

## НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ КВАЛИФИКАЦИИ СДЕЛКИ

А. А. ПИЛИПЕНКО<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup>Белорусский государственный университет, пр. Независимости 4, 220030, г. Минск, Беларусь

Исследуются теоретические и практические вопросы правовой квалификации сделок в налоговых отношениях. На основе проведенного анализа выработано авторское определение юридической квалификации сделки в целях налогообложения, а также вносятся предложения по совершенствованию действующего законодательства.

**Ключевые слова:** юридическая квалификация; перекалфикация; недействительность сделки; корректировка налоговой базы; налоговые последствия.

## TAX CONSEQUENCES OF LEGAL QUALIFICATION OF TRANSACTION

A. A. PILIPENKA<sup>a</sup>

<sup>a</sup>Belarusian State University, 4 Niezaliežnasci Avenue, Minsk 220030, Belarus

The theoretical and practical issues of legal qualification of transactions in tax relations are investigated. Based on the carried out analysis, the author's definition of the legal qualification of the transaction for tax purposes has been developed, and proposals to improve the current legislation are made.

**Keywords:** legal qualifications; requalification; invalidity of legal transaction; tax base adjustment; tax consequences.

### Введение

Налоговые последствия при признании сделок недействительными являются одной из актуальных проблем современных налоговых отношений, которая имеет важнейшее практическое значение. Разрешение данного вопроса предопределяет поиск оптимальных механизмов взаимодействия государства и налогоплательщиков, способствует научно-нормативному признанию судебных доктрин в налоговой сфере, наполняет содержательными характеристиками критериальность разграничения правомерного поведения налогоплательщика и уклонения от уплаты налогов. Как справедливо

отмечает С. В. Барташевич, «учитывая высокую социально-экономическую значимость налоговых процедур, связанных с узаконенным изъятием части собственности граждан и организаций в пользу государства и потому сказывающихся на размере их налогового бремени, квалификации как универсальному юридическому инструменту выбора и привязки абстрактного содержания правовой нормы к конкретным действиям (бездействию) субъекта, отводится роль обеспечения справедливого баланса частных и публичных интересов в налоговых отношениях, при котором, с одной сторо-

### Образец цитирования:

Пилипенко АА. Налоговые аспекты юридической квалификации сделки. *Журнал Белорусского государственного университета. Право.* 2020;2:35–42.

### For citation:

Pilipenko AA. Tax consequences of legal qualification of transaction. *Journal of the Belarusian State University. Law.* 2020;2:35–42. Russian.

### Автор:

**Александр Анатольевич Пилипенко** – кандидат юридических наук, доцент; заведующий кафедрой финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности юридического факультета.

### Author:

**Aleksandr A. Pilipenko**, PhD (law), docent; head of the department of financial law and legal regulation of economic activities, faculty of law.  
[pilipenko\\_bsu@mail.ru](mailto:pilipenko_bsu@mail.ru)

ны, гарантировано надлежащее и неукоснительное исполнение обязанностей по уплате налогов, реальное действие налогово-правовых предписаний, претворение в жизнь замыслов налоговой политики государства, а с другой – эффективная защита прав и законных интересов налогоплательщиков от необоснованных фискальных претензий и иных экономически значимых обременений, вторжения

в сферу их хозяйственной самостоятельности и финансовой автономии» [1, с. 876].

Целью настоящей статьи является изучение теоретических и практических аспектов юридической квалификации сделок в налоговых отношениях и выработка направлений совершенствования национального законодательства в данной сфере.

### Основная часть

Категория «юридическая квалификация» широко используется в теории права, а соответствующие ей установки транслируются в результаты отраслевых научных исследований. Так, Е. В. Чвялева полагает, что «юридическая квалификация представляет собой правовую оценку конкретного жизненного случая, направленную на выявление юридической значимости фактических обстоятельств и выражающуюся в сопоставлении и фиксации соответствия (или несоответствия) признаков этих обстоятельств и закрепленных нормами права признаков юридических фактов»<sup>1</sup>. В. Н. Влащенко сформулировал понятие юридической квалификации как «оценочной деятельности, целью которой является выявление (установление) юридической природы обстоятельств дела в соответствии с действующими нормами права» [2, с. 11]. Известный теоретик права В. В. Лазарев под правовой квалификацией понимает «оценку соответствующих фактов с точки зрения их значения для права, с точки зрения тех последствий, которые наступают в силу имеющихся правовых требований» [3, с. 42]. А. П. Коробов, отождествляя правовую квалификацию с правоприменением, понимает под ней «установление управомоченными на то лицами состава факта, порождающего правоотношение, диспозиции (и гипотезы) правовой нормы, подлежащей применению, и соответствия данного состава юридического факта этой диспозиции (и гипотезе) нормы» [4, с. 8]. По мнению И. А. Тарханова, «в правовом отношении официальная юридическая квалификация – это такая разновидность правоприменения, в результате которой на основе права (закона) устанавливается юридическая принадлежность исследуемого социального явления (поведения или события) к определенному правовому (или, напротив, к неправовому) сектору социальной действительности» [5, с. 131]. В понимании данного автора юридическая квалификация является сложно структурированным феноменом, что предопределило выделение ее нескольких этапов: «Начальным моментом является квалификация операции, заключающаяся в извлечении из фактической основы дела юридически значимых при-

знаков. На стадии определения (и анализа) нормативно-правовой базы (установления юридической основы дела) правовая квалификация обнаруживается в ряде правоприменительных операций... включающих юридическую (материально-правовую) оценку. На стадии вынесения (принятия) решения по делу юридическая квалификация получает выражение в формулировке решения о выборе искомой правовой нормы и ее закреплении в правоприменительном акте путем ссылки (указания) на конкретную статью (статьи) материально-правового акта (а при необходимости – на ее части и пункты)» [5, с. 138].

Активное привнесение общетеоретического понимания юридической квалификации в отраслевые научные исследования связано в первую очередь с ее использованием в уголовном праве, что обусловлено особой теоретической и прикладной значимостью понятия «квалификация преступления». Несмотря на наличие разных авторских трактовок данного понятия, за основу, как правило, берется определение, разработанное В. Н. Кудрявцевым. Он трактовал квалификацию преступления как «установление и юридическое закрепление точного соответствия между признаками совершенного деяния и признаками состава преступления, предусмотренного уголовно-правовой нормой» [6, с. 5].

Предлагаемые в научной литературе дефиниции юридической квалификации свидетельствуют об их многообразии: они различаются в зависимости от отрасли права и авторской позиции. Общим для всех определений является понимание правовой квалификации как правореализационной деятельности, связанной с установлением юридической основы дела, которая осуществляется путем выбора и анализа нормы права, подлежащей применению к конкретным фактическим обстоятельствам, выявления и установления наличия или отсутствия тождества между признаками фактических обстоятельств дела и их описанием в гипотезе и (или) диспозиции правовой нормы.

Налогово-правовая квалификация, как одно из проявлений юридической квалификации, полностью укладывается в классические теоретико-

<sup>1</sup>Чвялева Е. В. Теоретические проблемы юридической квалификации: понятие, структура, роль в правовом регулировании : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Свердловск, 1986. С. 7.

правовые представления о данном понятии, которые в полной мере могут быть экстраполированы в плоскость правовой оценки поведения налогоплательщиков. Так, по мнению О. А. Митряшкиной, «институт квалификации сделок в налоговых правоотношениях – это механизм выявления основополагающих признаков сделки для последующего определения правильности применения участниками сделки соответствующего отраслевого законодательства в целях налогообложения» [7, с. 9].

При исследовании института юридической квалификации сделок в налоговых правоотношениях следует отметить научную нюансировку категорий, связанных с пониманием рассматриваемого института. Например, отдельные авторы обращают внимание на правовое понятие «квалификация сделки для целей налогообложения». Так, О. А. Митряшкина полагает, что «если рассмотреть понятие “квалификация сделки для целей налогообложения”, то следует дать следующее определение – это правовая оценка договора и его основных признаков с целью выявления нормы налогового права, подлежащей применению» [8, с. 19]. С. В. Барташевич сформулировал понятие юридической квалификации налогово-значимого поведения, которая им понимается в широком и узком смыслах: «В широком смысле юридическая квалификация налогово-значимого поведения представляет собой поиск и выбор норм налогового права, подлежащих применению в каждом конкретном случае совершения субъектом налоговых правоотношений действий (бездействия), влекущих налоговые последствия, а в узком смысле – это установление тождества фактических признаков налогово-значимого поведения признакам состава правомерного или противоправного деяния, предусмотренного нормой налогового права» [1, с. 877]. М. В. Карасева, постулируя мнение об идентификации сделок по правилам не только гражданского права, но и налогового законодательства, ведет речь о гражданско-правовом и налогово-правовом модусах квалификации: «Юридическая квалификация договора в целях налогообложения может осуществляться в целях налогообложения через гражданско-правовую квалификацию этого договора, если в норме налогового права те или иные налоговые последствия (возникновение объекта налогообложения, право на налоговый вычет, налоговую льготу, определение налоговой базы по конкретному налогу и т. д.) объективированы через квалифицирующие признаки, которые предполагают идентификацию договора в качестве договора определенного вида. Что касается налогово-правового модуса квалификации сделок (договора), то такая квалификация осуществляется исключительно в целях налогообложения» [9, с. 112–113]. Налогово-правовой модус юридической квалификации сделки у данного автора дефинируется специальной юридической

квалификацией договора в целях налогообложения, которая представляет собой «сопоставление заключенного сторонами договора с нормами налогового права на предмет наличия в договоре характеристик (признаков), зафиксированных в налоговых нормах. Однако такая квалификация не предполагает идентификации договора в качестве договора определенного вида, как это имеет место в случае гражданско-правовой квалификации договора в целях налогообложения. Можно дать и более точное определение специальной юридической квалификации договора в целях налогообложения: это сопоставление гражданских прав, объекта гражданских прав, предмета конкретного договора, правосубъектности одного из субъектов договора (в зависимости от конкретной ситуации) с характеристиками материальных элементов налогообложения или материальных налоговых прав по конкретным налогам, установленным нормами налогового права» [10, с. 126].

Специальная налоговая квалификация у М. В. Карасева в понимании других исследователей близка по смыслу к категории «налоговая переквалификация». А. Р. Султанов предлагает налоговую переквалификацию характеризовать как «определение объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции, отраженной налогоплательщиком, не в соответствии с действительным экономическим смыслом его сделок, статуса и характера деятельности» [11, с. 8]. Следует отметить, что сентенция данного автора, «исходя из подлинного экономического содержания операции», является субстанциональной основой теоретического осмысления и практического применения положений белорусского законодателя о корректировке налоговой базы. А. В. Глинов связывает институт налоговой переквалификации с непризнанием права на налоговое планирование: «Несоответствие сделки требованиям закона как критерий ее недействительности предполагает либо прямой запрет на ее совершение, либо нарушение определенной законом процедуры ее совершения. Ни первая, ни вторая характеристика не свойственна действиям по обходу налогов, ведь они не противоречат букве закона, а процедура их совершения обычно соблюдается надлежащим образом. Что же касается применения к действиям по обходу налогов критерия публичного порядка (ст. 169 ГК РФ), то это, по сути, означает непризнание за налогоплательщиком права на налоговое планирование как такового» [12, с. 175]. М. В. Корнаухов считает налоговую переквалификацию «определением объема прав и обязанностей, исходя из вмененной налогоплательщику юридической формы, соответствующей подлинному экономическому содержанию операции, отраженной налогоплательщиком не в соответствии с ее действительным экономическим

смыслом. Основанием переквалификации сделки для целей налогообложения является фиктивность юридической формы, использованной налогоплательщиком с целью необоснованного получения налоговой выгоды, а результатом – доначисление сумм налога исходя из налоговых последствий вмененной юридической формы, соответствующей действительной экономической деятельности» [13, с. 4].

Принимая во внимание высказывания ученых, довольно трудно найти среди теоретических работ единые признаки, которые позволили бы, взяв их за основу в рамках общего понятия, четко отделить институт налоговой переквалификации от других институтов. Формирование научной основы института налоговой переквалификации во многом предопределено наличием в Налоговом кодексе Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (далее – НК РФ) нормы о взыскании в судебном порядке налога с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика (подп. 3 п. 2 ст. 45). В Налоговом кодексе Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК) речь ведется лишь о праве налоговых органов и их должностных лиц направлять в суд иски (заявления) о признании осуществляемой налогоплательщиком деятельности незаконной в случаях нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными (подп. 1.7.3 п. 1 ст. 107).

Первичная оценка сделки в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиками самостоятельно при определении налоговой базы по соответствующим платежам. На данном этапе производится анализ уже совершенных сторонами фактических действий по сделке, оформленных документов, отраженных хозяйственных операций. При этом анализ налоговых последствий будущей сделки – это выбор налогоплательщиком наиболее выгодного договорного режима с точки зрения налогообложения, а не квалификации сделки. При этом важно учитывать, что не сами гражданско-правовые сделки приводят к налоговым последствиям, а совершаемые для их исполнения финансово-хозяйственные операции, экономической формализацией которых является финансовый результат, подлежащий отражению в бухгалтерском учете и обложению тем или иным налогом. Следует согласиться с В. А. Беловым, который отмечает, что «по общему правилу не сделки, а фактические действия, чаще всего совершаемые во исполнение обязательств, возникших из сделок (передача вещей, уплата денег, выполнение работ и оказание услуг), должны быть базой для налогообложения. При

этом не важно, во исполнение какого обязательства такие действия совершаются. Налогообложение не может производиться на основании совершения каждого отдельно взятого действия. Для определения базы того или иного налога следует принять во внимание всю совокупность действий, совершенных налогоплательщиком и другими лицами в отношении него в отчетном периоде. Если налоговый орган обнаруживает, что налогоплательщик в действительности не совершал тех действий, которые, казалось бы, должен был совершить во исполнение обязательств из определенной сделки, или же, напротив, совершил нечто, не вытекающее из заключенных им сделок, он должен выстроить налогообложение по факту, а не по сделкам» [14, с. 43–44].

Последующая квалификация осуществляется контролирующими органами в рамках контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов. При этом изменение юридической квалификации сделки и определение налоговых обязанностей в количественном аспекте налогоплательщика в соответствии с действительным экономическим содержанием совершенной им сделки возможны в том случае, если контролирующий орган установит и докажет направленность действий налогоплательщика на совершение такой сделки, которая прикрывает другую сделку, соответствующую фактической воле сторон, ее совершивших (притворная сделка), либо такой сделки, которая совершена лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия (мнимая сделка). В целях определения наличия оснований для переквалификации сделки контролирующие органы обязаны исследовать сущность правовых отношений, сложившихся между субъектами предпринимательской деятельности. Необходимость обращения к гражданско-правовому инструментарию при обвинении в нереальности операций обусловлена тем, что налоговые обязательства – это результат экономической деятельности. Их возникновению всегда предшествует вступление лиц в гражданские правоотношения. Конкретные действия (бездействие) определяют содержание отношений, а правовую квалификацию действий (бездействия) обеспечивает гражданское законодательство, а не безграничное усмотрение контролирующего органа.

Таким образом, применять иные налоговые последствия, нежели те, что применил налогоплательщик, можно лишь тогда, когда контролирующий орган воспользовался гражданско-правовыми механизмами квалификации сделки и доказал, какую сделку на самом деле совершил (или не совершил) налогоплательщик. Как справедливо отмечает Н. А. Русяев, «чтобы определить, какие налоги налогоплательщик должен уплачивать, помимо установления фактических обстоятельств, необходимо определить действительную природу примененно-

го им правового средства» [15, с. 15]. Нельзя обойти вниманием также мнение А. А. Рябова, полагающего, что «налоговый орган в целях защиты публичных интересов дает оценку содержания сделки или даже характера деятельности налогоплательщика, т. е. имеет дело непосредственно с явлениями гражданско-правовой сферы, фактически вторгается в эту сферу, при этом с точки зрения законодательства такое вторжение осуществляется легитимно, для целей налогообложения» [16, с. 31].

Однако на практике контролирующие органы не используют гражданско-правовые механизмы и стандарты доказывания отсутствия сделки или ее исполнения (мнимости) либо совершения иной сделки (притворности). Вместо этого они успешно подменяют правовой подход к оценке сделок налогоплательщиками общими утверждениями о фиктивности операций и создании формального документооборота. Такая квалификация нередко носит достаточно субъективный характер, и конечное решение о том, какие налоговые последствия должны быть применимы, принимает суд в первую очередь по инициативе налогоплательщика.

Представляется, что порочная деформация надлежащей юридической квалификации сделки для целей налогообложения со стороны контролирующих органов во многом предопределила в нашей стране необходимость законодательных изменений в сфере борьбы с лжепредпринимательскими структурами.

Указом Президента Республики Беларусь от 18 апреля 2019 г. № 151 «Об изменении указов Президента Республики Беларусь» был отменен Указ Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ № 488), на смену которому, в контексте необходимости сохранения организационно-прикладного инструментария борьбы с незаконной минимизацией фискальных платежей, была принята Инструкция о порядке составления и направления заключений об установлении оснований, влекущих корректировку налоговой базы и (или) суммы налога (сбора), а также оформления и направления информации, утвержденная постановлением Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 9 июля 2019 г. № 3 (далее – Инструкция № 3).

Вышеуказанные нормативные вариации породили в правовом сообществе дискуссию о возможной реинкарнации Указа № 488, который оказывал крайне отрицательное влияние на развитие бизнеса. В соответствии с положениями данного нормативного правового акта органы финансовых расследований направляли в адрес субъектов хозяйствования предписание с требованием о налогообложении хозяйственных операций с субъек-

тами предпринимательской деятельности, включенными в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере (далее – реестр).

В настоящее время согласно п. 9 Инструкции № 3 органы финансовых расследований направляют информацию с предложением самостоятельно скорректировать налоговую базу и (или) суммы налога (сбора), а также уплатить соответствующие налоги (сборы).

Несмотря на абсолютное противоположное значение и понимание терминов «предписание» и «предложение», в правоприменительной деятельности контролирующих органов (с учетом ретроспективного анализа) они приобрели однозначность.

Так, ранее в адрес юридических лиц и индивидуальных предпринимателей направлялись предписания органа финансовых расследований с требованием осуществить налогообложение хозяйственных операций с субъектом предпринимательской деятельности, который включен в реестр и в отношении которого составлено заключение. При несогласии с предписанием юридическое лицо и индивидуальный предприниматель в течение 20 рабочих дней со дня его получения были вправе подать возражения на предписание, что автоматически влекло его аннулирование и потенциальное (не обязательное) назначение проверки как органами финансовых расследований, так и налоговыми органами. Неисполнение предписания также считалось его автоматическим аннулированием и приводило к применению в отношении субъекта хозяйствования отличных от направления предписания процессуальных действий, в первую очередь проведению внеплановой проверки.

В настоящее время в адрес субъектов хозяйствования, как было указано выше, направляется предложение о самостоятельной корректировке налоговой базы и (или) уплате сумм налога (сбора). Данное предложение основано на заключении Департамента финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь (ранее такое право предоставлялось всем органам финансовых расследований), которое составляется в случае установления по результатам проверки и (или) в ходе расследования уголовного дела одного или нескольких оснований корректировки налоговой базы, предусмотренных п. 4 ст. 33 НК, главным из которых является отсутствие деловой цели, а также наличие обстоятельств, предусмотренных п. 3 Инструкции № 3. При этом данные обстоятельства идентичны ранее определенным основаниям для включения субъекта предпринимательской деятельности в реестр.

Таким образом, сейчас применение мер государственного воздействия основывается на до-

казывании контролирующим и (или) правоохранительным органом факта отсутствия реальности осуществления хозяйственной операции, формализацией которого является акт проверки или постановление о возбуждении уголовного дела, в то время как ранее ответственность, в том числе и ретроспективная, могла наступить за сам факт сотрудничества с субъектом предпринимательской деятельности, включенным в реестр. Данный, на первый взгляд, позитивный шаг законодательного регулирования борьбы с уклонением от уплаты налоговых платежей является лишь свидетельством ранее существовавшего правоприменительного нигилизма контролирующих и правоохранительных органов, который сделал инвестиционные риски в Республике Беларусь за пределами высокими и формализовал критическую неустойчивость национального законодательства.

Несмотря на то что информация, направляемая в адрес субъектов хозяйствования, не содержит предписывающих норм, а лишь отражает предложение о самостоятельной корректировке налоговой базы, ее игнорирование (как и ранее на основании положений Указа № 488 игнорирование предписания) влечет назначение внеплановой проверки в соответствии с абз. 6 подп. 12.3 п. 12 Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) (если не прошло два года с момента государственной регистрации субъекта предпринимательской деятельности – в соответствии с абз. 4 ч. 1 п. 8 Указа № 510).

Динамика законодательного регулирования борьбы с лжепредпринимательскими структурами свидетельствует о том, что придание организационно-правовым конструкциям и терминологии нового звучания не снимает главных опасений субъектов предпринимательской деятельности – наличия нормативной модели, организационно-прикладная реализация которой несет для них весьма большие финансовые претерпевания.

В настоящее время можно отметить положительные тенденции формирования правоприменительной практики, связанные с осторожными и выверенными подходами применения п. 4 ст. 33 НК и Инструкции № 3, однако в большей степени – с разумной (отчасти в условиях нарастания негативных тенденций в экономической сфере – вынужденной) сдержанностью реализации контролирующими и правоохранительными органами предоставленных им обширных дискреционных полномочий.

Изменение юридической квалификации сделки, предопределенное обязанностью налоговых органов и их должностных лиц взыскивать неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы налога, сбора (пошлины), пеней и обеспечивать испол-

ненное налоговое обязательство начислением пеней (подп. 1.5 п. 1 ст. 108 НК), оформляется решением контролирующего органа, в котором фактически отношения налогоплательщика дается иная оценка, чем та, к которой стремились стороны.

С одной стороны, законодатель, пытаясь защитить интересы бюджета, предоставил контролирующим органам право осуществлять переквалификацию в рамках контрольной деятельности. Однако, поскольку данная квалификация нередко носит достаточно субъективный характер и во избежание злоупотреблений со стороны контролирующих органов вынесение окончательного решения о применимых налоговых последствиях, являющихся результатом соответствующей переквалификации, остается за судом, который прежде всего призван обеспечить контроль за законностью доначисленной недоимки. В Российской Федерации, в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, взыскание недоимки производится в судебном порядке с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика. Из данных нормативных предписаний следует, что налоговый орган вправе осуществить переквалификацию, но в этом случае он обязан обратиться в суд, который и определяет действительный объем прав и обязанностей. Однако опыт показывает, что «оживить» это правило могут только сами налогоплательщики.

В Республике Беларусь в соответствии с подп. 1.7.3 п. 1 ст. 107 НК налоговые органы и их должностные лица вправе направлять в суд иски (заявления) о признании осуществляемой плательщиком деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными. Налоговый орган занимается реконструкцией сделок в рамках контрольной деятельности без обращения в судебные инстанции, исходя из того, что мнимые и притворные сделки, не соответствующие законодательству, являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений гражданского законодательства. Формально споры по иску налогового органа о признании недействительными сделок следует отнести не к налоговым спорам, а к спорам, вытекающим из гражданско-правовых отношений, поскольку в обоснование своих требований налоговые органы ссылаются на нормы гражданского права, однако споры по искам налоговых органов о признании сделок недействительными тесно связаны с налоговыми правоотношениями. Фактические обстоятельства, на которые ссылается налоговый орган, подтверждаются доказательствами,

полученными им в ходе налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля. Целью признания недействительной той или иной сделки для налогового органа является, как правило, подтверждение выводов, послуживших основанием для доначисления налогоплательщику сумм налоговых платежей и пени в решении по акту проверки

(применение мер административной ответственности в постановлении о наложении административного взыскания), поэтому защита налогоплательщика от исков налоговых органов о признании недействительными сделок, по существу, является средством защиты налогоплательщика от налоговой недоимки.

### Заключение

1. Под налоговой квалификацией сделки для целей налогообложения следует понимать правовую оценку экономического содержания хозяйственной операции в целях выявления подлежащей применению нормы права для определения действительного объема налогового обязательства.

2. В контексте реализации права налоговых органов и их должностных лиц направлять в суд иски

(заявления) подп. 1.7.3 п. 1 ст. 107 Налогового кодекса Республики Беларусь следует изложить в следующей редакции: «О признании осуществляемой плательщиком деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о взыскании неуплаченных (не полностью уплаченных) сумм налога, сбора (пошлины), пеней».

### Библиографические ссылки

1. Барташевич СВ. Юридическая квалификация налогово-значимого поведения: понятие, сущность, элементы, отраслевые особенности. *Налоги и налогообложение*. 2015;11:874–900. DOI: 10.7256/1812-8688.2015.11.14784.
2. Власенко ВН. *Логические основания юридической квалификации* [диссертация]. Москва: Российская академия правосудия; 2011. 183 с.
3. Лазарев ВВ. *Применение советского права*. Казань: Издательство Казанского университета; 1972. 200 с.
4. Коробов АП. *Правовая квалификация: основы, понятие, значение, этапы* [диссертация]. Саратов: Самарская государственная экономическая академия; 2005. 252 с.
5. Тарханов ИА. Юридическая квалификация: понятие и место в правоприменительном процессе. *Российский юридический журнал*. 2012;3:130–140.
6. Кудрявцев ВН. *Общая теория квалификации преступлений*. Москва: Юристъ; 2001. 304 с.
7. Митряшкина ОА. Институт «квалификации сделок» в налоговых правоотношениях. *Налоги*. 2011;3:6–10.
8. Митряшкина ОА. Квалификация сделки для целей налогообложения с точки зрения анализа ст. 45 и 301 НК РФ. *Налоги*. 2018;5:17–19.
9. Сенцова (Карасева) МВ. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения. *Российский журнал правовых исследований*. 2016;3:111–115.
10. Сенцова (Карасева) МВ. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения: два модуса. *Финансовое право*. 2016;12:32–36.
11. Султанов АР. Мертво ли правило о судебном взыскании налогов при переквалификации сделок (подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ)? *Адвокат*. 2017;1:5–11.
12. Глинов АВ. *Административно-правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации* [диссертация]. Москва: Всероссийская государственная налоговая академия; 2005. 206 с.
13. Корнаухов МВ. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды. *Налоги*. 2008;1:2–5.
14. Белов ВА. *К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики*. Москва: Волтерс Клувер; 2006. 96 с.
15. Русяев НА. О превращении недобросовестности в необоснованную налоговую выгоду. *Налоговые споры: теория и практика*. 2007;2:11–14.
16. Рябов АА. Гражданско-правовые основы изменения квалификации сделок в налоговом праве. *Цивилист*. 2012;2:30–40.

### References

1. Bartashevich SV. Legal qualification of tax-significant behaviour: definition, contents, elements and sector-specific peculiarities. *Nalogi i nalogooblozheniie*. 2015;11:874–900. Russian. DOI: 10.7256/1812-8688.2015.11.14784.
2. Vlasenko VN. *Logicheskie osnovaniya yuridicheskoi kvalifikatsii* [Logical grounds of legal qualification] [dissertation]. Moscow: Russian Academy of Justice; 2011. 183 p. Russian.
3. Lazarev VV. *Primenenie sovetskogo prava* [The application of Soviet law]. Kazan: Publishing House of the Kazan University; 1972. 200 p. Russian.
4. Korobov AP. *Pravovaya kvalifikatsiya: osnovy, ponyatie, znachenie, etapy* [The legal qualification: fundamental principles, concept, meaning, stages] [dissertation]. Saratov: Samara State Economic Academy; 2005. 252 p. Russian.
5. Tarkhanov IA. [The legal qualification: the concept and the place in the law enforcement process]. *Rossiiskii yuridicheskii zhurnal*. 2012;3:130–140. Russian.
6. Kudryavtsev VN. *Obshchaya teoriya kvalifikatsii prestuplenii* [General theory of crime qualification]. Moscow: Yurist; 2001. 304 p. Russian.

7. Mitryashkina OA. The concept of «qualification of transactions» in tax legal relations. *Nalogi*. 2011;3:6–10. Russian.
8. Mitryashkina OA. Transaction qualification for taxation purposes from the standpoint of the analysis of articles 45 and 301 of the Tax Code of the Russian Federation. *Nalogi*. 2018;5:17–19. Russian.
9. Sentsova (Karaseva) MV. The legal qualification of transactions for tax purposes. *Rossiiskii zhurnal pravovykh issledovaniy*. 2016;3:111–115. Russian.
10. Sentsova (Karaseva) MV. Legal qualification of transactions for tax purposes: two modes. *Finansovoe pravo*. 2016;12:32–36. Russian.
11. Sultanov AR. [Is the rule of charging order of taxes dead while re-qualifying transactions (subpar. 3, par. 2, art. 45 of the Tax Code of the Russian Federation)?]. *Advokat*. 2017;1:5–11. Russian.
12. Glinov AV. *Administrativno-pravovoe regulirovanie nalogovogo planirovaniya v Rossiiskoi Federatsii* [Administrative and legal regulation of tax planning in the Russian Federation] [dissertation]. Moscow: All-Russian State Tax Academy; 2005. 206 p. Russian.
13. Kornaukhov MV. [The methodology of disputes about the relevancy of tax benefit]. *Nalogi*. 2008;1:2–5. Russian.
14. Belov VA. *K voprosu o nedobrosovestnosti nalogoplatel'shchika: kriticheskii analiz pravoprimeritel'noi praktiki* [Addressing the issue of taxpayer's unfairness: a critical analysis of law enforcement practice]. Moscow: Walters Clover; 2006. 96 p. Russian.
15. Rusyaev NA. [On the transformation of unfairness into unjustified tax benefit]. *Nalogovyye spory: teoriya i praktika*. 2007;2:11–14. Russian.
16. Ryabov AA. Civil law grounds for changing classifications of deals in tax law. *Tsivilist*. 2012;2:30–40. Russian.

Статья поступила в редколлегию 29.05.2020.  
Received by editorial board 29.05.2020.