоплательщиков при проведении налоговых проверок в период

завершения течения давностного срока при выявленных фактах повторяющихся налоговых правонарушений, налоговый орган может нарушить трехлетний срок давности. Позже данное положение было воспринято законодателем и были внесены поправки в ст. 113 Налогового кодекса Российской Федерации.

В-третьих, налоговые судебные позиции способствуют выработке новых понятий и судебных доктрина. Под последними можно понимать совокупность методов разрешения спорных вопросов и подходов к некоторым проблемам правоприменения. Так, например, Высшим Арбитражным Судом была сформулирована судебная доктрина «существа над формой», в соответствии с которой оценка налоговых последствий сделки должна происходить на основании сути отношений, а не формального их закрепления в соответствующем договоре или группе договоров. Ряд доктрин, например, доктрина экономической целесообразности, была сформулирована как следствие приложения правил п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации к налоговым отношениям. П. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ закрепил понятие предпринимательской деятельности, где установлено, что риск убытков от проводимой деятельности падает на саму компанию. В силу этого, если деятельность компании была экономически неэффективной, то и затраты на нее не были экономически оправданы.

#### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что такое судебная правовая позиция?
2. В решениях каких судов могут быть сформулированы правовые позиции?
3. Какие из высших судов сформулировали наибольшее число позиций по вопросам налогообложения?

4. Какую роль играют судебные правовые позиции по вопросам налогового правоприменения для законодателя?

5. Что такое судебная доктрина?

6. Какие судебные доктрины, связанные с налогообложением, были сформулированы Высшим Арбитражным Судом?

Название закона	Номер статьи и пункта	Текст положения

**Практические задания:**

Задание 1.

Заполните таблицу по прилагаемому образцу, вписав туда названия законов, в которых регулируются правовые позиции судов. Сделайте вывод по итогу заполнения о достаточности или недостаточности правового регулирования судебных правовых позиций.

Задание 2.

Проанализируйте текст Постановления Конституционного Суда РФ « 25-П от 08.11.2012 г. Найдите в тексте Постановления положения, регулирующие юридическую силу правовых позиций Конституционного Суда РФ.

Можно ли, на основании данного Постановления, сделать вывод о том, что правовые позиции Конституционного Суда относятся к источникам права, а его решения - к нормативным актам?

Задание 3.

Проанализируйте тексты Постановлений Пленума ВАС РФ от 23 июля 2009 г. № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» и от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Выделите найденные вами правовые позиции.

#### Задание 4.

Ознакомьтесь с фрагментами Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений ст. 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального Арбитражного суда Московского округа».

Укажите, какой из фрагментов содержит в себе правовую позицию. Поясните ваш выбор. Ответьте, почему другие фрагменты не содержат (не могут содержать) правовой позиции.

*А. Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д. Зорькина, судей Н.С. Бондаря, Г.А. Гаджиева, Ю.М. Данилова, Л.М. Жарковой, Г.А. Жилина, С.М. Казанцева, М.И. Клеандрова, А.Л. Кононова, Л.О. Красавчиковой, С.П. Маврина, Н.В. Мельникова, Ю.Д. Рудкина, Н.В. Селезнева, А.Я. Сливы, В.Г. Стрекозова, О.С. Хохряковой, Б.С. Эбзеева, В.Г. Ярославцева, с участием гражданки Г.А. Поляковой и ее представителя - адвоката О.В. Никуленко, судьи Федерального арбитражного суда Московского округа С.В. Алексеева, представителя Государственной Думы - депутата А.П. Москальца, представителя Совета Федерации - доктора юридических наук Е.В. Виноградовой, руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой*

статьи 21, статьями 36, 74, 86, 96, 97, 99, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации. Поводом к рассмотрению дела явились жалоба гражданки Г.А. Поляковой на нарушение ее конституционных прав статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации и запрос Федерального арбитражного суда Московского округа о проверке конституционности положений той же статьи. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями законоположения, устанавливающие давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поскольку жалоба и запрос касаются одного и того же предмета, Конституционный Суд Российской Федерации, руководствуясь статьей 48 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", соединил дела по этим обращениям в одном производстве. Заслушав сообщение судьи-докладчика М.И. Клеандрова, объяснения представителей сторон, выступление полномочного представителя Правительства Российской Федерации в Конституционном Суде Российской Федерации М.Ю. Барцевского, выступления приглашенных в заседание представителей: от Генерального прокурора Российской Федерации - И.А. Сугрובה, от Федеральной налоговой службы - А.А. Устинова, от ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" - адвоката Б.Ф. Абушахмина, исследовав представленные документы и иные материалы, Конституционный Суд Российской Федерации

Б. Конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации оспаривает также Федеральный арбитражный суд Московского округа, в производстве которого находится дело о взыскании с

*ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" штрафа за умышленную неуплату ряда налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. Как указывается в запросе, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за умышленную неуплату этого налога за январь - июль 2001 года принято налоговым органом 2 сентября 2004 года, т.е. по истечении трех лет с момента совершения правонарушения.*

*Придя к выводу о том, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 57, Федеральный арбитражный суд Московского округа приостановил производство по делу и обратился с запросом о проверке их конституционности в Конституционный Суд Российской Федерации.*

*По мнению заявителя, эти положения, не предусматривая перерыв течения срока давности для случаев, когда до его окончания налогоплательщик совершает новое налоговое правонарушение, способствуют тем самым умышленному неисполнению им конституционной обязанности платить законно установленные налоги, что не соответствует предназначению института давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения и делает невозможным применение мер государственного принуждения, призванных обеспечивать исполнение этой конституционной обязанности всеми налогоплательщиками в равной мере.*

*В. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, по смыслу данной статьи, имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит*

*полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, - иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом.*

*Г. Привлечение к ответственности включает в себя, таким образом, ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой - лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности.*

*Д. Признать положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации,*

*предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.*

#### Задание 5.

Изложите в виде схемы соотношение юридической силы положений Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса, Постановлений Конституционного Суда, Пленума Верховного Суда, Пленума Высшего Арбитражного Суда. Выстройте эти акты по иерархии в зависимости от их обязательности (юридической силы) при разрешении споров, связанных с налогообложением.

#### Задание 6.

Пользуясь списком литературы из данного пособия, материалами судебной практики, имеющимися знаниями, составьте список известных вам судебных доктрин, связанных с налогообложением.



## **Тема 2. Материальные нормы общей части налогового права и судебные правовые позиции**

### **Вопросы:**

1. Частноправовые конструкции как средство формирования налоговых судебных правовых позиций (ст. 11 НК РФ)
2. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения как средство формирования налоговых судебных правовых позиций.
3. Зачет и возврат налогов и налоговые судебные правовые позиции
4. Определение налоговой обязанности расчетным путем.
5. Правосубъектность налогового органа и судебные правовые позиции.

### **Частноправовые конструкции как средство формирования налоговых судебных правовых позиций (ст. 11 НК РФ)**

Налоговые споры достаточно часто возникают как последствия частно-правовых сделок (заключения различных договоров, ведения предпринимательской деятельности) и т.д. Соответственно, правоприменителю необходимо прибегать к частноправовым терминам и конструкциям, чтобы надлежащим образом разрешить возникающие проблемы.

Положениями п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ установлено, что гражданско-правовые институты, понятия и термины, которые используются в Налоговом кодексе, должны применяться в том же значении, что и в гражданском законодательстве, если иное не предусмотрено положениями Налогового кодекса РФ. Вместе с тем, положениями п. 2 ст. 3 Гражданского кодекса РФ установлено, что гражданское законодательство не применяется

к имущественным отношениям, возникающим на основании административного или иного (публично-правового) законодательства.

Однако судебная практика выработала подход, в соответствии с которым недопустимо применять гражданское законодательство при разрешении налоговых споров по аналогии. Однако применять конкретные положения Гражданского кодекса, например, ст. 395 ГК РФ, вполне возможно. Вполне подходит под эту позицию также использование частноправовых конструкций, например, договорной конструкции коммерческого кредита, ответственности наследников по долгам наследодателей, многих иных.

Из этого следует, что правоприменители вынуждены обращаться к частноправовым конструкциям для изучения деятельности участников налоговых правоотношений и вынесения решения по существу.

### **Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения как средство формирования налоговых судебных правовых позиций**

Достаточно часто для анализа налоговых последствий предпринимательской деятельности налоговым органам и судам необходимо проводить юридическую квалификацию сделок. Юридическая квалификация сделок представляет собой этап правоприменения, который заключается в оценке обстоятельств дела путем сопоставления конкретного случая и правовой нормы.

Подобная необходимость обуславливается гражданско-правовой детерминацией налоговых отношений: предпринимательская деятельность предшествует налоговым последствиям. Причем одна и та же сделка, в зависимости от конкретной ситуации, может привести к различным правовым последствиям (позитивным или, наоборот, негативным).

В силу этого суд может прибегнуть к юридической квалификации сделки, чтобы должным образом сформулировать правовую позицию по делу.

### **Зачет и возврат налогов и налоговые судебные правовые позиции**

Зачет и возврат налогов регулируется положениями главы 12 Налогового кодекса Российской Федерации. Излишне уплаченный (излишне взысканный) налог может быть зачтен в счет предстоящих налоговых платежей либо для погашения недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам (ст.78 Налогового кодекса РФ). Возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм налогов, сборов, пеней, штрафов представляет собой возвращение налогоплательщику из бюджета соответствующей денежной суммы (ст. 79 Налогового кодекса РФ).

Наибольшее внимание зачету и возврату было уделено Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.01.2009 № 10707/08 была сформулирована правовая позиция о том, что по платежам (налогам, сборам, пеням, штрафам), право на взыскание которых было утрачено в связи с истечением срока давности, зачет или возврат в принудительном порядке произведены быть не могут.

Кроме того, вопросам зачета и возврата был посвящен ряд актов Конституционного Суда Российской Федерации. В частности, вопросам зачета было посвящено Определение Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» от 08.02.2007 № 381-ОП. В основном правовые позиции, сформулированные в данном Определении, также

касались невозможности принудительного производства зачета излишне уплаченного налога в счет погашения недоимок, возможность принудительного взыскания которых утрачена в силу истечения сроков давности.

### **Определение налоговой обязанности расчетным путем**

Определение налоговой обязанности расчетным путем регулируется положениями подп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, налоговому органу предоставлены полномочия по определению сумм налогов, которые подлежат уплате налогоплательщиков, на основании информации об этом налогоплательщике, имеющейся у налогового органа, при недопуске сотрудников налогового органа к осмотру помещений и территорий налогоплательщика, при непредоставлении в течение более двух месяцев налоговой отчетности и т.д. Иными словами, при противодействии налогоплательщика, которое не позволяет осмотреть производственные, складские, торговые мощности и помещения, не предоставляет необходимые для исчисления налогов документы, нарушает правила налогового учета, налоговый орган может исчислить сумму подлежащего уплате налога на основании имеющейся информации (пусть даже и несколько устаревшей).

В частности, определению налога расчет путем посвящено Определение Конституционного Суда Российской Федерации «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» от 05.07.2005 № 301-О. В данном Определении содержится правовая позиция, в соответствии с которой расчет способ исчисления налогов не является нарушением прав налогоплательщика.

Кроме того, данному вопросу посвящен ряд Постановлений Президиума ВАС РФ, в частности, Постановление от 10.04.2012 № 16282/11 по делу № А55-5386/2011, от 19.07.2011 № 1621/11 по делу № А55-5418/2010, от 22.06.2010 № 5/10 по делу № 45-15318/2008-59/444. Президиум ВАС РФ в указанных Постановлениях сформулировал правовую позицию, в соответствии с которой при расчетном методе исчисления налогов невозможно по объективным причинам, однако это не означает произвольного характера определений подлежащих уплате сумм налогов.

### **Правосубъектность налогового органа и судебные правовые позиции**

Правосубъектность представляет собой категорию, включающую в себя правоспособность, дееспособность и деликтоспособность. Только в случае наличия правосубъектности можно говорить о существовании субъекта права.

Правосубъектность налогового органа определяется, в частности, положениями раздела III Налогового кодекса Российской Федерации путем закрепления прав и обязанностей налоговых органов. Кроме того, данному вопросу посвящен Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 № 943-1.

Большое значение, которое придается деятельности налоговых органов, повлияло также на внимание судебных органов к их правосубъектности. Так, в частности, полномочиям налоговых органов посвящен ряд пунктов Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 г. № 57. В специальном разделе «Рассмотрение материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля» сформулированы правовые позиции, связанные с полномочиями налоговых органов по рассмотрению вышеуказанных материалов. Например,

п. 38 данного Постановления посвящен срокам принятия налоговым органом решения о ненаправлении материалов налогового контроля налогоплательщику.

Конституционный Суд Российской Федерации также уделил внимание правосубъектности налоговых органов. В частности, Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» от 17.12.1996 № 20-П сформулированы правовые позиции, в соответствии с которыми налоговые органы наделены властными полномочиями по взысканию налоговых платежей в бесспорном порядке. Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что подобные полномочия не умаляют прав налогоплательщиков, если действия налоговых органов по бесспорному взысканию остаются в рамках налоговых имущественных отношений.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что такое «частноправовая конструкция»?
2. Какими положениями Налогового кодекса РФ и Гражданского кодекса РФ регулируется применение частноправовых конструкций при формулировании налоговых судебных правовых позиций?
3. Что такое юридическая квалификация сделки?
4. Какие нормативные акты может использовать суд при юридической квалификации сделки в целях налогообложения?
5. В чем заключаются зачет и возврат излишне взысканных (излишне уплаченных) налогов и сборов?
6. Что такое определение налоговой обязанности расчетным путем?

7. Какие акты Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ содержат в себе правовые позиции, связанные с определением налоговой обязанности расчетным путем?

8. Что такое правосубъектность налогового органа?

9. С какими полномочиями налоговых органов чаще всего связаны налоговые судебные правовые позиции?

### **Задания**

1. Укажите, какими нормами Налогового кодекса РФ установлена возможность использования частнопровых конструкций при разрешении споров, связанных с налогообложением. Не противоречат ли данные положения нормам части первой Гражданского кодекса? Обоснованно ли, на ваш взгляд, применение частнопровых конструкций при разрешении налоговых споров? Какие достоинства и недостатки такого использования вы могли бы назвать?

2. Проанализируйте материалы судебной практики за последние два года. Найдите судебные решения по налоговым спорам, в которых использовались бы частнопровые конструкции. Укажите, какие именно это конструкции. Правильно ли судом была применена та или иная конструкция в соответствующем решении? Позволило ли, на ваш взгляд, применение частнопровой конструкции вынести законное и обоснованное решение?

3. Может ли суд переквалифицировать гражданско-правовой договор в трудовой договор в ходе рассмотрения налогового спора? Имеются ли правовые позиции, связанные с данным вопросом?

4. Налоговый орган отказал акционерному обществу в возврате излишне уплаченных сумм налога на прибыль организаций. Акционерное общество обратилось в арбитражный суд с требованием решение налогового органа отменить и произвести возврат излишне уплаченных сумм. Суд

требование акционерного общества удовлетворил. Налоговый орган обратился на указанное решение в вышестоящий суд с апелляционной жалобой. По утверждению налогового органа, сумма переплаты сложилась за счет подачи налогоплательщиком налоговых деклараций с указанием налога на прибыль к уменьшению: первичная налоговая декларация за 9 месяцев 2009 года по сроку уплаты 28.10.2009 на сумму 624 774 руб. (представлена 26.10.2009). Из этой переплаты 30.03.2012 по решению налогового органа произведен зачет на сумму 154 808 руб. в счет погашения начислений по решению от 26.01.2012 областного УФНС. В соответствии с позицией налогового органа, срок возврата переплаты по налогам истек. Кроме того, налоговый орган при обнаружении фактов излишней уплаты налога на прибыль направлял акционерному обществу соответствующие извещения, которые акционерное общество получило, но их проигнорировало.

Ознакомьтесь с судебными правовыми позициями, сформулированными по вопросам зачета (возврата) излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов и сборов. Определите, можно ли использовать какую-либо из найденных вами судебных правовых позиций в данном вопросе. На основании этого укажите, какое решение должен принять суд апелляционной инстанции.

5. Укажите, с какого момента начинается срок на возврат (зачет) суммы излишне уплаченного налога (авансового платежа). Определите, выносились ли Конституционным, Высшим Арбитражным или Верховным Судом решения, в которых отражены правовые позиции по данному вопросу. Достаточно ли ясны данные правовые позиции? Следует ли принять новые судебные решения, в которых правовые позиции по данному вопросу были бы отражены полнее и четче?

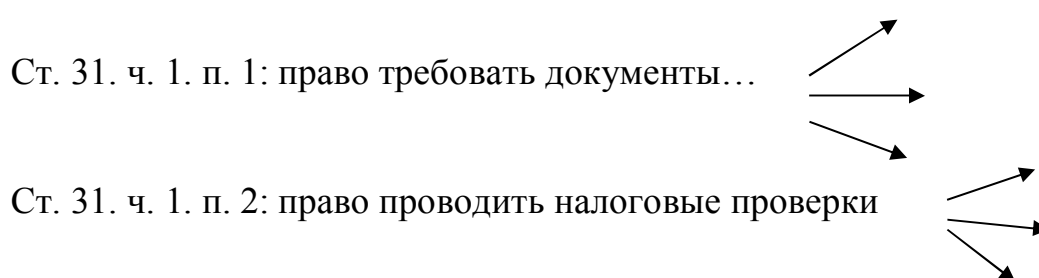
6. Ознакомьтесь с Определением Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О, Постановлением Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 № 668/04, Постановлением ФАС ЦО от 19.04.2005 по делу № А36-147/10-04,



Постановлением Президиума ВАС РФ от 19.07.2001 № 1621/11, иными решениями судов, в которых были бы сформулированы позиции, связанные с определением налоговой обязанности расчетным путем. Укажите, может ли отказаться налоговый орган от применения расчетного метода исчисления налоговой обязанности, является ли такой способ правом или обязанностью налоговой инспекции. Является ли, по вашему мнению, расчетный способ определения налоговой обязанности отвечающим общеправовым принципам справедливости и определенности, а также таким основным началам законодательства о налогах и сборах, как учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога, о необходимости толкования всех неустранимых сомнений и противоречий в пользу налогоплательщика.

7. Проанализируйте судебные правовые позиции, связанные с правосубъектностью налогового органа, за последние пять лет. Можно ли говорить о том, что судебные позиции формулируются в пользу налоговых органов? В пользу налогоплательщиков? Или следует вести речь об определенном балансе интересов?

8. Оформите в виде схемы перечень полномочий налоговых органов и решений судов, в которых сформулированы связанные с ними правовые позиции (ниже дан пример оформления схемы).



### **Тема 3. Процессуальные нормы налогового права и судебные правовые позиции**

#### **Основные судебные правовые позиции и процессуальные нормы налогового права**

Процессуальные нормы регулируют процедурные (процессуальные) отношения в Налоговом кодексе. К последним относятся правила, связанные с проведением мероприятий налогового контроля, направлением требований об уплате налогов и сборов, порядок исполнения обязательства по уплате налогов и сборов и т.д. В самом общем виде различие материальных и процессуальных нормам налогового права состоит в том, что первые определяют, что необходимо делать, а вторые, как это необходимо делать.

Процессуальные нормы налогового права играют важную роль в осуществлении, реализации правил налогообложения, что вызвало потребность в связанных с ними правовых позиций.

Значительное число судебных правовых позиций, предметом внимания которых стали процессуальные налоговые нормы, сформулировано Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации. Так, Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 все разделы содержат правовые позиции, связанные с процессуальными налоговыми нормами. В частности, п. 46 данного Постановления содержит правовую позицию, в соответствии с которой обжалуемое в части решение налогового органа не вступает в силу, в том числе в той части, в которой оно не обжаловалось.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость

по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов» от 18.12.2007 № 65 содержит ряд правовых позиций, связанных со сроками предъявления требований имущественного характера. Кроме того, в данном Постановлении подробно освещены вопросы процедуры возмещения НДС.

Конституционный Суд Российской Федерации также принял ряд актов, в которых сформулированы правовые позиции, посвященные процедурным нормам налогового права. В частности, в Определении от 08.02.2007 № 381 О-П содержится разъяснение пределов принудительного погашения задолженности по налогам и сборам и порядка его реализации.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» содержится правовая позиция, определяющая процедуру доказывания виновности налогоплательщика.

### **Бремя доказывания в налоговых спорах и судебные правовые позиции**

Бремя доказывания является конструкцией, заимствованной из процессуальных отраслей права. Данная конструкция связана с определением того, кто из участников производства по делу должен доказывать те или иные обстоятельства, а кто освобожден от подобной необходимости. На бремя доказывания влияет ряд правовых презумпций и фикций.

Под правовой презумпцией в налоговом праве следует понимать как закрепленное положениями Налогового кодекса РФ признание определенного факта достоверным, в том случае, если не было доказано обратного. В настоящее время к числу налогово-правовых презумпций можно отнести:

- презумпцию добросовестности налогоплательщика (опирается на положения п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ);
- презумпцию признания цены товара, работы, услуги, указанной участниками сделки (опирается на положения п.1 ст. 40 Налогового кодекса РФ)
- презумпцию невиновности (опирается на положения п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ).

Презумпция добросовестности налогоплательщика включает в себя признание действий, повлекших получение налоговой выгоды, экономически оправданными, а сведений, указанных в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверными. Одним из первых актов, правовые позиции которого содержали в себе формулировку презумпции добросовестности налогоплательщика, является Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации «О квотах на вылов (добычу) водных биологических ресурсов внутренних морских вод, территориального моря, континентального шельфа и исключительной экономической зоны Российской Федерации».

В дальнейшем появился ряд актов Конституционного Суда и Высшего Арбитражного Суда, в которых презумпция добросовестности налогоплательщика включила в себя презумпцию экономической оправданности операций и понесенных затрат, презумпцию достоверности сведений, содержащихся в налоговой декларации, презумпцию обоснованности и целесообразности расходов (что нашло свое отражение в Определении Конституционного Суда Российской Федерации «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации»).

Другой важной презумпцией является презумпция цены товаров, работ или услуг. Так, например, Определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.07.2010 № ВАС-9718/10 по делу № А40- 52709/09-108-297 закрепляется правовая позиция, в соответствии с которой налоговый орган обязан доказывать необоснованность применения тех или иных цен товаров, работ или услуг.

Презумпция невиновности налогоплательщика нашла свое отражение в правовых позициях, закрепленных, например, в Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.11.2009 № 14093/09 по делу № А27-14947/2008-6. Так, данном Определении содержится правовая позиция, в соответствии с которой недоказанность налоговым органом виновности налогоплательщика является основанием для отмены решения налогового органа.

#### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Что такое процессуальные нормы права?
2. Какие положения Налогового кодекса РФ можно отнести к процессуальным нормам права?
3. Каковы основные судебные правовые позиции, связанные с процессуальными нормами права?
4. Что такое бремя доказывания?
5. Что такое правовая презумпция?
6. Какие презумпции существует в налоговом праве?
7. Каково содержание презумпции добросовестности налогоплательщика?
8. В чем состоит презумпция невиновности налогоплательщика?

## Задания

1. Выявите по меньшей мере пять норм из части первой Налогового кодекса РФ, которые, на ваш взгляд, являются процессуальными. Закрепляют ли данные нормы права и обязанности налоговых органов, налогоплательщиков? Решают ли данные нормы другие правовые задачи.

2. Найдите решения Европейского суда по правам человека (ЕСПЧ), в которых отражены правовые позиция, имеющие значение для определения бремени доказывания в налоговых спорах. Можно ли ссылаться на позиции ЕСПЧ при рассмотрении налоговых споров российскими судами? Не нарушают ли применение позиций ЕСПЧ самостоятельность российских судов при вынесении решений по налоговым спорам?

3. Составьте перечень правовых презумпций, которые влияли бы на распределение бремени доказывания в налоговых спорах. Определите, необходимо ли вынесение одного (единого) судебного решения Верховного или Конституционного Суда РФ, в которое были бы включены правовые позиции по всем презумпциям части первой Налогового кодекса РФ. Выскажите свое мнение по поводу правовых позиций, связанных с действующими презумпциями в части первой Налогового кодекса РФ.

4. Определите, можно ли считать конструкцию должной осмотрительности при выборе контрагента правовой презумпцией. В связи с этим укажите и обоснуйте свою позицию по вопросу о том, могут ли содержаться правовые презумпции в тексте Налогового кодекса РФ либо же возможно установления презумпций только в текстах решений судов Российской Федерации?

5. Налоговый орган не исполнил обязанность по извещению налогоплательщика о рассмотрении материалов налоговой проверки. Кроме того, налоговый орган проводил налоговую проверку в отсутствие налогоплательщика (его представителя). Возможно ли в данном случае

прибегнуть к позициям, связанным с презумпцией невиновности налогоплательщика? Либо же здесь следует применить иные налоговые правовые позиции? Или здесь достаточно будет применения норм части первой Налогового кодекса РФ?

#### **Тема 4. НДС и судебные правовые позиции**

##### **Правовая позиция ВАС РФ о природе отношений между плательщиком НДС и покупателем**

Налог на добавленную стоимость (НДС) относится к федеральным налогам и является одним из наиболее сложных по применяемой юридической конструкции. В связи с этим судами сформулировано достаточно большое число правовых позиций, в которых так или иначе затронуты вопросы уплаты НДС. Среди проблем, возникающих при уплате НДС, большое значение играет природа отношений, возникающих между юридическим плательщиком НДС и покупателем, являющимся фактическим плательщиком данного налога.

Правовой природе отношений между плательщиком НДС и покупателем посвящено Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.09.2009 № 5451/09 по делу № А50-6981/2008. Так, Президиум пришел к выводу о том, что покупатель не является стороной публично-правовых отношений, возникающих между налогоплательщиком (плательщиком НДС, организацией-продавцом или поставщиком услуг) и государством. Сумма же НДС является для покупателя частью цены, которая подлежит уплате в пользу стороны гражданско-правового договора. Следовательно, отношения по уплате суммы, которая предъявляется покупателю, являются гражданско-правовыми. Обязательство по уплате

предъявляемой суммы также будет являться гражданско-правовым. И в том случае, если покупатель будет отказываться передавать указанную сумму продавцу (плательщику НДС), то он будет пользоваться не обязательными к уплате в бюджет средствами, а средствами самого продавца. На этом основании к покупателю могут применяться меры гражданско-правовой ответственности.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Кто является фактическим, а кто – юридическим плательщиком НДС?
2. Какова природа отношений, возникающих между плательщиком НДС и покупателем?
3. Можно ли применить к покупателю, отказывающемуся вносить часть платы за покупку (равную сумме НДС), меры публично-правовой ответственности? Частноправовой ответственности?
4. Положениями каких нормативных актов регулируются отношения между плательщиком НДС и покупателем?

### **Задания**

1. Налоговый орган взыскал сумму НДС, превышающую цену товара. Обоснованно ли данное решение налогового органа? Какие судебные правовые позиции вы можете привести в обоснование своего решения?
2. Заказчик-застройщик получил денежные средства от инвесторов по договору долевого участия в строительстве, которые он не включил в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость. Налоговый орган указал, что подобная ситуация не соответствует действующему налоговому законодательству. Чья позиция соответствует действующему



законодательству? Какие правовые позиции можно привести в обоснование вашего решения?

3. Организация-работодатель в счет заработной платы (в пределах 10 процентов от суммы заработной платы) предоставила работникам питание в обеденный перерыв. Налоговый орган посчитал, что данное действие следует считать реализацией товаров и подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Какие судебные позиции необходимо использовать для разрешения возникшего спора? Каким должно быть решение по данному спору?

4. Организация реализовала через посредника ряд товаров. Налоговый орган посчитал, что посредник должен уплатить НДС со всей суммы реализуемого товара. Посредник указал, что подобное решение не соответствует налоговому законодательству. Правомерное ли уплата НДС посредником со всей вырученной в ходе реализации товаров суммы? Имеются ли правовые позиции, которые позволили бы решить данный спор? Каково содержание этих правовых позиций?

## **Тема 5. Налог на прибыль и судебные правовые позиции**

### **Содержание правовых позиций, связанных с исчислением и уплатой налога на прибыль**

Налог на прибыль организаций, наравне с НДС, является одним из наиболее важных для доходной части бюджета Российской Федерации. Кроме того, платежи по данному налогу составляют значительную часть налогового бремени. Все это объективно приводит к значительному количеству споров, возникающих по поводу налога на прибыль организаций, а следовательно, и к появлению правовых позиций, ему посвященных. Значительную часть последних составляют позиции, посвященные исчислению и уплате налога на прибыль.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 № 14231/05 содержится правовая позиция, в соответствии с которой отсутствие в положениях главы 25 указаний на учет в составе затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации лишает налогоплательщика возможности уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на сумму, затраченную на приобретение земельного участка.

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.09.2009 № 5080/09 сформулирована позиция, в соответствии с которой любые государственные учреждения, сдающие в аренду государственное имущество, должны платить налог на прибыль с полученных доходов.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 8.11.2011 № 15726/10 была сформулирована правовая позиция, в соответствии с которой налоговые последствия от внесения изменений в договор-купли продажи недвижимости не меняются.

Конституционный Суд Российской Федерации также сформулировал ряд правовых позиций, посвященных исчислению и уплате налога на

прибыль организаций. В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 22.06.2009 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» сформулирована позиция, в соответствии с которой обязанность уплаты налогов с доходов от аренды, получаемых бюджетными учреждениями, была признана не противоречащей Конституции.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что является объектом обложения налогом на прибыль организаций?
2. Какие сложности возникают при исчислении и уплате налога на прибыль организации?
3. Какие основные судебные правовые позиции по налогу на прибыль организаций вам известны?
4. Должны ли государственные учреждения платить налог на прибыль? Если да, то какие доходы должны облагаться налогом на прибыль в таком случае?

Задание

1. Министерством транспорта РФ были утверждены нормы расхода топлива и горюче-смазочных материалов. Организация указала в расходах по налогу на прибыль организаций затраты на приобретение топлива и горюче-смазочных материалов в размерах, которые превышают утвержденные нормы расхода топлива. Правомерное ли такое решение организации? Какие

судебные правовые позиции вы можете привести для обоснования своего решения?

2. Укажите, менялись ли правовые позиции об исчислении и уплате налога на прибыль организации в последние годы? Можно ли считать, что данные правовые позиции были вынесены в пользу налогоплательщиков? В пользу налоговых органов? Раскройте содержание этих правовых позиций.

## **Тема 6. Поимущественные налоги и судебные правовые позиции**

### **Судебные правовые позиции и земельный налог**

Глава 31 Налогового Кодекса РФ определяет правовое регулирование земельного налога: налогоплательщиками признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии с НК РФ на праве собственности, праве постоянного пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Благодаря земельному налогу формируется основа для деятельности муниципальных образований. В силу важности земельного налога для местных бюджетов возникает достаточно большое число споров, с ним связанных, что способствует формированию судебных налоговых позиций.

Так, Конституционный Суд российской Федерации в Определении «О прекращении производства по делу о проверке конституционности части 2 статьи 16 Федерального закона "О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации" в связи с жалобой администрации города Кемерово» от 10 июня 2010 г. № 684-О сформулировал правовую позицию, в соответствии с которой переход земельного участка под многоквартирным

домом в собственность владельцев помещений в таком доме приводит к возникновению обязанности по уплате земельного налога.

Верховный Суд Российской Федерации также сформулировал ряд правовых позиций, связанных с уплатой земельного налога. В Определении Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2011 № 56-В11-12 указано, что участник общей долевой собственности на конкретный земельный участок должен уплачивать земельный налог соразмерно своей доли в собственности.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в своем Постановлении от 4.10.2011 № 5934/11 сформулировал правовую позицию, в соответствии с которой обязанность уплаты земельного налога с момента приобретения объекта, незавершенного строительством, и до заключения договора аренды земельного участка возлагается на покупателя такого объекта.

Кроме того, арбитражные суды, в частности, ФАС Восточно-Сибирского федерального округа в своем Постановлении от 31.08.2010 по делу № А33-332/2010, сформулировали позицию, в соответствии с которой фактическое использование при обложении земельным налогом не имеет правового значения, требуется учитывать только вид разрешенного использования земельного участка.

### **Судебные правовые позиции по налогу на имущество организаций**

Налог на имущество организаций является одним из источников формирования региональных бюджетов. При этом объекта данного налога формально сходен с объектом налога на прибыль организаций, имеется ряд других проблем, что достаточно часто ведет к налоговым спорам. В силу

этого объективным образом складываются соответствующие судебные налоговые позиции.

Так, Конституционный Суд Российской Федерации в своем Определении от 14.12.2004 № 451-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Палаты представителей Законодательного Собрания Свердловской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации» указал, что индивидуальные предприниматели не подлежат обложению налогом на прибыль организаций, в том числе по причине иной специфики осуществляемой деятельности, природы выполняемых хозяйственных операций.

Кроме того, в Определении «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Архангельский траловый флот» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым статьи 2 Закона Архангельской области «О введении в действие на территории Архангельской области налога на имущество организаций в соответствии с частью 2 Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Архангельской области» от 16.10.2007 № 725-О Конституционным Судом была сформулирована правовая позиция, в соответствии с которой применение нулевой налоговой ставки по налогу на имущество организаций должно быть связано с видом осуществляемой деятельности, а не с организационно-правовой формой.

Высшим Арбитражным Судом также сформулирован ряд правовых позиций по вопросам уплаты налога на имущество организаций. Так, в Решении от 17.10.2007 № 8464/07, в Определении от 14.02.2008 № 758-О, в Постановлении Президиума от 08.04.2008 № 758/08 были сформулированы правовые позиции, в соответствии с которыми несвоевременная реализация прав на оформление имущества не освобождает от обязанности уплачивать налог.

В Информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» от 17.11.2011 № 148 была сформулирована правовая позиция, в соответствии с которой орган законодательной (представительной) или исполнительной власти, зарегистрированный в качестве юридического лица и обладающий на праве оперативного управления имуществом, подпадающим под положения ст. 374 Налогового кодекса РФ, является плательщиком налога на имущество организации. В том же Информационном Письме была сформулирована позиция, в соответствии с которой лизингополучатель также может быть признан плательщиком налога на имущество организации, если на основании договора лизинга полученное по этому договору имущество отражается на балансе у лизингополучателя в качестве основного средства.

#### Вопросы для самоконтроля

1. В какой бюджет поступают доходы от земельного налога? От налога на имущество организаций?
2. Какие проблемы чаще всего возникают при исчислении и уплате земельного налога?
3. Какие проблемы чаще всего возникают при исчислении и уплате налога на имущество организаций?
4. Какие судебные правовые позиции, связанные с земельным налогом, вам известны?
5. Какие правовые позиции, связанные с налогом на имущество организаций, вам известны?

6. Должны ли собственники многоквартирных домов платить земельный налог на земельный участок, расположенный под таким домом? Не противоречит ли это сложившимся судебным правовым позициям?

7. Можно ли на основании судебных налоговых позиций отнести государственные органы к плательщикам налога на имущество организации?

Задания:

1. Орган законодательной (представительной) власти был зарегистрирован в качестве юридического лица, и за ним на праве оперативного управления было закреплено имущество, признаваемое в соответствии со ст. 374 НК РФ объектом налогообложения налога на имущество организаций. При этом представители государственного органа указали, что в силу публично-правового статуса данный орган плательщиком налога на имущество организаций являться не может. Налоговый орган с этой позицией не согласился. Разрешите спор. Какие судебные правовые позиции были сформулированы по данному вопросу? Какие из них можно считать отражающими интересы законодательного (представительного) органа? Налогового органа?

2. Организация приобрела недвижимое имущество, но при этом еще не успело осуществить государственную регистрацию перехода права на указанное имущество. Налоговый орган посчитал, что несмотря на это, организация обязана уплатить налог на данное имущество. Разрешите спор. Какие судебные правовые позиции имеются по данной проблеме?

3. Гражданин-участник общей долевой собственности на земельный участок получил уведомление об оплате земельного налога за весь земельный участок. Однако, он посчитал, что не обязан платить земельный налог, так как имеются другие участники общей долевой собственности,



которым принадлежит основная часть земельного участка. Является ли правильной позиция налогоплательщика? Какие судебные правовые позиции имеются по данному вопросу?

## **Тема 7. Судебная доктрина обоснованной налоговой выгоды и судебные правовые позиции**

### **Необоснованная налоговая выгода в решениях ВАС РФ**

Понятие «налоговая выгода» было использовано в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 № 53. Пленум ВАС под налоговой выгодой предложил понимать уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения размера налоговой базы, получения налоговой вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещения налога из бюджета.

В данном Постановлении также были установлены признаки необоснованной налоговой выгоды:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой

выгоды, если для данного вида деятельности требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, который был указан налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

### **Осмотрительность при выборе контрагента в решениях ВАС РФ**

Понятие должной осмотрительности было также введено Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12.10.2006 № 53.

Положениями п. 10 указанного Постановления было указано, что нарушение контрагентом налоговых обязанностей само по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Вместе с тем, Пленум ВАС указал, что если налоговый орган докажет, что налогоплательщик действовать без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, которые допустил контрагент, то будет иметь место необоснованная налоговая выгода.

Позиция Пленума ВАС свелась к тому, что если налогоплательщик не проявил при заключении договоров и т.д. должной осмотрительности, то на него может быть возложена солидарная ответственность по исполнению обязанности по уплате налога или сбора. Под солидарную ответственность не попадают только те налогоплательщики, кто не знал или не имел возможности узнать о неправомерном характере действий контрагентов.

Само по себе понятие осмотрительности было заимствовано из положений Гражданского кодекса Российской Федерации, в частности, ст. 401, где указано, что если лицо не исполнило обязательство либо же

исполнило его ненадлежащим образом, то оно должно нести ответственности при наличии вины. Субъект гражданского права может быть признан невиновным в том случае, если он принял все те меры для надлежащего исполнения обязательства, которые соответствуют требованиям заботливости и осмотрительности.

В налоговом праве под должной осмотрительностью, в соответствии с правовыми позициями Высшего Арбитражного Суда РФ, необходимо понимать поведение, которое должен проявлять разумный, обычный субъект налогового права, знающий действующее налоговое законодательство.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что такое налоговая выгода?
2. Что такое необоснованная налоговая выгода?
3. Каким решением ВАС РФ введено понятие «необоснованной налоговой выгоды»?
4. Что такое должная осмотрительность?
5. Из какой отрасли права было заимствовано понятие должной осмотрительности?
6. Каким решением ВАС РФ введено понятие должной осмотрительности?
7. Каковы правовые последствия несоблюдения требований о должной осмотрительности при выборе контрагента?

## Вопросы для повторения материала курса

1. Что такое судебная правовая позиция?
2. В решениях каких судов могут быть сформулированы правовые позиции?
3. Какие из высших судов сформулировали наибольшее число позиций по вопросам налогообложения?
4. Какую роль играют судебные правовые позиции по вопросам налогового правоприменения для законодателя?
5. Что такое судебная доктрина?
6. Какие судебные доктрины, связанные с налогообложением, были сформулированы Высшим Арбитражным Судом?
7. Что такое «частнопредварительная конструкция»?
8. Какими положениями Налогового кодекса РФ и Гражданского кодекса РФ регулируется применение частнопредварительных конструкций при формулировании налоговых судебных правовых позиций?
9. Что такое юридическая квалификация сделки?
10. Какие нормативные акты может использовать суд при юридической квалификации сделки в целях налогообложения?
11. В чем заключаются зачет и возврат излишне взысканных (излишне уплаченных) налогов и сборов?
12. Что такое определение налоговой обязанности расчетным путем?
13. Какие акты Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ содержат в себе правовые позиции, связанные с определением налоговой обязанности расчетным путем?
14. Что такое правосубъектность налогового органа?
15. С какими полномочиями налоговых органов чаще всего связаны налоговые судебные правовые позиции?

16. Что такое процессуальные нормы права?
17. Какие положения Налогового кодекса РФ можно отнести к процессуальным нормам права?
18. Каковы основные судебные правовые позиции, связанные с процессуальными нормами права?
19. Что такое бремя доказывания?
20. Что такое правовая презумпция?
21. Какие презумпции существуют в налоговом праве?
22. Каково содержание презумпции добросовестности налогоплательщика?
23. В чем состоит презумпция невиновности налогоплательщика?
24. Кто является фактическим, а кто – юридическим плательщиком НДС?
25. Какова природа отношений, возникающих между плательщиком НДС и покупателем?
26. Можно ли применить к покупателю, отказывающемуся вносить часть платы за покупку (равную сумме НДС), меры публично-правовой ответственности? Частноправовой ответственности?
27. Положениями каких нормативных актов регулируются отношения между плательщиком НДС и покупателем?
28. Что является объектом обложения налогом на прибыль организаций?
29. Какие сложности возникают при исчислении и уплате налога на прибыль организации?
30. Какие основные судебные правовые позиции по налогу на прибыль организаций вам известны?
31. Должны ли государственные учреждения платить налог на прибыль? Если да, то какие доходы должны облагаться налогом на прибыль в таком случае?

32. В какой бюджет поступают доходы от земельного налога? От налога на имущество организаций?
33. Какие проблемы чаще всего возникают при исчислении и уплате земельного налога?
34. Какие проблемы чаще всего возникают при исчислении и уплате налога на имущество организаций?
35. Какие судебные правовые позиции, связанные с земельным налогом, вам известны?
36. Какие правовые позиции, связанные с налогом на имущество организаций, вам известны?
37. Должны ли собственники многоквартирных домов платить земельный налог на земельный участок, расположенный под таким домом? Не противоречит ли это сложившимся судебным правовым позициям?
38. Можно ли на основании судебных налоговых позиций отнести государственные органы к плательщикам налога на имущество организации?
39. Что такое налоговая выгода?
40. Что такое необоснованная налоговая выгода?
41. Каким решением ВАС РФ введено понятие «необоснованной налоговой выгоды»?
42. Что такое должная осмотрительность?
43. Из какой отрасли права было заимствовано понятие должной осмотрительности?
44. Каким решением ВАС РФ введено понятие должной осмотрительности?
45. Каковы правовые последствия несоблюдения требований о должной осмотрительности при выборе контрагента?

## Экзаменационные вопросы

1. Понятие судебной правовой позиции.
2. Судебная правовая позиция в сфере налогообложения и толкование норм налогового права.
3. Особенности и виды правовых позиций Конституционного Суда РФ и Президиума ВАС РФ.
4. Структура правовой позиции Президиума ВАС РФ.
5. Правовая позиция ВАС РФ и судебный прецедент.
6. Правовые средства формирования налоговых правовых позиций.
7. Частноправовые конструкции как средства формирования налоговых судебных правовых позиций.
8. Гражданско-правовая квалификация сделок в целях налогообложения и судебные правовые позиции.
9. Специальная квалификация сделок в целях налогообложения и судебные правовые позиции.
10. Зачет и возврат налогов в практике ВАС РФ.
11. Процессуальные нормы налогового права и судебные правовые позиции.
12. Определение налоговой обязанности расчетным путем и судебные правовые позиции.
13. Судебные правовые позиции по ст. 118 и 119 НК РФ.
14. Бремя доказывания в налоговых спорах и судебные правовые позиции.
15. Правовая позиция ВАС РФ о природе взаимоотношений между плательщиком НДС и покупателем.
16. Судебные правовые позиции по земельному налогу.
17. Налог на имущество организаций и судебные правовые позиции.
18. Судебные правовые позиции ВАС РФ по налогу на прибыль.

19. Необоснованная налоговая выгода в судебных правовых позициях ВАС РФ.

20. Правосубъектность налогового органа и судебные правовые позиции.

21. Осмотрительность при выборе контрагента в решениях ВАС РФ.