|  |
| --- |
| Санкт-Петербургский государственный университет  Кафедра государственного и административного права  **Налоговые последствия инвестиционного договора**  Выпускная квалификационная работа  студента 2 курса обучения  по программе «Налоговой право»  очной формы обучения  Самойловой Ксении Павловны  Научный руководитель:  Доцент кафедры государственного и административного права  Байгозин Константин Игоревич  Санкт-Петербург  2016 год |

**Содержание**

Введение ………………………………………………………………………..........4

Глава 1. Гражданско-правовые аспекты осуществления инвестиционной деятельности …………………………………………………………………………8

§1. Конструкция инвестиционного договора в капитальном строительстве

§ 1.1. Инвестиционный договор – самостоятельный непоименованный договор…..……………………………...…………………………………………...12

§ 1.2. Инвестиционный договор – договор, предусмотренный гражданским законодательством (не самостоятельный договор) ………………………………15

§ 2. Влияние Постановления Пленума ВАС РФ №54 от 11 июля 2011 года на отношения по инвестированию …………………………………………….……..19

Глава 2. Налоговые аспекты осуществления инвестиционной деятельности

§ 1. Влияние гражданского права на налоговые правоотношения. Соотношение гражданско-правовой квалификации договора и его налоговых последствий….24

§ 1.1. Правовые позиции Конституционного суда РФ по вопросу взаимосвязи гражданского и налогового права …………………………………………………32

§ 1.2. Влияние Постановления Пленума ВАС РФ №54 от 11 июля 2011 года №54 на налоговые последствия инвестиционных договоров ………..………..............35

§ 2. Налоговые последствия инвестиционных договоров до принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54 от 11июля 2011 года ...…………..……...38

§ 3. Налоговые последствия инвестиционных договоров после принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54 от 11 июля 2011 года...………..………...47

§ 3.1. Порядок налогообложения при осуществлении инвестиционной деятельности по модели договора «купли-продажи будущей вещи» …………...48

§ 3.2. Порядок налогообложения при осуществлении инвестиционной деятельности по модели «простого товарищества» ……………………………...53

Заключение …………………………………………………………………………57

Список использованной литературы ……………………………………………...60

**Введение**

Развитие отечественной экономики и, как следствие, сферы капитального строительства на протяжении последних лет повлияло на становление отношений, связанных с осуществлением инвестиционной деятельности. Специфика такой деятельности привела к распространению конструкции так называемого инвестиционного договора (далее также «договор инвестирования»). Данная договорная модель предполагает двухсторонние отношения между инвестором и застройщиком. Основная обязанность инвестора состоит в осуществлении финансирования деятельности застройщика, который, в свою очередь, направляет данные средства на создание (реконструкцию) объекта капитального строительства. По завершении строительства готовый объект, в зависимости от условий договора, передается инвестору. При этом оплата за проведение заказчиком работ по капитальному строительству может осуществляться как в денежной форме, так и путем предоставления последнему доли в праве собственности на возведенный объект. В дальнейшем в данной работе будет рассматриваться двусторонний инвестиционный договор, сторонами в котором являются инвестор и застройщик. Однако на практике возможны ситуации, когда в отношениях по инвестированию также участвует еще один субъект – заказчик. В таком случае стороны заключают трехсторонний инвестиционный договор либо отдельный договор между инвестором и заказчиком с договором подряда между заказчиком и застройщиком.

На законодательном уровне отсутствует подробное правовое регулирование данного института, более того, ни в литературе, ни в судебной практике не существует единства мнений относительно правовой квалификации таких договоров - все это порождает многочисленные судебные споры, возникающие в связи с исполнением указанных сделок. Неопределенность гражданско-правовой природы инвестиционного договора влечет за собой отсутствие достаточной ясности в налоговой сфере: налогоплательщики, заключившие инвестиционный договор, не могут до конца быть уверены в том, как такой договор будет впоследствии квалифицирован налоговыми органами, и не приведет ли это к доначислению налогов. В результате, формируется противоречивая судебная практика: с одной стороны, некоторые суды исходят из признания инвестиционного договора самостоятельным непоименованным видом договора, что для застройщика означает благоприятные налоговые последствия, в том числе, в виде отсутствия обязанности по уплате налога на добавленную стоимость (далее – «НДС») с сумм финансирования, полученных от инвестора. С другой стороны, суды считают, что договор инвестирования не обладает самостоятельной спецификой и должен расцениваться как один из предусмотренных гражданским законодательством видов договоров, в зависимости от его конкретных условий – это влечет, в том числе, для застройщика доначисление сумм НДС с полученного финансирования, уплату пени и штрафа.

Внести ясность в данном вопросе постарался Пленум Высшего арбитражного суда Российской Федерации (далее – «Пленум ВАС РФ»), приняв 11 июля 2011 года Постановление Пленума ВАС РФ №54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем» (далее – «Постановление Пленума ВАС РФ №54», «Постановление», «Постановление №54»). Данное Постановление в первую очередь посвящено частно-правовым вопросам регулирования отношений по поводу строительства недвижимости, осуществлению инвестиций при строительстве, а также вопросам возникновения права собственности на возведенный объект. Однако, разъяснения, данные Пленумом ВАС РФ, вызвали большой резонанс не столько у цивилистов, сколько у специалистов, занимающихся налоговым правом[[1]](#footnote-1), которые отмечали, что новая трактовка инвестиционных договоров, согласно которой инвестиционный договор по общему правилу является договором купли-продажи будущей вещи, влечет существенные риски для участников инвестиционной деятельности. Интересно заметить следующий факт: в литературе высказывается мнение, что, принимая Постановление, мало кто задумывался о налоговых последствиях, которые могут повлечь за собой правовые позиции, выраженные Пленумом ВАС РФ, при этом фактически разъяснения Пленума ВАС РФ «произвели инвестиционную революцию»[[2]](#footnote-2) в налогообложении операций по инвестиционным договорам и заставили их участников по-новому взглянуть на возможные налоговые последствия.

Несмотря на то, что Постановление Пленума ВАС РФ №54 было принято уже около 5 лет назад, вопросы применения выводов, сформулированных в нем, остаются и по сей день[[3]](#footnote-3). При этом большое значение имеют вопросы влияния правовой позиции Пленума ВАС РФ как на гражданско-правовые, так и на налоговые правоотношения, возникающие в связи с осуществлением инвестиционной деятельности. Как уже было отмечено ранее, в настоящее время не сложилась однозначная судебная и правоприменительная практика относительно гражданско-правовой квалификации инвестиционных договоров и их налоговых последствий, что свидетельствует о том, что обозначенная проблема является актуальной и подлежит дальнейшему исследованию. Более того, несмотря на то, что в юридической литературе данный вопрос освящен достаточно подробно, авторы опубликованных работ нечасто уделяют внимание комплексному анализу инвестиционных договоров, что также подтверждает актуальность заявленной темы.

Таким образом, учитывая вышеизложенное, в рамках настоящей работы поставлены следующие задачи: исследование правовой природы инвестиционного договора, оценка влияния Постановления Пленума ВАС РФ №54 на отношения по инвестированию с гражданско-правовой и с налоговой точек зрения. При этом основное внимание уделено налоговым последствиям инвестиционных договоров, возникающим как до принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54, так и после его принятия. В качестве налоговых последствий оценен порядок уплаты НДС и налога на прибыль организаций. Соответственно, целью настоящей работы является выявление налоговых последствий инвестиционных договоров и формулирование практического вывода о наиболее оптимальной модели осуществления инвестиционной деятельности с точки зрения налогообложения.

Целью и задачами настоящего исследования продиктована структура данной работы. Первая глава полностью посвящена рассмотрению гражданско-правовых аспектов инвестиционной деятельности: подробно изложены различные точки зрения на модель инвестиционного договора (§1), а также обозначена правовая позиция Пленума ВАС РФ, выраженная в Постановлении №54, в отношении данной договорной конструкции (§2). Вторая глава посвящена налоговым вопросам: рассмотрено влияние разъяснений Пленума ВАС РФ на налоговые последствия осуществления инвестиционной деятельности (§1), а также особенности налогообложения при организации инвестиционных отношений по агентскому договору (§2), а также по договорам купли-продажи будущей вещи (§3) и договору простого товарищества (§ 4).

**Глава 1. Гражданско-правовые аспекты осуществления инвестиционной деятельности**

**§1. Конструкция инвестиционного договора в капитальном строительстве**

Учитывая, что в дальнейшем речь пойдет о конструкции инвестиционного договора, целесообразно остановится на понятии «инвестиции», так как именно оно является центральным для договоров такого вида. В действующем законодательстве определение данного понятия содержится только в Законе РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР», в соответствии с которым, инвестициями являются денежные средства, <…>, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) и достижения положительного социального эффекта. При этом в литературе отмечается, что такое определение не является вполне удачным, так как не содержит существенных экономических и юридических признаков, присущих инвестициям, таких как принадлежность инвестиций к категории объектов гражданских прав, факт нахождения их на праве собственности у инвестора, а также их исключительная целевая направленность на получение прибыли[[4]](#footnote-4). Таким образом, на настоящий момент, до внесения соответствующих изменений в законодательство, под инвестициями можно понимать любое имущество, которое передается (или используется) для получения прибыли, а под инвестиционным договором – договор, опосредующий передачу инвестиций.

Обращаясь к конструкции инвестиционного договора, следует еще раз обратить внимание на то, что на законодательном уровне отсутствует детальное правовое регулирование такого договора, что порождает множественные как доктринальные, так и судебные споры относительно его правовой природы. В настоящее время, несмотря на активное использование договора инвестирования на практике, на федеральном уровне существует только несколько нормативно-правовых актов, в которых упоминается инвестиционная деятельность. Так Закон РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» в ст. 7 определяет, что основным правовым документом, регулирующим производственно-хозяйственные и другие взаимоотношения субъектов инвестиционной деятельности, является договор (контракт) между ними. При этом никаких указаний на то, какие условия должны содержаться в таком договоре, в настоящем законе не содержится. В свою очередь Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» также упоминает инвестиционный договор в качестве основания осуществления инвестиционной деятельности: «Отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора и (или) государственного контракта, заключаемых между ними в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации[[5]](#footnote-5)». Однако более детального регулирования данным Федеральным Законом также не установлено.

Таким образом, в законодательстве отсутствует определение инвестиционного договора, равно как и основных его положений. Данное обстоятельство, как зачастую отмечается в литературе, является признаком «ненадлежащего правового регулирования инвестиций в Российской Федерации[[6]](#footnote-6)», а также оказывает негативное влияние на перспективы развития отечественной экономики[[7]](#footnote-7). Более того, такая неопределенность на законодательном уровне приводит к неопределенности и на практике, что выражается в том, что правовая природа заключенного инвестиционного договора определяется только при рассмотрении судами споров, возникающих из таких договоров, при этом единство в понимании природы инвестиционных договоров у судов также отсутствует[[8]](#footnote-8). Более того, некоторые исследователи также указывают на то, что такое пробельное регулирование может являться основой для злоупотреблений, когда сильная сторона воздействует на слабую сторону из-за «многообразия предоставленных правовых форм и условий, которые могут быть использованы при составлении договора инвестирования»[[9]](#footnote-9).

Интересно отметить, что инвестиционные договоры в публичной сфере, то есть с привлечением государственных инвестиций, достаточно подробно урегулированы на уровне некоторых субъектов РФ. Такие законы субъектов зачастую содержат собственное определение инвестиционного договора, требования к участникам такого соглашения, а также льготы, полагающиеся застройщику при реализации инвестиционного проекта в соответствии с условиями договора. Однако, в тоже время, и в региональном законодательстве отсутствует единое понимание понятия «инвестиционный договор», что также свидетельствует о необходимости упорядочивания правового регулирования в сфере инвестиционной деятельности.[[10]](#footnote-10)

Учитывая противоречивую судебную практику в сфере инвестирования, Пленум ВАС РФ в Постановлении №54, принятом в 2011 году, предпринял попытку систематизировать такие отношения и привести к единству использование различных договорных конструкций при структурировании отношений инвесторов и застройщиков. Один из основных выводов, сформулированных Пленумом ВАС РФ, можно свести к следующему: инвестиционный договор не является самостоятельным непоименованным договором, его правовая природа должна устанавливаться исходя из поименованных в ГК РФ видов договоров. Подробнее влияние данного Постановления на осуществление инвестиционной деятельности, а также на квалификацию договоров, опосредующих ее осуществление, будет рассмотрено далее.

Однако, как уже было отмечено ранее, и несмотря на разъяснения, данные Пленумом ВАС РФ в 2011 году, споры о правовой природе инвестиционного договора не утихают и по сей день. Суммируя различные точки зрения, представленные в научной литературе и обозначенные на практике при разрешении споров судами, можно обозначить два основных подхода. В соответствии с первым из них, конструкция инвестиционного договора обладает соответствующей спецификой, что отражается в содержании прав и обязанностей сторон, соответственно, такой договор должен признаваться самостоятельным непоименованным договором[[11]](#footnote-11). Напротив, в соответствии со второй точкой зрения, инвестиционной договор не обладает никакими специфическими признаками, позволяющими выделить его в отдельный договор, и в определенных случаях может являться смешанным договором[[12]](#footnote-12). Далее данные точки зрения будут освещены подробнее.

Интересно также остановиться на примерах регулирования инвестиционных отношений в странах ближнего зарубежья. Так, в Республике Беларусь такое регулирование является наиболее подробным и унифицированным – в 2001 году был принят Инвестиционный кодекс, который содержит подробные положения, регламентирующие порядок привлечения национальных и иностранных инвестиций, основополагающие нормы осуществления инвестиционной деятельности, а также устанавливает определенные налоговые, таможенные и валютные льготы для участников инвестиционного проекта. Однако, данный кодекс не содержит понятия инвестиционного договора, что также свидетельствует о том, что законодатель Республики Беларусь, несмотря на то, что и признает наличие специфики отношений по инвестированию, не считает целесообразным выделять договор инвестирования в качестве самостоятельного договора. Если обращаться к регулированию инвестиционных отношений в Республике Казахстан, то в национальном законодательстве данной страны также содержатся положения, регламентирующие основы осуществления инвестиционной деятельности, устанавливаются определенные гарантии для инвесторов, но при этом также инвестиционный договор не выделен в качестве самостоятельной гражданско-правовой конструкции. Таким образом, регулирование инвестиционных отношений в некоторых странах СНГ является достаточно схожим: нормы, регламентирующие осуществление инвестиционной деятельности, зачастую содержатся в различных нормативно-правовых актах, отсутствует системность регулирования, а конструкция инвестиционного договора не признается отдельной гражданско-правовой конструкцией[[13]](#footnote-13).

**§ 1.1. Инвестиционный договор – самостоятельный непоименованный договор**

Статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее «ГК РФ») установлена возможность заключения договора, не предусмотренного законом и иными правовыми актами – то есть так называемого непоименованного договора. В соответствии с общими положениями теории права, договор может считаться непоименованным в том случае, когда его содержание - права и обязанности его сторон - не подпадает ни под какие договорные конструкции, определенные законодателем, и при этом обладает определенной спецификой[[14]](#footnote-14).

Концепция инвестиционного договора как самостоятельного непоименованного договора основывается в первую очередь на экономическом подходе[[15]](#footnote-15). Ее сторонники указывают, что денежные средства, передаваемые инвестором застройщику для возведения или реконструкции объекта капитального строительства, обладают особой правовой природой – являются инвестициями, соответственно возникают особые инвестиционные отношения, обусловленные осуществлением инвестиционной деятельности[[16]](#footnote-16). Таким образом, осуществление инвестиционной деятельности, в результате которой создаются, приобретаются или изменяются объекты недвижимого имущества, и принято считать предметом инвестиционного договора[[17]](#footnote-17).

При обосновании самостоятельной природы инвестиционного договора выделяются также иные значимые признаки, наличие которых в совокупности, позволяет некоторым авторам говорить о самостоятельности данной договорной конструкции с юридической точки зрения. В качестве таких признаков можно отметить следующие:

1. Особенность субъектного состава: в отношениях по инвестированию, кроме частных лиц, нередко участвуют и публично-правовые субъекты в качестве инвесторов[[18]](#footnote-18);
2. Целевой характер денежных средств, переданных от инвестора для финансирования строительства[[19]](#footnote-19);
3. Долгосрочный характер отношений сторон договора[[20]](#footnote-20);
4. Наличие у инвестора контрольно-надзорных полномочий в отношении деятельности застройщика[[21]](#footnote-21).

Основываясь на выделенных специфических признаках инвестиционного договора, нередко предлагаются варианты определения такого договора, а также высказываются предложения по их закреплению на законодательном уровне. Так, И.Ю. Целовальникова определяет инвестиционный договор как соглашение между субъектами инвестиционной деятельности о выполнении определенных действий по реализации инвестиционного проекта[[22]](#footnote-22). В.В. Гущин и А.А. Овчинников предлагают аналогичное определение[[23]](#footnote-23).

Интересно отметить, что некоторые суды, разрешая споры из инвестиционных договоров, также делали вывод, что заключенные договоры по своей правовой природе являются самостоятельными непоименованными договорами. Так, например, ФАС Западно-Сибирского округа[[24]](#footnote-24) при квалификации договора, заключенного на реконструкцию объекта недвижимости, в соответствии с условиями которого одна из сторон полностью финансировала реконструкцию, а другая сторона осуществляла реконструкцию и по окончании реконструкции обязалась передать инвестору долю в праве собственности на реконструированный объект, пришел к выводу, что данный договор является непоименованным. Однако, Президиум ВАС РФ, которому данное дело было передано на рассмотрение в порядке надзора, указал на то, что заключенный договор должен был быть оценен на соответствие конкретным видам договоров, предусмотренных гражданским законодательством, то есть пришел к выводу, что инвестиционный договор не может являться самостоятельным непоименованным договором[[25]](#footnote-25).

В литературе делаются замечания в отношении обоснованности позиции, согласно которой инвестиционный договор обладает самостоятельностью. Отмечается, что признаки, лежащие в основе конструкции такого договора в первую очередь являются экономическими, а не юридическими, что не должно влиять на особенности правовой квалификации таких отношений[[26]](#footnote-26). Более того, выделяемые особенности не обладают спецификой, которая бы позволила говорить о самостоятельности данной договорной конструкции. Также подвергается сомнению обоснованность определения предмета инвестиционного договора через осуществление инвестиционной деятельности, так как такое определение в силу отсутствия раскрытия определенных юридических признаков не позволяет провести отличие данного договора от иных договоров[[27]](#footnote-27). И наконец, противники концепции самостоятельности инвестиционного договора указывают на то, что на данном этапе существующего законодательного регулирования недостаточно для того, чтобы обосновать самостоятельность данной договорной конструкции и невозможность структурирования инвестиционных отношений путем использования поименованных договоров[[28]](#footnote-28).

**§ 1.2. Инвестиционный договор – договор, предусмотренный гражданским законодательством (не самостоятельный договор)**

Позиция, согласно которой инвестиционный договор не является самостоятельным договором, а сводится к известным моделям гражданско-правовых договоров, предусмотренных действующим законодательством, является преобладающей в литературе и судебной практике[[29]](#footnote-29). В первую очередь, сторонники данной позиции рассматривают молчание законодателя как квалифицированное, указывая на то, что отсутствие специальных норм, регулирующих инвестиционный договор, означает лишь то, что такой договор законодателем изначально не расценивался в качестве самостоятельного, и предполагалось использование уже предусмотренных договорных конструкций для регулирования отношений по осуществлению инвестиционной деятельности[[30]](#footnote-30). Более того, указание в Федеральном законе «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» на то, что отношения между субъектами инвестиционной деятельности осуществляются на основе договора и (или) государственного контракта, заключаемых между ними в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, также позволяет говорить о том, что под инвестиционным договором может пониматься любой договор, предусмотренный действующим законодательством, которым опосредуются отношения по инвестированию. Такая позиция является вполне обоснованной, так как вышеупомянутым Федеральным законом делается лишь прямая отсылка к гражданскому законодательству и не устанавливается никаких особенностей таких договоров.

Отстаивая точку зрения, что инвестиционный договор не является самостоятельным видом договора, необходимо обратиться к предмету данного договора с тем, чтобы выяснить, действительно ли существующих договорных конструкций достаточно, чтобы урегулировать осуществление инвестиционной деятельности. Как уже указывалось ранее, предметом инвестиционного договора принято считать осуществление инвестиционной деятельности, в результате которой создаются или реконструируется объекты капитального строительства. Основной обязанностью одной стороны (инвестора) является осуществление финансирования строительства, в то время как основной обязанностью другой стороны (застройщика) является осуществление работ по строительству.

Наиболее распространенные модели инвестиционных договоров, в зависимости от конкретных условий, предусмотренных в соответствующем договоре, могут подпадать под следующие договорные конструкции, предусмотренные действующим гражданским законодательством:

1. ***Договор купли-продажи будущей вещи***

В соответствии со ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

Данная конструкция применима в случае, когда в соответствии с условиями договора инвестор выступает в качестве покупателя, то есть обязуется уплатить определенную денежную сумму застройщику, который, в свою очередь, являясь продавцом, обязуется передать инвестору в собственность возведенный объект (его часть). При этом застройщик самостоятельно, за счет полученных средств, осуществляет строительство объекта недвижимости на собственном земельном участке.

1. ***Договор подряда***

По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его[[31]](#footnote-31).

Об организации инвестиционных отношений по модели договора подряда можно говорить в том случае, когда строительство объекта осуществляется на земельном участке, право собственности на который принадлежит инвестору. Застройщик в данном случае будет выступать в качестве подрядчика и выполнять по заданию инвестора работы по строительству или реконструкции объекта недвижимости. Право собственности на здание возникает у собственника земельного участка. При этом оплата может осуществляться, в том числе, и в форме передачи застройщику части помещений во вновь созданном объекте – в таком случае данный договор будет являться смешанным.

1. ***Договор простого товарищества***

В соответствии со ст. 1041 ГК РФ по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

Таким образом, инвестиционный договор будет являться договором, сконструированным по модели простого товарищества, когда в соответствии с его условиями инвестор и застройщик вносят вклады (земельный участок, строительные материалы, денежные средства, работы по осуществлению строительства или реконструкции) для создания объекта недвижимости.

1. ***Агентский договор***

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала[[32]](#footnote-32).

Инвестиционный договор можно считать заключенным по конструкции агентского договора, когда строительство осуществляется на земельном участке, принадлежащем инвестору. При этом инвестор выступает в качестве принципала, а застройщик в качестве агента. Последний за счет принципала и от его или от собственного имени осуществляет действия по возведению объекта капитального строительства. Впоследствии возведенный объект недвижимости передается инвестору, однако право собственности на такой объект изначально принадлежит инвестору. Данная модель осуществления инвестиционной деятельности преобладала на практике до принятия Постановления ВАС №54.

Таким образом, принимая во внимание вышеизложенное, можно обоснованно сделать вывод, что все распространенные на практике модели осуществления инвестиционной деятельности могут быть рассмотрены в рамках договорных конструкций, предусмотренных действующим гражданским законодательством.

Стоит также отметить, что при разрешении споров, возникающих из инвестиционных договоров, суды в подавляющем большинстве случаев приходят к выводу об отсутствии самостоятельной природы инвестиционного договора, обосновывая это тем, что «понятие «инвестиции» не имеет собственного строгого или общепризнанного юридического содержания, а потому при использовании в наименованиях договоров оно может обозначать разнообразные отношения, складывающиеся между участниками гражданского оборота»[[33]](#footnote-33). При этом данная тенденция наблюдалась в судебной практике и до принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54, которым данный подход был только подтвержден.

**§ 2. Влияние Постановления Пленума ВАС РФ №54 на отношения по инвестированию**

Как уже было отмечено ранее, до принятия Пленумом ВАС РФ Постановления №54 на практике отсутствовало единство правовой квалификации инвестиционных договоров. Пленум ВАС РФ, систематизировав судебную практику, пришел к однозначному выводу об отсутствии самостоятельности таких договоров. При этом, несмотря на то, что на сегодняшний день судебная практика по инвестиционным договорам, во многом благодаря вышеуказанному Постановлению, устоялась, в доктрине споры о правовой природе таких договоров сохраняются и по сей день[[34]](#footnote-34).

Постановление Пленума ВАС РФ №54 было опубликовано 28 июля 2011 года на официальном сайте Высшего Арбитражного суда. По многочисленным оценкам, подходы, содержащиеся в нем, радикально изменили сложившиеся на тот момент взгляды на правовую квалификацию отношений сторон при создании ими объектов недвижимости на инвестиционных условиях, что привело к необходимости участников таких договоров переоценить применяемые ими на практике схемы реализации инвестиционных проектов, а также оценить возможность возникновения экономических рисков, связанных в том числе и с пересмотром сформировавшейся практики в сфере налогообложения инвестиций[[35]](#footnote-35).

Основной вывод, сформулированный Пленумом ВАС РФ, содержится в п.4 и звучит следующим образом: «При рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу соответствующих договоров и разрешать спор по правилам глав 30 ("Купля-продажа"), 37 ("Подряд"), 55 ("Простое товарищество") Кодекса и т.д.

Если не установлено иное, судам надлежит оценивать договоры, связанные с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, как договоры купли-продажи будущей недвижимой вещи. При этом судам необходимо учитывать, что положения законодательства об инвестициях <…> не могут быть истолкованы в смысле наделения лиц, финансирующих строительство недвижимости, правом собственности (в том числе долевой собственности) на возводимое за их счет недвижимое имущество».

Таким образом, данное разъяснение позволило говорить о том, что понятие «инвестиционный договор» лишено юридического содержания, а является лишь экономическим термином[[36]](#footnote-36), то есть все инвестиционные договоры в зависимости от их условий должны квалифицироваться в рамках видов договоров, предусмотренных ГК РФ, а по общему правилу такие договоры ВАС предлагает рассматривать как договоры купли-продажи будущей вещи.

Стоит отметить, что Постановление №54 разрешило среди прочего и вопросы, связанные с возникновением права собственности на объект инвестирования. Ранее арбитражная практика исходила из того, что инвестор приобретает право собственности на возведенный объект в случае надлежащего исполнения условий, предусмотренных в договоре инвестирования[[37]](#footnote-37). Такая позиция основывалась на положениях ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» и Закона РСФСР «Об инвестиционной деятельности в РСФСР», из системного толкования которых можно было сделать вывод о возможности инвестора приобрести права собственности на объект инвестирования сразу же после завершения строительства. Такая трактовка приводила к тому, что суды удовлетворяли вещно-правовые иски инвесторов к застройщикам в случае, если последние не передавали объект инвестирования в собственность инвестору[[38]](#footnote-38). При этом данная позиция полностью игнорировала положения гражданского законодательства, в соответствии с которыми право собственности на объект недвижимости возникает только после регистрации такого права в Едином государственном реестре прав (далее – ЕГРП)[[39]](#footnote-39), а также тот факт, что само по себе заключение инвестиционного договора не является основанием для возникновения вещного права, а всего лишь порождает обязательственные отношения между сторонами такого договора.

Пленум ВАС РФ, исправляя сложившуюся судебную практику, разрешил вопросы возникновения права собственности на объект недвижимости у застройщика и инвестора. В соответствии с позицией, выраженной в Постановлении №54, право собственности на возведенный объект недвижимости изначально возникает у собственника земельного участка. При этом позиция Пленума ВАС РФ, с учетом того, что инвестиционный договор по общему правилу предлагается рассматривать в качестве договора купли-продажи будущей вещи, может быть истолкована и таким образом: любой инвестиционный договор по общему правилу, своим предметом имеет передачу права собственности от застройщика к инвестору[[40]](#footnote-40). Таким образом, при использовании модели договора купли-продажи будущей вещи для осуществления инвестиционной деятельности, право собственности на объект недвижимости изначально возникает у застройщика, который регистрирует права на объект за собой, а в дальнейшем передает инвестору. Отсутствие в момент заключения договора права собственности на передаваемый объект у застройщика не влечет признания такой сделки недействительной. Соответственно, инвестор приобретает вещные права на объект инвестирования только после передачи его застройщиком и внесения записи о регистрации права в ЕГРП. В случае конструирования отношений по инвестированию по модели договора подряда, право собственности на возведенный объект недвижимости возникает у собственника земельного участка, на котором он возведен, с момента регистрации такого права в ЕГРП. Соответственно, модель подряда используется в том случае, когда земельный участок для возведения объекта находится на праве собственности у инвестора. Аналогично и при использовании конструкции договора простого товарищества Пленум ВАС РФ, основываясь на положениях ГК РФ[[41]](#footnote-41), отмечает, что если земельный участок, на котором осуществляется строительство, не находится в общей долевой собственности товарищей, то первоначально право собственности на возведенный объект возникает лишь у товарища-собственника такого земельного участка. Таким образом, вывод относительно того, что инвестор, финансирующий строительство, не может считаться обладающим правом собственности на возводимый объект, сделал невозможным конструирование отношения между сторонами по модели агентского договора – агентский договор может быть использован в инвестиционной деятельности исключительно для целей организации и контроля за строительством, а не непосредственно для целей возведения объекта[[42]](#footnote-42).

Рекомендации, сформулированные Пленумом ВАС РФ, вызвали неоднозначную оценку представителей научного и судейского сообщества[[43]](#footnote-43). В частности, высказывались мнения, что такие разъяснения спровоцируют еще большее количество проблем в инвестиционной сфере, а также то, что Пленум ВАС РФ пошел по пути упрощения и стабилизации гражданского оборота, отказавшись признать самостоятельный статус за инвестиционным договором.

Постановление №54 содержит также и другие не менее значимые выводы, которые в литературе оцениваются по-разному, но, учитывая специфику настоящей работы, такие выводы не будут освещены.

**Глава 2. Налоговые аспекты осуществления инвестиционной деятельности**

**§ 1. Влияние гражданского права на налоговые правоотношения. Соотношение гражданско-правовой квалификации договора и его налоговых последствий**

Вопросы взаимодействия гражданского права и налогового права, как частной и публичной отрасли права, на протяжении достаточно долгого времени являются одной из главных тем обсуждения как зарубежными, так и отечественными цивилистами и специалистами в области налогового права[[44]](#footnote-44). Обозначенная проблема межотраслевого взаимодействия имеет множество аспектов: в доктрине особое внимание уделяется оценке влияния гражданских отношений на налоговые отношения, степени зависимости налоговых последствий от использования гражданско-правовых конструкций, использованию определенных гражданско-правовых конструкций в целях оптимизации налоговых последствий, то есть так называемому налоговому планированию, а также возможности полного или частичного заимствования гражданско-правовой терминологии для целей налогового права. В дальнейшем в работе будет сделан акцент исключительно на таком аспекте как влияние определенных гражданско-правовых конструкций (гражданско-правовой квалификации сделки) на налоговые последствия.

Для начала необходимо отметить некоторые общие подходы к обозначенной проблеме. Вопрос взаимосвязи гражданского и налогового права не всегда решался однозначно. Некоторые из зарубежных исследователей настаивали на том, что налоговое право обладает полной автономией, и никакие гражданско-правовые принципы и институты не могут оказывать на него никакого влияния.[[45]](#footnote-45) В качестве примера, можно привести позицию французских ученых Л.Тротаба и Ж.Контре, которые указывали, что налоговое право, как отрасль в системе права, имеет исключительное положение, что обуславливает ее полную автономию и невозможность использования принципов, понятий и конструкций, предусмотренных в других отраслях права. Более того, они настаивали также на том, что налоговое правоотношение должно устанавливаться исключительно исходя из фактических обстоятельств, то есть допускали полное игнорирование юридических обстоятельств в целях налогообложения[[46]](#footnote-46).

Преобладающей позицией в зарубежной литературе является та, согласно которой данные две отрасли права неразрывно связаны друг с другом. Однако степень их связи и степень взаимного влияния подлежит различным оценкам. Данная точка зрения пришла на смену радикальным концепциям, абсолютизирующим автономию налогового права, только в начале XX века. Так, французский ученый М. Бувье в своих работах отмечал, что налоговое право не может считаться полностью автономным, так как при установлении правил налогообложения необходима гражданско-правовая квалификация налогооблагаемых явлений или действий, которая возможна только путем обращения к институтам гражданского и коммерческого права[[47]](#footnote-47). Немецкие исследователи, такие как В. Гасснер и Г. Крецелиус более «жестко» подходили к данному вопросу и рассматривали налоговое право «исключительно как последствие, правовое дополнение гражданского права, поскольку гражданско-правовой принцип свободы договора имеет неоспоримый приоритет над принципом равномерного налогообложения»[[48]](#footnote-48). При этом данные ученые указывали на то, что в любом случае «предшествование» гражданского права налоговым последствиям не означает превосходства гражданского права над налоговым правом[[49]](#footnote-49). Данный подход был скорректирован Федеральным конституционным судом Германии, который в своих решения хотя и признает, что налоговое право должно опираться на институты гражданского права, но при этом отмечает, что такая «зависимость» налогового права от гражданского права не является абсолютной: в определенных случаях за налоговым правом может признаваться автономия, выражающаяся, в том числе, в возможности изменить содержание гражданско-правовых понятий. Однако это допустимо только в исключительных случаях, должно быть обосновано конституционно-значимыми целями, и возможно только тогда, когда не будет нарушен баланс индивидуального интереса частного лица и общественного интереса, связанного с взиманием налогов[[50]](#footnote-50).

Проблема взаимосвязи налогового и гражданского права поднималась и отечественными исследователями, однако особую актуальность она приобрела только к концу 90-х годов XX века после принятия второй части ГК РФ[[51]](#footnote-51). При этом и в отечественной литературе также не существует единства мнений, в результате такая взаимосвязь оценивается по-разному[[52]](#footnote-52). Так, например, отмечается, что несмотря на противопоставляемость данных отраслей права, они «дополняют друг друга, и существует прямое влияние гражданского права на налоговое, взаимодействие правовых образований и обратное влияние налогового права на гражданско-правовые отношения»[[53]](#footnote-53). Д.В. Винницкий в свою очередь указывает на то, налоговое и гражданское право являются автономными системами, они взаимодействуют друг с другом, при этом в случае, если в результате такого взаимодействия возникают коллизии, они должны разрешаться с учетом конституционно-правовых положений[[54]](#footnote-54). Преобладающей позицией при рассмотрении вопросов взаимного влияния гражданского права и налогового права является та, в соответствии с которой гражданское правоотношение предшествует налоговому правоотношению, то есть является основой для последнего. Таким образом, содержание гражданского правоотношения будет предопределять налоговое отношение, а налоговое правоотношение, в свою очередь, будет являться производным от гражданского. Можно также отметить, позицию А.В. Брызгалина, который образно предлагает представить гражданские отношения в виде горизонтальной плоскости, а налоговые отношения в виде вертикальных плоскостей, основанием для которых служит горизонтальная плоскость[[55]](#footnote-55). При этом стоит обратить особое внимание, что предопределенность налогового правоотношения гражданским правоотношением не означает подчиненности одного другому, а означает лишь то, что данные правоотношения находятся в особого рода взаимосвязи. Особая природа такой взаимосвязи объясняется в первую очередь тем, что гражданское правоотношение и налоговое правоотношение имеют различные предметы правового регулирования, что в результате приводит к тому, что обязанность по уплате налога будет порождена не гражданским правоотношением как таковым, а именно наличием экономического основания для взимания налога, которое в свою очередь и было сформировано в рамках гражданского правоотношения[[56]](#footnote-56).

Рассматривая взаимосвязь налогового и гражданского права, необходимо обратиться к такому центральному понятию налогового права как «объект налогообложения». Именно с этой категорией связывается возникновение налоговой обязанности, а также через эту категорию наиболее ярко прослеживается рассматриваемая взаимосвязь. НК РФ определяет объект налогообложения как «реализацию товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога»[[57]](#footnote-57). Определяя объект налогообложения таким образом, через перечисление конкретных явлений, законодатель попытался охватить все явления, которые могут лежать в основе возникновения налоговой обязанности, однако такую попытку нельзя назвать удачной, так как по сути данное понятие было сведено лишь к открытому перечню. При этом, в доктрине предлагаются иные определения объекта налогообложения. Так, например, предлагается считать объектом налогообложения осуществление налогоплательщиком экономической деятельности, то есть совершение хозяйственных операций, формой которых являются различные гражданско-правовые сделки, и достижение определенных результатов, имеющих стоимостную оценку[[58]](#footnote-58). Нередко объект налогообложения определяется через категорию юридического факта гражданского права. Сторонники такого подхода под объектом налогообложения понимают юридический факт гражданского права, с которым законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога. При этом таким юридическим фактом может быть факт возникновения права собственности, факт принятия наследства, факт заключения договора дарения и т.д.[[59]](#footnote-59) Также в литературе существует и точка зрения, согласно которой объект налогообложения – это обстоятельство общественной (хозяйственной) жизни, с наличием которого связывается возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, при чем данное обстоятельство должно возникать исключительно в результате какой-либо деятельности налогоплательщика, направленной на получение дохода[[60]](#footnote-60).

Таким образом, если унифицировать подходы к определению объекта налогообложения, предложенные как законодателем, так и различными исследователями, и попытаться обозначить связь объекта налогообложения с явлениями гражданского права, то можно сделать вывод, что возникновение объекта налогообложения всегда неразрывно связывается с наличием юридических фактов-действий, то есть фактов, наступление которых зависит от воли и сознания людей, с которыми законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога[[61]](#footnote-61). Соответственно, используя классификацию юридических фактов[[62]](#footnote-62), получаем, что именно сделки предопределяют возникновение объекта налогообложения и как следствие возникновение определенных налоговых последствий.

При этом такой подход не означает, что сама по себе сделка является объектом налогообложения или юридическим фактом налогового права и непосредственно влечет возникновение налоговых правоотношений: по смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции. Иная трактовка такого подхода означала бы, что налоговые последствия являлись бы конечной целью вступления в гражданско-правовые отношения, что является неверным. Учитывая, что налоги устанавливаются государством в одностороннем порядке, они не могут определяться участниками отношений по их собственному усмотрению, а соответственно не могут быть ни предметом, ни целью гражданско-правовой сделки[[63]](#footnote-63). В тоже время субъект хозяйственной деятельности, намереваясь вступить в гражданско-правовые отношения и выбирая определенную гражданско-правовую форму сделки, зачастую ориентируется, в том числе, и на налоговые последствия[[64]](#footnote-64).

В результате, взаимосвязь налоговых и гражданских правоотношений прослеживается через категорию объекта налогообложения и может быть выражена в следующем: возникновение налогового правоотношения (объекта налогообложения) является следствием экономической деятельности налогоплательщика, которая, в свою очередь, осуществляется путем вступления в гражданско-правовые отношения, то есть налоговое обязательство базируется на гражданско-правовых сделках.

Как уже было отмечено ранее, несмотря на взаимное влияние гражданского права на налоговое право, можно говорить о некой автономии налогового права, которая нашла свое отражение как на законодательном уровне, так и получила развитие в судебной практике[[65]](#footnote-65). Такая автономия налогового права выражается в том числе в возможности переквалификации налоговыми органами гражданско-правовых сделок в целях налогообложения[[66]](#footnote-66). Однако данная возможность налоговых органов не является абсолютной и должна быть обусловлена только злоупотреблениями со стороны налогоплательщиков, выражающихся в использовании конкретных гражданско-правовых конструкций исключительно в целях оптимизации налогообложения, то есть тогда, когда фактические отношения, реализуемые между сторонами-налогоплательщиками не соответствуют форме сделки, а последняя в свою очередь продиктована в большей степени налоговыми последствиями, нежели существом отношений, то есть имеет место так называемая «фиктивность юридической формы»[[67]](#footnote-67). Так, возможность налоговых органов изменить квалификацию сделки предусмотрена в действующей редакции НК РФ (подп.3 п.2 ст. 45 НК РФ), при этом в таком случае налог должен быть взыскан с налогоплательщика в судебном порядке, что также подтверждает исключительность случаев юридической переквалификации сделок для целей налогообложения.

Стоит особо отметить Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В целях борьбы с уклонением от уплаты налогов Пленумом ВАС РФ была разработана доктрина необоснованной налоговой выгоды, основной смысл которой заключается в специальном экономическом толковании гражданско-правовой сделки для определения налоговых последствий[[68]](#footnote-68), то есть при определении налоговых последствий предлагается принимать во внимание реальные хозяйственные операции, совершенные налогоплательщиком, в независимости от гражданско-правовой формы, в которую они облечены. Данная доктрина в литературе также получила название как «доктрина приоритета содержания над формой» или «доктрина деловой цели»[[69]](#footnote-69).

Тот факт, что гражданско-правовая сделка сама по себе не является фактом налогового права, а лишь лежит в основе возникновения налоговых отношений, а также факт возможности переквалификации гражданско-правовой сделки, совершенной налогоплательщиком в целях доначисления налогов, не означают что гражданско-правовая сделка может полностью игнорироваться для целей налогообложения. Как уже было отмечено ранее, возникновение налоговой обязанности напрямую связано с участием налогоплательщика в хозяйственных отношениях, совершении хозяйственных операций. При этом осуществление определенной хозяйственной операции – например, передачи имущества – не является достаточным для определения порядка налогообложения, так как передача имущества, может иметь место как при договоре купли-продажи, дарения, так и в случае передачи товара в рамках договора комиссии, перевозки, хранения. Соответственно для определения реальных налоговых последствий хозяйственных операций необходимо принимать во внимание внешнее выражение воли налогоплательщиков, наиболее адекватной из которых является гражданско-правовая сделка. Таким образом, является вполне оправданным то, что «налоговое право, как правило, «доверяет» гражданскому в вопросах юридической квалификации экономического характера тех или иных актов гражданского оборота»[[70]](#footnote-70).

В результате, исходя из вышеизложенного, нельзя сделать вывод о наличии прямой взаимосвязи гражданско-правовой квалификации договора и его налоговых последствий для сторон. Однако, в тоже время, можно говорить о том, что первоначально налоговая квалификация отношений основывается именно на гражданско-правовой квалификации сделки, при этом для определения налоговых последствий во внимание должны приниматься реальные экономические операции, опосредуемые такой сделкой.

**§ 1.1. Взгляды Конституционного суда РФ на взаимоотношение гражданского и налогового права**

Проблемы взаимного влияния гражданского и налогового права находят свое отражение и при рассмотрении дел Конституционным судом РФ. Более того, сформулированные Конституционным судом РФ позиции постепенно развивались и дополнялись, на что также интересно обратить внимание.

Стоит отметить, что Конституционный суд РФ исходит из наличия неразрывной взаимосвязи гражданского и налогового права, отмечая, что нормы данных отраслей должны быть гармонизированы между собой с тем, чтобы императивные нормы налогового права, устанавливающие определенный порядок налогообложения, не входили в противоречие с диспозитивными нормами гражданского права, то есть чтобы налогоплательщик не мог быть поставлен в такое положение, когда правила НК РФ предписывают единственный вариант поведения, когда как гражданское законодательство предусматривают несколько вариантов. В качестве примера можно привести Постановление Конституционного суда РФ от 14.07.2003 № 12-П, в котором рассматривался вопрос о конституционности положений статей 164 и 165 НК РФ, во взаимосвязи предусматривающих, что условием подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по НДС при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта судами через морские порты, является представление исключительно коносамента. Конституционный суд РФ отметил, что гражданское законодательство предусматривает возможность использования других, помимо коносамента, документов, подтверждающих морскую перевозку грузов, которые содержат фактически ту же информацию, что и коносамент и формально также могут рассматриваться в качестве подтверждения реальности осуществленной хозяйственной операции. Таким образом, Конституционным судом РФ был сделан вывод о необходимости гармонизации налогового и гражданского законодательства, а также о том, что применение правил законодательства о налогах и сборах в отношении хозяйственных операций не должно быть формальным, а должно основываться на установлении действительно имевших место хозяйственных отношений, основанных на их гражданско-правовом регулировании.

В ряде актов Конституционный суд РФ, развивая позицию о взаимосвязи налогового и гражданского права указывает, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны.»[[71]](#footnote-71) Соответственно, Конституционный суд РФ отмечает, что в основе налогового правоотношения лежит гражданско-правовое отношение, но в тоже время делает оговорку, что данная взаимосвязь не является абсолютной, указывая, что именно хозяйственно-экономическая операция является первичной для возникновения налоговой обязанности.

Также Конституционным судом РФ исследовались и частные случаи проявления влияния гражданского права на налоговое право: так, вопрос взаимосвязи налогового и гражданского права был оценен Конституционным судом РФ через призму отношений собственности. В качестве примеров можно привести Определения Конституционного суда РФ от 02.11.2006 № 444-О и от 01.06.2010 № 753-О-О, в которых рассматривая вопрос о конституционности положений подп.1 п.1 ст.220 НК, предусматривающих право налогоплательщика налога на доходы физических лиц на получение имущественного налогового вычета на доход, полученный от реализации имущества (в том числе ценных бумаг), которое в течение установленных законом сроков находилось в собственности налогоплательщика. Конституционный суд РФ отметил зависимость налогового правоотношения от гражданского, указав следующее: «налогообложение выступает следствием осуществления субъективного гражданского права собственности, поскольку правомочие распоряжения его объектом (определенным имуществом), в том числе путем отчуждения, составляет элемент юридического содержания соответствующего гражданско-правового отношения, а обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения (дохода, полученного от реализации этого имущества), возникает и исполняется в рамках налогового правоотношения».

Таким образом, Конституционный суд РФ в своих актах также обращается к вопросу влияния гражданско-правовых отношений на формирование налоговой обязанности. Позицию Конституционного суда РФ, сформулированную по данному вопросу, можно свести к следующему: гражданско-правовые отношения лежат в основе формирования налоговой обязанности; учитывая это, нормы гражданского права должны быть гармонизированы с нормами налогового права.

**§ 1.2. Влияние Постановления Пленума ВАС РФ №54 на налоговые последствия инвестиционных договоров**

Исходя из взаимосвязи налогового и гражданского правоотношения, которая была подробно освещена ранее, можно сделать вывод, что разъяснения Пленума ВАС РФ в Постановлении №54 оказали прямое влияние не только на гражданско-правовую квалификацию инвестиционных договоров, но также и на налоговые отношения, возникающие в ходе их заключения и реализации. Более того, формально, учитывая, что постановления Пленума ВАС РФ обязательны для арбитражных судов Российской Федерации[[72]](#footnote-72), а Верховный суд Российской Федерации пока не выразил соответствующей позиции по обозначенному вопросу, нижестоящие арбитражные суды при рассмотрении споров, возникающих из инвестиционных договоров должны руководствоваться правовой позицией, выраженной в Постановлении №54.

Между тем, принятие данного Постановления не должно влечь автоматической переквалификации заключенных договоров для целей налогообложения в договоры купли-продажи будущей вещи. Как уже отмечалось, для налоговых отношений имеет приоритет не сама гражданско-правовая сделка, а именно ее содержание, то есть особое значение приобретает экономическое существо отношений. Таким образом, в основе налогообложения должна лежать такая гражданско-правовая квалификация, которая соответствует фактически сложившимся отношениям между застройщиком и инвестором[[73]](#footnote-73). В связи с этим, на практике и на настоящий момент возможны такие ситуации, когда инвестиционный договор будет заключаться не только по модели договора купли-продажи будущей вещи. Представляется, что при отсутствии оснований для переквалификации заключенного договора в договор купли-продажи будущей вещи (или в иной другой договор), налогообложение операций в рамках заключенного договора должно основываться на гражданско-правовой квалификации такого договора. Таким образом, при заключении инвестиционного договора, стороны должны обращать особое внимание на выбор модели договора, которая будет лежать в основе отношений по инвестированию, на регламентацию прав и обязанностей сторон договора, с тем, чтобы из содержания договора можно было установить существо сложившихся отношений. При этом, учитывая, что приоритет для целей налогообложения имеет экономическое содержание отношений, фактические отношения сторон, должны в полной мере соответствовать договорным отношениям. В противном случае, если при разрешении спора у арбитражного суда возникнут вопросы относительно правовой квалификации заключенного договора и (или) относительно реальности хозяйственных операций, опосредуемых заключенным договором, такой договор по общему правилу будет оценен в качестве договора купли-продажи будущей вещи, что повлечет за собой соответствующие налоговые последствия для его сторон, которые будут освещены далее. Разъяснения Пленума ВАС РФ не содержат никаких указаний на роли участников процесса при переквалификации заключенных инвестиционных договоров в договоры купли-продажи будущей вещи. Представляется, что бремя доказывания того, что заключенный договор по своей правовой природе является иным договором, предусмотренным гражданским законодательством, по общему правилу будет возлагаться на стороны договора[[74]](#footnote-74).

Принимая во внимание вышеизложенное, следует отметить те выводы, содержащиеся в Постановлении №54, которые могут иметь существенное значения для налогоплательщиков-участников договоров инвестирования[[75]](#footnote-75):

1. Право собственности на возводимый объект недвижимости возникает непосредственно у лица, владеющего земельным участком на праве собственности или на ином законном основании: то есть право собственности первоначально возникает именно у застройщика, а не у инвестора.
2. Договор инвестирования, по общему правилу опосредует передачу права собственности на имущество от застройщика инвестору.

Оценивая влияние Постановления №54 на налоговые последствия нельзя обойти стороной вопрос возможности придания обратной силы действия правовым позициям, обозначенных в нем. Представляется, что такие правовые позиции должны распространять свое действие исключительно на будущее время, то есть могут применяться только к инвестиционным договорам, заключенным после принятия Постановления №54. Конституция РФ, а вслед за ней и НК РФ устанавливают запрет на придание обратной силы закону, ухудшающему положение налогоплательщика[[76]](#footnote-76). Данный принцип является универсальным и, с учетом позиции Конституционного суда РФ[[77]](#footnote-77), распространяется также и на Постановления Пленума ВАС РФ, в которых осуществляется толкование норм права. Соответственно, заключая инвестиционные договоры, например, по модели агентского договора, налогоплательщики предполагали определенные налоговые последствия, которые повлечет осуществление такой деятельности. Ретроспективная оценка налоговых последствий уже заключенных или даже исполненных договоров, повлечет ухудшение положения налогоплательщиков, что является недопустимым. При этом на практике позиция, выраженная Пленумом ВАС РФ, зачастую применялась судами к инвестиционным договорам, которые были заключены еще до принятия Постановления №54[[78]](#footnote-78).

**§ 2. Налоговые последствия инвестиционных договоров до принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54**

Как уже было отмечено, отсутствие подробного законодательного регулирования инвестиционной деятельности, противоречивая судебная практика относительно правовой природы инвестиционных договоров, а также положения гражданского законодательства о свободе договора[[79]](#footnote-79) обусловили возможность субъектов инвестиционной деятельности структурировать отношения по инвестированию любым наиболее удобным для них образом. Такое положение дел привело к тому, что на практике получили широкое распространение агентские договоры, опосредующие вложение инвестиций, а также так называемые инвестиционные договоры, заключаемые по модели договора купли-продажи, что было связано, в том числе, и с их налоговыми последствиями.

Стоит отметить, что агентские договоры, опосредующие процесс инвестирования, зачастую заключаются и по сей день, но только в части организации и контроля за строительством, а не для непосредственного возведения объекта. Соответственно, в качестве примера налогообложения инвестиционных договоров до принятия Постановления №54, будет рассмотрено налогообложение операций по агентскому договору, а также особенности налогообложения по типичному инвестиционному договору.

***Налогообложение по агентскому договору***

Еще раз отметим гражданско-правовые аспекты агентского договора: застройщик выступает в качестве агента и осуществляет строительство объекта за счет средств инвестора, который в свою очередь является принципалом и осуществляет финансирование строительства. После окончания строительства, возведенный объект передается инвестору, при этом по смыслу агентского договора право собственности на такой объект изначально возникает у инвестора. За осуществление своей деятельности агент получает вознаграждение от принципала.

***Порядок уплаты НДС***

Перечень объектов налогообложения по НДС исчерпывающим образом определен в п.1 ст.146 НК РФ. В данном случае из этого перечня интерес представляет подп.1, в соответствии с которым объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Соответственно, на первый взгляд можно говорить о том, что передача возведенного объекта от застройщика (агента) к инвестору (принципалу) должна образовывать объект налогообложения. Однако, под реализацией для целей уплаты НДС (ст.39 НК РФ) понимается передача на возмездной основе права собственности на товары, работы, услуги. В связи с чем следует сделать вывод: при организации инвестиционной деятельности в соответствии с договором, заключенным по модели агентского договора, застройщик не уплачивает НДС с суммы финансирования, полученной от инвестора, так как право собственности на возведенный застройщиком объект недвижимости, возникает первоначально у инвестора, то есть передача возведенного объекта от застройщика (агента) инвестору (принципалу) не опосредует переход права собственности на объект и, соответственно, не образует реализации по смыслу, предаваемому данному понятию ст.39 НК РФ[[80]](#footnote-80).

В тоже время, с точки зрения налогообложения, агентский договор рассматривается как договор по реализации услуг (работ), которые агент оказывает принципалу[[81]](#footnote-81). Учитывая, что реализация услуг (работ), как было отмечено ранее, в силу п.1 ч.1 ст. 146 НК РФ является объектом налогообложения по НДС, агент (застройщик) обязан исчислить и уплатить в бюджет сумму НДС. При этом ст.156 НК РФ устанавливает, особенности определения налоговой базы при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе агентского договора: «Налогоплательщики <…> определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.» Таким образом, только сумма вознаграждения (в случае отсутствия каких-либо иных дополнительных доходов агента), полученная агентом (застройщиком) будет облагаться НДС[[82]](#footnote-82). При этом стоит отметить, что в соответствии с положениями гражданского законодательства агентский договор по общему правилу является возмездным (ст.1106 ГК РФ). Соответственно, если сумма вознаграждения агента не определена в договоре, принципал будет обязан уплатить услуги агента по цене, которая взимается обычно при аналогичных обстоятельствах за такие же услуги, а агент в свою очередь, с полученной суммы должен будет исчислить и уплатить НДС. В качестве иных доходов, которые по указанию НК РФ помимо суммы вознаграждения должны быть также включены в налоговую базу, в случае их наличия, можно отметить доходы в виде дополнительной выгоды, которая, при отсутствии иных указаний в договоре, должна делится между агентом и принципалом поровну[[83]](#footnote-83).

Момент определения налоговой базы по НДС закреплен в ст. 167 НК РФ, которая устанавливает, что моментом определения налоговой базы является или дата оказания услуги, или день получения предварительной оплаты в счет оказания услуги, в зависимости от того, какая из этих дат наступит раньше. По общему правилу датой оказания услуг будет являться дата принятия отчета агента (застройщика) принципалом (инвестором)[[84]](#footnote-84). Соответственно обязанность по начислению и уплате НДС агентом с суммы вознаграждения возникнет в том налоговом периоде, в котором будет утвержден отчет и будет выплачено вознаграждение[[85]](#footnote-85). Однако агент (застройщик) при осуществлении своей деятельности получает также финансирование от принципала (инвестора), необходимое для расчетов с поставщиками (например, для приобретения строительных материалов), при этом в сумму такого финансирования может включаться и часть его вознаграждения, так как по общему правилу агент может удерживать причитающиеся ему средства (вознаграждение) из средств, поступивших ему от принципала (ст. 997 ГК РФ, ст.1011 ГК РФ). Если в сумму денежных средств, была включена частично и сумма вознаграждения, то обязанность по исчислению налога возникнет с момента получения денежных средств, не зависимо от даты утверждения отчета агента. При этом в налоговую базу будет включена исключительно сумма предварительно полученного вознаграждения агента, а не вся полученная сумма[[86]](#footnote-86). В литературе отмечается, что для того, чтобы избежать возникновения обязанности по начислению НДС с момента получения агентом денежных средств, необходимо закрепить в договоре условие, согласно которому агент не вправе с полученного финансирования удерживать вознаграждение. Таким образом, полученное финансирование не сможет быть расценено в качестве предварительно оплаты, а, следовательно, у агента (застройщика) и не будет обязанности по уплате НДС[[87]](#footnote-87). Ставка, по которой будет облагаться сумма полученных агентом (застройщиком) авансовых платежей будет равна 18/118 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

При осуществлении деятельности по агентскому договору, агент (застройщик) за счет принципала (инвестора) и от имени принципала (инвестора) или от своего имени осуществляет покупку товаров (работ, услуг) для осуществления и организации строительства. Соответственно, возникает также вопрос о возможности использования агентом налогового вычета по НДС по приобретенным товарам на основании выставленных ему счетов-фактур. Учитывая, что агент действует в интересах принципала и за его счет, право на вычет по таким товарам (работам, услугам) возникает именно у принципала при соблюдении общих условий правомерности применения вычета по НДС, установленных ст. 171 и ст.172 НК РФ. При этом агент обязан вести специальный учет полученных им счетов-фактур в соответствии с требованиями п. 3.1 ст.169 НК РФ, а также Постановления Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Таким образом, вычет по НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) сможет заявить принципал (инвестор) на основании счетов-фактур, переданных («перевыставленных») ему от агента (заказчика). При этом стоит отметить, что предъявить входящий НДС к вычету возможно только после постановки на учет приобретаемых товаров (работ, услуг), а в рассматриваемой ситуации, это будет возможно сделать только после окончания строительства и передачи инвестору возведенного объекта (абз.3 п.1 ст. 172 НК РФ), что рассматривается в качестве негативной стороны организации инвестиционной деятельности при заключении агентского договора. Также принципал (инвестор) по общему правилу вправе принять к вычету сумму входящего НДС со стоимости оплаченных услуг агента (застройщика) на основании выставленного ему отдельного счета-фактуры в случае, если в дальнейшем объект недвижимости будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС[[88]](#footnote-88).

Таким образом, при осуществлении инвестиционной деятельности по модели агентского договора застройщик (агент) должен уплатить НДС только с суммы полученного вознаграждения. Иные операции в рамках такого договора не подлежат налогообложению НДС. В свою очередь, инвестор (принципал) может принять к вычету входящий НДС по приобретенным агентом для осуществления или организации строительства товарам (работам, услугам), а также с суммы выплаченного агенту вознаграждения.

***Порядок уплаты налога на прибыль организаций***

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль налогоплательщика, которая устанавливается как доходы, полученные налогоплательщиком, уменьшенные на величину произведенных расходов, определенных по правилам главы 25 НК РФ. Доходами в целях налогообложения прибыли признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. В соответствии со ст.251 НК РФ имущество, поступившее агенту в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, не является доходом агента. Аналогично и имущество, полученное от принципала и переданное агентом подрядчикам, в связи с выполнением обязательств по агентскому договору, не является расходом агента. Соответственно, средства, поступившие застройщику (агенту) от инвестора (принципала) для организации строительства или для компенсации произведенных агентом затрат, не учитываются в целях налогообложения налогом на прибыль организаций, и с таким сумм агентом налог уплачиваться не будет.

Стоит отметить, что если агентом будут осуществляться расходы, отвечающие требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ, которые не будут возмещены принципалом и, соответственно, не будут учтены в налоговом учете принципала, то агент вправе включить указанные расходы в состав расходов, учитываемых при налогообложении его прибыли[[89]](#footnote-89). В качестве таких расходов обычно признаются расходы на хранение, так как именно такие расходы, в соответствии с положениями гражданского законодательства, агент несет самостоятельно (ч.2 ст. 1001 ГК РФ).

В силу прямого указания НК РФ, вознаграждение агента, поступившее ему за исполнение обязательств по договору, признается доходом агента и будет включаться в налоговую базу[[90]](#footnote-90). Причитающееся агенту вознаграждение признается доходом от реализации на дату утверждения отчета принципалом[[91]](#footnote-91); расходы в свою очередь (при наличии таковых) признаются в том налоговом периоде, в котором они понесены, не зависимо от фактической выплаты денежных средств (п.1 ст.272 НК РФ). Ставка, по которой агент уплачивает налог на прибыль организаций, определяется по общим правилам и равна 20% (п.1 ст. 284 НК РФ).

Принципал, определяя размер налоговой обязанности по уплате налога на прибыль организаций, вправе в качестве расходов, на которые будет уменьшена величина его доходов, учесть затраты на выплату вознаграждения агенту, а также все расходы, которые были понесены агентом в связи с выполнением агентского договора и были возмещены принципалом. При этом для принципала такие расходы, будут формировать начальную стоимость амортизируемого имущества[[92]](#footnote-92). Соответственно, указанные суммы будут приняты к вычету не единовременно в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а будут списываться ежемесячно путем начисления амортизации, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации[[93]](#footnote-93).

***Особенности налогообложения по инвестиционному договору***

Как уже отмечалось ранее, классический инвестиционный договор, получивший распространение до принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54, а также заключаемый и по сей день, в своей основе имеет гражданско-правовую конструкцию договора купли-продажи. Учитывая, что подробно налогообложение по договору купли-продажи будет рассмотрено далее, в настоящем разделе будут освещены исключительно особенности налогообложения по таким инвестиционным договорам, которые сделали использование данного договора привлекательным с точки зрения налогообложения как для инвесторов, так и для застройщиков.

Пункт 3 ст. 39 НК РФ содержит ряд операций, которые не признаются реализацией товаров, работ или услуг для целей налогообложения, хотя формально подпадают под понятие реализации для целей уплаты НДС. В том числе, реализацией не признается передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер. Соответственно, руководствуясь данной нормой, финансирование застройщика, а, равно как и передача возведенного объекта от застройщика инвестору, не образовывали объекта налогообложения по НДС. В свою очередь инвестор, не мог принять к вычету входящий НДС, выставленный ему застройщиком на основании счетов-фактур. При этом такая позиция была полностью поддержана как контролирующими органами, так и судами[[94]](#footnote-94), что можно объяснить в том числе и отсутствием четкого понимания понятий «инвестиции» и «инвестиционная деятельность».

При уплате налога на прибыль организаций, также существовали некоторые особенности, которые позволяли не учитывать в целях определения налоговой базы доход застройщика, полученный в виде финансирования от инвестора на осуществление строительства объекта недвижимости. Так, п.14 ст. 251 НК РФ указывает, что для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций не принимаются во внимание доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. В свою очередь, средства целевого финансирования, переданные инвестором, не учитываются и в составе расходов у последнего (п.17 ст. 270 НК РФ). При этом, налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства включаются в состав внереализационных доходов с даты их получения (п.14 ст.250 НК РФ).

Таким образом, в случае, если осуществление инвестиционной деятельности опосредовалось заключением так называемого инвестиционного договора, передача финансирования от инвестора к заказчику расценивалась в качестве операции, обладающей инвестиционным характером, и не признавалась объектом налогообложения по НДС. В свою очередь для целей налогообложения налогом на прибыль организаций такое финансирование также не учитывалось при формировании налоговой базы у ни у застройщика, ни у инвестора.

**§ 3. Налоговые последствия инвестиционных договоров после принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54**

Как уже было отмечено ранее, Пленум ВАС РФ сделал попытку устранить сомнения относительно правовой природы инвестиционных договоров, указав, что при рассмотрении споров, вытекающих из договоров, связанных с инвестиционной деятельностью в сфере финансирования строительства или реконструкции объектов недвижимости, судам следует устанавливать правовую природу договоров и разрешать спор по правилам, предусмотренным для данного вида договора, в ГК РФ. При возникновении любых сомнений при толковании таких договоров они должны квалифицироваться по общему правилу как договоры купли-продажи будущего объекта недвижимости. В то же время, исходя из конкретных условий договора, инвестиционный договор может быть квалифицирован как договор подряда или как договор простого товарищества.

Соответственно, Пленум ВАС РФ определил, что осуществление инвестиционной деятельности возможно при заключении следующих договоров:

1. Купли-продажи будущей вещи;
2. Простого товарищества;
3. Подряда.

Как было уже отмечено ранее, правовая позиция, выраженная Пленумом ВАС РФ в Постановлении №54, не должна влечь за собой автоматической переквалификации всех заключенных и заключаемых инвестиционных договоров в договоры купли-продажи будущей вещи и, как следствие, доначисление налогов. Представляется, что данная позиция может быть применима только в тех случаях, когда из содержания инвестиционного договора нельзя с точностью установить его правовую квалификацию. Таким образом, даже после принятия Постановления №54 стороны могут продолжать структурировать отношения по инвестированию «удобным» для них образом. Однако, в данном случае необходимо урегулировать взаимоотношения сторон таким образом, чтобы избежать переквалификации заключенного договора, которая может быть произведена налоговыми органами.

Далее будет подробно рассмотрено налогообложение инвестиционных договоров, заключенных по модели купли-продажи будущей вещи и по модели простого товарищества. Учитывая схожесть налоговых последствий, возникающих при организации отношений по инвестированию по модели договора подряда с налоговыми последствиями, возникающими при организации деятельности по модели договора купли-продажи будущей вещи, налоговые последствия для договора подряда отдельно рассматриваться не будут.

**§ 3.1. Порядок налогообложения при осуществлении инвестиционной деятельности по модели договора «купли-продажи будущей вещи»**

***Порядок уплаты НДС***

В случае, если отношения сторон по инвестированию будут квалифицированы в качестве договора купли-продажи будущей вещи, то передача объекта от застройщика к инвестору будет является реализацией, так как будет сопровождаться переходом права собственности на объект. Право собственности, как отметил Президиум ВАС РФ, первоначально возникает у застройщика (продавца будущей вещи), а впоследствии, в соответствии с требованиями ст. 223 ГК РФ, переходит к инвестору (покупателю) с момента государственной регистрации данного права в ЕГРП. Таким образом, в соответствии со ст. 39 и ст.146 НК возникает объект налогообложения НДС. При этом денежные средства, передаваемые инвестором в качестве финансирования деятельности застройщика в таком случае, будут расценены в качестве авансовых платежей по договору купли-продажи и по смыслу ст.154 НК РФ должны быть включены в налоговую базу у застройщика (продавца)[[95]](#footnote-95).

Более того, учитывая, что авансовые платежи от инвестора будут поступать непосредственно для финансирования строительства недвижимости, не будет формальных оснований для того, чтобы признавать такую реализацию обладающей инвестиционным характером по смыслу, придаваемому инвестициям и инвестиционной деятельности действующим законодательством[[96]](#footnote-96). Представляется, что норма подп. 4 п.3 ст. 39 НК РФ, которая не признает реализацией передачу имущества, если такая передача носит инвестиционный характер, применима в первую очередь именно к таким взносам, которые направлены на получение прибыли непосредственно от самого взноса, а не от активной деятельности налогоплательщика (например, взносы в уставный капитал хозяйственного общества)[[97]](#footnote-97). Соответственно, в данном случае оснований для освобождения такой операции от обложения НДС не будет. Таким образом, полученные застройщиком денежные средства от инвестора расцениваются как обычные авансовые платежи в рамках договора купли-продажи и подлежат обложению НДС в общем порядке: с полученной предварительной оплаты застройщик (продавец) обязан исчислять и уплачивать НДС по ставке 18/118[[98]](#footnote-98).

Момент определения налоговой базы будет устанавливаться в соответствии с положениями ст.167 НК РФ: днем определения налоговой базы будет считаться день отгрузки, то есть день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества[[99]](#footnote-99), или дата оплаты или частичной оплаты в счет предстоящей поставки товаров в зависимости от того, какая из этих дат наступит раньше. При этом у застройщика (продавца) при переходе права собственности на объект недвижимости существует право на предъявление к вычету сумм входящего НДС, предъявленных ему по товарам (работам, услугам), приобретенным для осуществления строительства. У инвестора (покупателя) в свою очередь возникает право на предъявление к вычету входящего НДС, включенного в сумму предварительной оплаты, на основании счета-фактуры, выставленного застройщиком (продавцом), при соблюдении условий п.12 ст. 171 НК РФ и п.9 ст. 172 НК РФ. При этом предъявить НДС к вычету застройщик (продавец) сможет, не дожидаясь перехода права собственности на объект. В литературе отмечается, что данный аспект улучшает правовое положение инвестора, так как реализовать право на вычет, в отличие от агентского договора, инвестор (покупатель) может непосредственно в момент перечисления авансового платежа застройщику (продавцу), не дожидаясь окончания строительства[[100]](#footnote-100).

Однако, стоит обратить внимание, что в соответствии с подп. 22 и 23 п.3 ст. 149 НК РФ не подлежат обложению НДС операции по реализации жилых домов, жилых помещений, долей в них, а также передача доли в праве собственности на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир. Соответственно, реализация объекта недвижимости в рамках инвестиционного договора будет освобождена от налогообложения НДС только в том случае, если осуществлялось строительство жилой недвижимости. При этом неначисление НДС застройщиком с авансовых платежей, полученных от инвестора, означает отсутствие права инвестора на предъявления НДС к вычету. Освобождение от налогообложения услуг по реализации жилых помещений является льготой для налогоплательщика, которую он вправе не использовать. В соответствии с положениями п.5 ст. 149 НК РФ для отказа от использования предусмотренной льготы налогоплательщик должен предоставить в налоговый орган соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намеривается отказаться от ее использования. Таким образом, если застройщик откажется от использования предоставленной ему льготы, реализация жилых помещений также будет признаваться объектом налогообложения НДС. В таком случае, инвестор сможет предъявить НДС с переданного застройщику финансирования к вычету, а застройщик в свою очередь сможет предъявить к вычету НДС, предъявленный ему по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения работ по строительству объекта недвижимости[[101]](#footnote-101). При этом для предъявления суммы НДС к вычету необходимо соблюдение общего условия п.2 ст.171 НК РФ, в соответствии с которым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ в отношении товаров (работ, услуг) и имущественных прав, приобретаемых для выполнения операций, признаваемых объектом налогообложения НДС.

***Порядок уплаты налога на прибыль организаций***

Как уже указывалось, после принятия Постановления №54, отношения между застройщиком и инвестором признаются реализацией, а передача инвестором денежных средств в рамках инвестиционного договора, заключенного по схеме «купли-продажи будущей вещи», рассматривается в качестве предварительной оплаты по договору купли-продажи и, следовательно, подлежит налогообложению в общем порядке, установленном НК РФ[[102]](#footnote-102).

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль налогоплательщика, которая устанавливается как доходы, полученные налогоплательщиком, уменьшенные на величину произведенных расходов, определенных по правилам главы 25 НК РФ. Доходами в целях налогообложения прибыли признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав. Согласно подп. 1 п.1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления. Соответственно, поступившие от инвестора (покупателя) средства в качестве финансирования строительства объекта недвижимости, будут являться предварительной оплатой, и в результате на момент получения таких средств объекта налогообложения еще не возникает, что означает отсутствие обязанности застройщика (продавца) исчислить и уплатить налог.

Однако обязанность по отражению дохода и по уплате налога на прибыль организаций возникнет у застройщика (продавца) с момента передачи объекта капитального строительства инвестору (покупателю) по акту приема-передачи независимо от даты регистрации права собственности на объект за инвестором. Налоговая база по налогу на прибыль организаций у застройщика будет определяться в виде дохода, полученного от реализации возведенного объекта недвижимости, уменьшенного на цену создания такого имущества и на сумму расходов, понесенных налогоплательщиком, указанных в абз.2 п.2 ст. 254 НК РФ.[[103]](#footnote-103)

В свою очередь, инвестор (покупатель), уплачивая налог на прибыль организаций, не сможет одномоментно уменьшить налоговую базы на сумму финансирования, переданного застройщику в качестве платы по договору, так как расходы на приобретение амортизируемого имущества (имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей[[104]](#footnote-104)) в соответствии с подп.5 ст. 270 НК РФ не учитываются в целях налогообложения. В дальнейшем стоимость приобретенной инвестором (покупателем) недвижимости будет списана постепенно ежемесячными платежами (амортизационные отчисления), размер которых определяется налогоплательщиком в порядке, установленном НК РФ (ст. 259 НК РФ).

**§ 3.2. Порядок налогообложения при осуществлении инвестиционной деятельности по модели «простого товарищества»**

Стоит отметить, что налоговая нагрузка на участников инвестиционного договора, содержащего условия, позволяющие квалифицировать его как договор простого товарищества, после принятия Постановления №54 значительно возросла[[105]](#footnote-105). Учитывая специфику деятельности и организацию ведения общих дел товарищей, на участника товарищества, отвечающего за ведение общих дел, НК РФ возложил дополнительные обязанности: такой участник товарищества, ведет учет операций, облагаемых НДС, и исполняет обязанности по уплате НДС[[106]](#footnote-106). Более того, в отношении налога на прибыль организаций, такой участник обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за отчетный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества. При этом участник ведет обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности[[107]](#footnote-107).

***Порядок уплаты НДС***

При внесении товарищами вкладов для осуществления строительства объекта недвижимости, объекта налогообложения по смыслу положений НК РФ не возникает. В соответствии с подп.1 п. 2 ст. 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения операции, исключенные из налогооблагаемых операций по указанию п. 3 ст. 39 НК РФ. В перечень таких операций включена передача имущества, в случае если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества, договору инвестиционного товарищества. В результате, вклады товарищей не подлежат обложению НДС по прямому указанию закона. При этом, при передаче имущества в качестве вклада в простое товарищество у участника не возникает также и обязанности по восстановлению ранее принятой к вычету суммы входного НДС[[108]](#footnote-108).

Объект налогообложения НДС может возникать при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества: например, при продаже возведенного объекта. В таком случае обязанность по уплате НДС, как уже было отмечено ранее, будет выполняться участником товарищества, ответственным за ведение дел. Более того, право на вычет входящего НДС будет принадлежать также только данному участнику товарищества, при условии, что все счета-фактуры будут оформлены на его имя[[109]](#footnote-109). При этом, если помимо совместной деятельности участник, ведущий общие дела, осуществляет иную деятельность, облагаемую НДС, вычет возможен только при наличии раздельного учета товаров (работ, услуг), используемых в деятельности товарищества и в иной деятельности[[110]](#footnote-110).

На этапе распределения результатов совместной деятельности между товарищами, или в случае выхода из товарищества одного из участников, объекта налогообложения НДС также не возникнет, если стоимость передаваемого имущества будет соответствовать стоимости первоначального вклада, внесенного участником[[111]](#footnote-111). Однако, в случае превышения стоимости – разница будет подлежать налогообложению НДС по общим правилам главы 21 НК РФ[[112]](#footnote-112). При этом участник, ведущий общие дела, должен выставить соответствующий счет-фактуру в порядке, установленном п. 3 ст. 168, п. 3 ст. 169 НК, а также начислить соответствующую сумму НДС. В свою очередь, участник простого товарищества, при передаче ему имущества на сумму превышения первоначального взноса, вправе принять предъявленный ему НДС к вычету в установленном порядке в случае использования полученного имущества для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость[[113]](#footnote-113).

***Порядок уплаты налога на прибыль организаций***

В соответствии с прямым указанием НК РФ стоимость внесенного вклада в простое товарищество не признается реализацией. Соответственно, средства, внесенные инвестором, в качестве вклада, не будут учитываться в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль (п.1 ст. 278 НК РФ).

В тоже время, при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества, может возникнуть прибыль, которая по общему правилу должна подлежать налогообложению. Как уже было отмечено ранее, участник, осуществляющий ведение дел товарищества, определяет прибыль каждого товарища пропорционально его доле в совместной деятельности и сообщает о сумме налога, подлежащего уплате, каждому товарищу ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом (п.3 ст.278 НК РФ). Доля прибыли, распределенная в пользу участника, подлежит учету в составе его внереализационных доходов. Налог с полученной от совместной деятельности доли прибыли каждый участник уплачивает самостоятельно, при этом убытки товарищества между товарищами не распределяются и при налогообложении ими не учитываются (п.4 ст. 278 НК РФ). Принимая во внимание, что участники договора простого товарищества в целях признания доходов и расходов для целей налогообложения могут применять только метод начисления, датой признания распределенного в пользу участника дохода является последний день отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 273 НК РФ, подп. 5 п. 4 ст. 271 НК РФ).

В случае достижения результата, для которого было создано простое товарищество, и как следствие прекращение договора простого товарищества, или в случае выхода товарища из состава участников, передача причитающегося результата совместной деятельности, не образует объекта налогообложения в целях уплаты налога на прибыль организаций. При этом отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество было передано ранее, не признается убытком для целей налогообложения, однако положительная разница будет включена в состав внереализационных доходов, как доход, полученный от участия в деятельности товарищества, и будет учитываться при формировании налоговой обязанности по уплате налога на прибыль организаций (п.5 и п.6 ст. 278 НК РФ).

**Заключение**

Проанализировав конструкцию инвестиционного договора, а также подходы, сформировавшиеся в доктрине и на практике, можно сделать вывод, что в настоящее время нет единства понимания того, является ли инвестиционный договор самостоятельным непоименованным видом договора или же понятие «инвестиционный договор» обладает сугубо экономическим содержанием, а с юридической точки зрения под такое понятие могут подпадать любые договоры, предусмотренные гражданским законодательством.

Обращаясь к влиянию Постановления Пленума ВАС РФ №54 на отношения по инвестированию, стоит отметить, что несмотря на то, что по своей сути разъяснения Пленума ВАС РФ носят фундаментальный характер, они не смогли внести достаточной ясности в правоприменительную практику и не были в значительной мере восприняты ни нижестоящими судами, ни контролирующими органами, ни субъектами хозяйственной деятельности. Таким образом, на данном этапе отсутствует достаточная правовая определенность относительно того, через какую гражданско-правовую конструкцию должна быть реализована инвестиционная деятельность. Это приводит и к неопределенности в налоговой сфере: стороны, вступая в отношения по инвестированию, не могут быть уверены, как будет оценен договор, заключенный между ними, налоговыми органами – в качестве инвестиционного договора или же, с учетом позиции Пленума ВАС РФ, будет переквалифицирован в договор купли-продажи будущей вещи. Представляется, что такое положение дел может влечь за собой угрозу несоблюдения конституционно-правового режима стабильности налоговых отношений, о необходимости поддержания которого ни раз высказывался Конституционный суд РФ[[114]](#footnote-114). Указанный режим выводится Конституционным судом РФ из ст. 8 и ст.34 Конституции РФ и означает, что налогоплательщик в целях организации планирования хозяйственной деятельности должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств с тем, чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты.

В результате, в случае, если заключенный инвестиционный договор, в целях налогообложения будет переквалифицирован налоговыми органами в договор купли-продажи будущей вещи, это повлечет за собой следующие налоговые риски:

1. Доначисление сумм НДС застройщику с полученного от инвестора финансирования, в результате квалификации данных денежных средств в качестве предварительной оплаты, полученной в счет предстоящей передачи недвижимости.
2. Включение финансирования, полученного от инвестора, в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций у застройщика, вследствие признания такого финансирования доходом от реализации недвижимого имущества.
3. Риск отказа застройщику в праве на вычет сумм НДС, предъявленных ему подрядчиками в связи с истечением срока, установленного ст. 172 НК РФ.

В тоже время, проанализировав судебную практику по спорам, возникающим с налоговыми органами, можно отметить, что на настоящий момент возможно также и заключение так называемого инвестиционного договора, то есть договора купли-продажи инвестиционного характера, особенности налогообложения которого были рассмотрены в §2 Главы 2 настоящей работы. Несмотря на то, что Пленум ВАС РФ однозначно определил, что инвестиционный договор не является самостоятельным договором, при разрешении споров по вопросам уплаты налогов, возникающих при исполнении таких договоров, налоговые органы, а вслед за ними и суды, не всегда квалифицируют такие договоры в качестве договоров купли-продажи будущей вещи, а зачастую приходят к выводу, что заключенный договор является инвестиционным договором, и как следствие указывают на то, что передача финансирования от инвестора застройщику не является реализацией, так как носит инвестиционный характер, и на этом основании данные платежи освобождаются от обложения НДС[[115]](#footnote-115). Такой же позиции придерживаются и контролирующие органы[[116]](#footnote-116). Однако, выбирая данную модель организации инвестиционной деятельности, следует принимать во внимание риски, связанные с возможной переквалификацией инвестиционного договора в договор купли-продажи будущей вещи, что повлечет за собой вышеобозначенные налоговые последствия.

Таким образом, на настоящий момент при определении варианта осуществления инвестиционной деятельности перед сторонами возникает выбор между заключением инвестиционного договора или заключением договора купли-продажи будущей вещи. По результатам проведенного исследования, представляется, что с налоговой точки зрения инвестиционный договор является наиболее привлекательным как для застройщика, так и для инвестора. Однако, в то же время, проанализировав возможные риски, связанные с заключением таких договоров, следует сделать вывод, что наиболее оптимальным вариантом для реализации инвестиционной деятельности является конструкция договора купли-продажи будущей недвижимой вещи, так как именно она имеет наибольшие налоговые преимущества (возможность предъявления НДС к вычету) и влечет за собой наименьшие налоговые риски (отсутствие риска переквалификации в налоговых целях).

**Список использованной литературы**

1. **Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации**
   1. **Законы и иные нормативно-правовые акты Российской Федерации**
2. Конституция Российской Федерации
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 26.04.2016)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. 05.04.2016)
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. 31.01.2016)
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015)
7. Арбитражный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 15.02.2016)
8. Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (ред. от 28.12.2013)
9. Закон РСФСР от 26.06.1991 № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» (ред. от 19.07.2011)
   1. **Разъяснения органов государственной власти Российской Федерации**
10. Письмо МинФина России от 27.08.2008 № 03-07-11/287
11. Письмо МинФина России от 14.02.2011 № 03-03-06/1/100
12. Письмо Минфина России от 12.05.2011 № 03-07-11/122
13. Письмо МинФина России от 18.10.2011 № 03-07-10/15
14. Письмо МинФина России от 27.10.2011 № 03-03-06/1/695
15. Письмо МинФина России от 05.04.2012 № 03-03-06/1/184
16. Письмо МинФина России от 26.09.2012 № 03-03-06/1/501
17. Письмо Минфина России от 31.01.2013 № 03-03-06/1/1838
18. Письмо МинФина России от 25.08.2015 № 03-07-11/48850
19. Письмо Минфина России от 28.05.2015 № 03-07-10/30935
20. Письмо ФНС России от 12.08.2011 № СА-4-7/13193@
21. Письмо ФНС России от 24.12.2015 № СД-18-3/1625
22. Письмо УФНС России по г. Москве от 06.03.2003 № 24-11/13281
23. Письмо УФНС России по г. Москве от 17.04.2007 № 20-12/035144
24. Письмо УФНС России по г. Москве от 05.12.2007 №19-11/115925
25. Письмо УФНС России по г. Москве от 11.11.2011 № 16-12/109667@
26. Письмо УФНС России по г. Москве от 21.02.2012 № 16-15/014823@
27. Письмо УФНС России по г. Москве от 06.08.2012 № 16-15/071276@
28. **Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание**
    1. **Акты Конституционного суда РФ**
29. Постановление Конституционного суда РФ от 14.07.2003 № 12-П;
30. Постановление Конституционного суда РФ от 23.12.2009 № 20-П;
31. Постановление Конституционного суда РФ от 21.01.2010 № 1-П;
32. Постановление Конституционного суда РФ от 01.07.2015 № 19-П;
33. Определение Конституционного суда РФ от 04.04.2006 № 98-О;
34. Определение Конституционного суда от 13.06.2006 № 319-О;
35. Определения Конституционного суда РФ от 02.11.2006 г. № 444-О;
36. Определение Конституционного суда РФ от 01.06.2010 г. № 753-О-О.
    1. **Акты Высшего арбитражного суда РФ**
37. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»;
38. Постановление Пленума ВАС РФ от 11.07.2011 №54 «О некоторых вопросах разрешения споров, возникающих из договоров по поводу недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем»;
39. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации».
40. **Материалы судебной практики**
41. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 № 8105/07 по делу № А46-7698/2006;
42. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 2196/10 по делу № А09-1069/2008;
43. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.09.2011 № 4784/11 по делу № А40-133603/09-122-977;
44. Постановление Президиума ВАС РФ от 24.01.2012 № ВАС-11450/11 по делу № А40-124539/09-54-801;
45. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.02.2013 № 12444/12 по делу № А32-24023/2011;
46. Определение ВАС РФ от 11.04.2011 года № ВАС-18678/10 по делу № А-40-21499/09-3-248;
47. Определение ВАС РФ от 01.09.2011 № ВАС-11023/11 по делу № А56-87991/2009;
48. Определение Верховного Суда РФ от 14.10.2015 № 309-КГ15-12246 по делу № А60-41008/2014
49. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.03.2007 № Ф04-962/2007(31836-А46-22) по делу № А46-7698/2006;
50. Постановления ФАС Уральского округа от 04.04.2006 года № Ф09-2239/05-С3 по делу № А-60-3750/04 С-1;
51. Постановление ФАС Уральского округа от 25.07.2007 года № Ф-09-5197/07-C4 по делу № А-76-24005/2006-12-580;
52. Постановление ФАС Уральского округа от 22.09.2008 №Ф-09-6714/08-C3 по делу № А07-2969/08
53. Постановление ФАС Московского округа от 19.03.2007 № КА-А40/1751-07 по делу № А-40-48250/06-129-283;
54. Постановление ФАС Московского округа от 30.08.2012 по делу № А40-6920/12-76-64;
55. Постановление ФАС Московского округа от 28.05.2013 по делу № А40-111500/12-20-577;
56. Постановление ФАС Центрального округа от 10.08.2007 по делу №А14-17099-2006-6/6.
57. **Специальная литература**
    1. **Книги**
58. Гражданское право: учебник: в 3 т. Т.1 / Е.Н. Абрамова, Н.Н., Аверченко, Ю. В. Байгушева [и др.]; под ред. А.П. Сергеева. – Москва: РГ-Пресс, 2011. – 1066 с.
59. Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 322 с.
60. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий; Ассоциация Юридический центр. -науч. изд.. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.
61. Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография / А. А. Рябов - М.: Норма: Инфра-М, 2014. – 224 с.
62. Инвестиционное право: Учебник / В.В. Гущин, А.А. Овчинников. Москва: Эксмо, 2006, с.688
63. Гражданкое право: учебник в 3т. Т.1 – 7-е изд., перераб. и доп. / В.В. Байбак, Н.Д. Егоров, И.В. Елисеев [и др.]; под ред. Ю.К. Толстого. – Москва: Проспект, 2010. – 773 с.
64. Лисица В.Н. Правовое регулирование инвестиционных отношений: теория, законодательство и практика применения: Монография. – Новосибирск. – 2011 // СПС «Консультант Плюс». - 258 с.
    1. **Статьи**
65. Антипова О.М. Правовое регулирование инвестиционной деятельности (анализ теоретических и практических проблем). М.: Волтерс Клувер, 2007. – 248 с.;

Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2. – с.15-17

Белецкая А.А. Сравнительный анализ правовой регламентации инвестиционного договора в Российской Федерации и странах СНГ /А. А. Белецкая //Вестник Пермского университета: Серия «Юридические науки». - 2010. - № 2. - с. 84 - 87

1. Бокарева Е.Н., Трифонова А.В. Налогообложение операций при реализации инвестиционных проектов (после принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54) // Электронный журнал Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2012. - № 12. - с. 13 - 16; 2013. – № 1. - с. 23 - 29.

Брызгалин А.В., Бабанин В.А., Штромвассер И.Р. и др. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права /А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. - 2004. - № 7. – С. 144

Буслаева Л.М. Правовая природа инвестиционного договора / Л.М. Буслаева // Современное право. – 2012. - №3. – С. 82-85

1. Верещагин С. Еще раз об инвестиционном договоре, или Завершаем длящуюся дискуссию // Налоговый учет для бухгалтера. 2011. - № 10. - с.56 - 64.

Винницкий Д.В. Концепции автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику / Д.В. Винницкий // Законодательство. – 2003. - №5. - с. 22-29

Власова А.Ю. Категория «инвестиции» в российском законодательстве / А.Ю. Власова // Внешнеторговое право. – 2007. - №1. – с.34-35

Ершов О.Г. О конструкции инвестиционного договора в строительстве / О.Г. Ершов // Право и экономика. – 2013. - № 12. – с. 38-44;

1. Калинин С.И. Новая трактовка ВАС РФ инвестиционных договоров привела к непредвиденным налоговым последствиям // Налоговые споры. – 2012. - № 3. – с. 106-111

Карасева (Сенцова) М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: некоторые теоретические подходы / М.В. Карасева (Сенцова) // Финансовое право. - 2012. – № 12. - с. 14 - 17.

Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. – 304 с.

Козлова Е.Б. Инвестиционный договор как пробел российского законодательства / Е.Б. Козлова // Правовые вопросы строительства. – 2013. - №1. – с.14-17

Корнаухов М.В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды / М.В. Корнаухов // Налоги. - 2008. - № 1. – с. 2-5

Кропов Л.О правовой квалификации и регулировании инвестиционных договоров по поводу объектов капитального строительства в сфере предпринимательства / Л. Кропов // Хозяйство и право. - 2011. - № 9. – С. 99

Курбатов А. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства / А. Курбатов // Хозяйство и право. - 1996. - № 6. – с.57-62;

Кустова М.В. Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц / М.В. Кустова // Закон. - 2009. – № 1. - с. 161-164

Лаптева, А. М. Правовая природа инвестиционного договора / А. М. Лаптева //Цивилист. -2013. - № 2. - с. 64 – 66

Ласковый В.А. Инвестиционный договор в строительстве как самостоятельный тип договора в Российской Федерации / В.А. Ласковый // Право и политика. – 2006. - №5. – с. 142-151

Лисица В.Н. Юридические признаки инвестиционной деятельности / В. Н. Багова. // Предпринимательское право. Приложение «Бизнес и право России за рубежом». – 2013. - №1. – с. 13-16

Некрестьянов Д.С. Разъяснения Пленума ВАС РФ о будущей недвижимости произвели инвестиционную революцию / Д.С. Некрестьянов // Арбитражная практика. - 2011. - №10. - с.48-55

Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах / С. В. Овсянников // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2009. - № 3. – с.101-109

Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С.В. Овсянников // Вестник ВАС РФ. - 2009. - № 1. – с.84 -91

Петерс О.В. Проблемы соотношения налогового и гражданского права / О.В. Петерс // Кодекс info. 2003. - № 1 – 2. – с.40-51

Семенихин В.В. НДС в посреднической деятельности. / В.В. Семенихин // Налоговый вестник. – 2009. - № 4. - с.123-129

Сенцова М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения / М.В.Сенцова // Закон. - 2012. - № 1. - с. 123-131

Смолицкая Е.Е. Комплексный подход к проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права / Е.Е. Смолицкая // Финансовое право. - 2012. - № 12. - с. 33 - 36.

Споры о будущей недвижимости – дело прошлого? (комментарии экспертов) // Закон. – 2011. - №9. – с. 21-40

Чекалов С.С. К вопросу о связи гражданского и налогового права / С.С. Чекалов // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2013. - № 8. - с. 60 - 62.

Чулкова Л. Инвестиционные договоры и НДС. Судебная практика / Л. Чулкова // Налоговый вестник. – 2015. - № 6. - с. 101-109;

Ширстов Е.С. Новый взгляд на инвестиционное строительство объектов недвижимости / Е.С. Ширстов // Законодательство. – 2011. - №12. – с. 33-40

* 1. **Диссертации и авторефераты диссертаций**

1. Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. – Москва, 2003. – 227 с.
2. Козлова, Е.Б. Развитие системы договорных моделей, опосредующих создание объектов недвижимого имущества в Российской Федерации: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.03 / Козлова Е.Б. – Москва, 2014. – 501 с.
3. Целовальникова И.Ю. Гражданско-правовое регулирование инвестиционной деятельности: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.03 / И.Ю. Целовальникова. - Ростов-на-Дону, 2005. - с. 222
4. Цыганков Э.М. Проблемы соотношения налогового законодательства со смежными отраслями законодательства: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Москва, 2001. - 240 с.
5. Челышев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей: дис. … канд. юрид наук: 12.00.03. – Саратов, 1998. – 501 с.
6. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. – 26 с.

1. См., например, Бокарева Е.Н., Трифонова А.В. Налогообложение операций при реализации инвестиционных проектов (после принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54) / Е.Н. Бокарева, А.В. Трифонова // Электронный журнал Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2012. - № 12. - с. 13 - 16; 2013. – № 1. - с. 23 – 29; Верещагин С. Еще раз об инвестиционном договоре, или Завершаем длящуюся дискуссию / С. Верещагин // Налоговый учет для бухгалтера. 2011. - № 10. - с. 56 – 64; Калинин С.И. Новая трактовка ВАС РФ инвестиционных договоров привела к непредвиденным налоговым последствиям / С.И. Калинин // Налоговые споры. – 2012. - № 3. – с. 106-111 [↑](#footnote-ref-1)
2. Некрестьянов Д.С. Разъяснения Пленума ВАС РФ о будущей недвижимости произвели инвестиционную революцию / Д.С. Некрестьянов // Арбитражная практика. - 2011. - №10. - с.48 [↑](#footnote-ref-2)
3. См., например, Чулкова Л. Инвестиционные договоры и НДС. Судебная практика / Л. Чулкова // Налоговый вестник. – 2015. - № 6. - с. 101-109; Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 322 с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Козлова, Е.Б. Развитие системы договорных моделей, опосредующих создание объектов недвижимого имущества в Российской Федерации: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.03 / Козлова Е.Б. – Москва, 2014. – с. 168-169 [↑](#footnote-ref-4)
5. Ст. 8 Федерального закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [↑](#footnote-ref-5)
6. Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2. - с.16 [↑](#footnote-ref-6)
7. Власова А.Ю. Категория «инвестиции» в российском законодательстве / А.Ю. Власова // Внешнеторговое право. – 2007. - №1. – с.34 [↑](#footnote-ref-7)
8. Кропов Л.О правовой квалификации и регулировании инвестиционных договоров по поводу объектов капитального строительства в сфере предпринимательства / Л. Кропов // Хозяйство и право. - 2011. - № 9. – с. 99 [↑](#footnote-ref-8)
9. Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2. - с.16 [↑](#footnote-ref-9)
10. Подробнее см.: Козлова, Е.Б. Развитие системы договорных моделей, опосредующих создание объектов недвижимого имущества в Российской Федерации: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.03 / Козлова Е.Б. – Москва, 2014. – с. 168-169 [↑](#footnote-ref-10)
11. Ласковый В.А. Инвестиционный договор в строительстве как самостоятельный тип договора в Российской Федерации / В.А. Ласковый // Право и политика. – 2006. - №5. – с. 142-151

    Лисица В.Н. Юридические признаки инвестиционной деятельности / В. Н. Багова. // Предпринимательское право. Приложение «Бизнес и право России за рубежом». – 2013. - №1. – с. 13-16 [↑](#footnote-ref-11)
12. Ершов О.Г. О конструкции инвестиционного договора в строительстве / О.Г. Ершов // Право и экономика. – 2013. - № 12. – с. 40; Буслаева Л.М. Правовая природа инвестиционного договора / Л.М. Буслаева // Современное право. – 2012. - №3. – с. 82-85 [↑](#footnote-ref-12)
13. Белецкая А.А. Сравнительный анализ правовой регламентации инвестиционного договора в Российской Федерации и странах СНГ /А. А. Белецкая //Вестник Пермского университета: Серия «Юридические науки». - 2010. - № 2. - с. 84 - 87 [↑](#footnote-ref-13)
14. Гражданское право: учебник: в 3 т. Т.1 / Е.Н. Абрамова, Н.Н., Аверченко, Ю. В. Байгушева [и др.]; под ред. А.П. Сергеева. – Москва: РГ-Пресс, 2011. – с. 844 [↑](#footnote-ref-14)
15. Ершов О.Г. О конструкции инвестиционного договора в строительстве / О.Г. Ершов // Право и экономика. – 2013. - № 12. – с. 39 [↑](#footnote-ref-15)
16. Лисица В.Н. Правовое регулирование инвестиционных отношений: теория, законодательство и практика применения: Монография. – Новосибирск. – 2011 // СПС «Консультант Плюс» - 258 с. [↑](#footnote-ref-16)
17. Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2. - с.16;

    Лисица В.Н. Юридические признаки инвестиционной деятельности / В. Н. Багова. // Предпринимательское право. Приложение «Бизнес и право России за рубежом». – 2013. - №1. – с. 13-16 [↑](#footnote-ref-17)
18. Козлова Е.Б. Инвестиционный договор как пробел российского законодательства / Е.Б. Козлова // Правовые вопросы строительства. – 2013. - №1. – с.14-17 [↑](#footnote-ref-18)
19. Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2. – с.15 [↑](#footnote-ref-19)
20. Там же. с. 16 [↑](#footnote-ref-20)
21. Ласковый В.А. Инвестиционный договор в строительстве как самостоятельный тип договора в Российской Федерации / В.А. Ласковый // Право и политика. – 2006. - №5. – с. 144 [↑](#footnote-ref-21)
22. Целовальникова И.Ю. Гражданско-правовое регулирование инвестиционной деятельности: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.03 / И.Ю. Целовальникова. - Ростов-на-Дону, 2005. - с. 222 [↑](#footnote-ref-22)
23. Инвестиционное право: Учебник / В.В. Гущин, А.А. Овчинников. Москва: Эксмо, 2006, - с.688 [↑](#footnote-ref-23)
24. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.03.2007 № Ф04-962/2007(31836-А46-22) по делу № А46-7698/2006 [↑](#footnote-ref-24)
25. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 № 8105/07 по делу № А46-7698/2006 [↑](#footnote-ref-25)
26. Ершов О.Г. О конструкции инвестиционного договора в строительстве / О.Г. Ершов // Право и экономика. – 2013. - № 12. – с. 40-41 [↑](#footnote-ref-26)
27. Там же. – с. 42 [↑](#footnote-ref-27)
28. Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2. - с.17 [↑](#footnote-ref-28)
29. См., например, Ершов О.Г. О конструкции инвестиционного договора в строительстве / О.Г. Ершов // Право и экономика. – 2013. - № 12. – с. 42; Буслаева Л.М. Правовая природа инвестиционного договора / Л.М. Буслаева // Современное право. – 2012. - №3. – с. 82-85;

    См., например, Постановления ФАС Уральского округа от 04.04.2006 № Ф09-2239/05-С3 по делу № А-60-3750/04 С-1, от 25.07.2007 года № Ф-09-5197/07-C4 по делу № А-76-24005/2006-12-580, Постановление Президиума ВАС РФ от 30.10.2007 № 8105/07 по делу № А46-7698/2006 [↑](#footnote-ref-29)
30. Басыров И.И. Понятие и признаки инвестиционного договора (контракта) / И.И. Басыров // Юрист. – 2008. - №2.- с.16 [↑](#footnote-ref-30)
31. Ст. 702 ГК РФ [↑](#footnote-ref-31)
32. Ст. 1005 ГК РФ [↑](#footnote-ref-32)
33. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.02.2013 № 12444/12 по делу № А32-24023/2011; Постановление Президиума ВАС РФ от 06.09.2011 № 4784/11 по делу № А40-133603/09-122-977; Постановление Президиума ВАС РФ от 24.01.2012 № ВАС-11450/11 по делу № А40-124539/09-54-801 [↑](#footnote-ref-33)
34. Лаптева, А. М. Правовая природа инвестиционного договора / А. М. Лаптева //Цивилист. -2013. - № 2. - с. 64 – 66; Козлова, Е.Б. Развитие системы договорных моделей, опосредующих создание объектов недвижимого имущества в Российской Федерации: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.03 / Козлова Е.Б. – Москва, 2014. – с. 168-169 [↑](#footnote-ref-34)
35. Некрестьянов Д.С. Разъяснения Пленума ВАС РФ о будущей недвижимости произвели инвестиционную революцию / Д.С. Некрестьянов // Арбитражная практика. - 2011. - №10. - с.48; Ширстов Е.С. Новый взгляд на инвестиционное строительство объектов недвижимости / Е.С. Ширстов // Законодательство. – 2011. - №12. – с.33 [↑](#footnote-ref-35)
36. Некрестьянов Д.С. Разъяснения Пленума ВАС РФ о будущей недвижимости произвели инвестиционную революцию / Д.С. Некрестьянов // Арбитражная практика. - 2011. - №10. - с.49 [↑](#footnote-ref-36)
37. Ширстов Е.С. Новый взгляд на инвестиционное строительство объектов недвижимости / Е.С. Ширстов // Законодательство. – 2011. - №12. – с. 34 [↑](#footnote-ref-37)
38. Там же. – с. 34; см, например, Определение ВАС РФ от 11.04.2011 года № ВАС-18678/10 по делу № А-40-21499/09-3-248 [↑](#footnote-ref-38)
39. Ст. 219 ГК РФ [↑](#footnote-ref-39)
40. Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – с. 313 [↑](#footnote-ref-40)
41. Ст. 131, ст. 1043 ГК РФ [↑](#footnote-ref-41)
42. Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – с. 313 [↑](#footnote-ref-42)
43. Споры о будущей недвижимости – дело прошлого? (комментарии экспертов) // Закон. – 2011. - №9. – с. 21-40 [↑](#footnote-ref-43)
44. См., например, Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография / А. А. Рябов - М.: Норма: Инфра-М, 2014. – с. 2; Курбатов А. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства / А. Курбатов // Хозяйство и право. - 1996. - № 6. - с.61; Чекалов С.С. Причинность взаимодействия налогового и гражданского права / С.С. Чекалов // Финансовое право. - 2012. - № 12. – с.36 -39 [↑](#footnote-ref-44)
45. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий; Ассоциация Юридический центр. -науч. изд.. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. - с. 45; Винницкий Д.В. Концепции автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику / Д.В. Винницкий // Законодательство. – 2003. - №5. - с. 23 [↑](#footnote-ref-45)
46. См. Винницкий Д.В. Концепции автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику / Д.В. Винницкий // Законодательство. – 2003. - №5. - с. 23 [↑](#footnote-ref-46)
47. Цит. по Петерс О.В. Проблемы соотношения налогового и гражданского права / О.В. Петерс // Кодекс info. 2003. - № 1 – 2. – с.40-51 [↑](#footnote-ref-47)
48. Цит. по Винницкий Д.В. Российское налоговое право. с. 48. [↑](#footnote-ref-48)
49. Цит. по Петерс О.В. Проблемы соотношения налогового и гражданского права / О.В. Петерс // Кодекс info. 2003. - № 1 – 2. – с.40-51 [↑](#footnote-ref-49)
50. См. Винницкий Д.В. Концепции автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику / Д.В. Винницкий // Законодательство. – 2003. - №5. - с.23; Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография / А. А. Рябов - М.: Норма: Инфра-М, 2014. – с.16 [↑](#footnote-ref-50)
51. Карасева (Сенцова) М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: некоторые теоретические подходы / М.В. Карасева (Сенцова) // Финансовое право. - 2012. – № 12. - с. 14 - 17. [↑](#footnote-ref-51)
52. См., например, Цыганков Э.М. Проблемы соотношения налогового законодательства со смежными отраслями законодательства: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. - Москва, 2001. - 33 с.; Чекалов С.С. К вопросу о связи гражданского и налогового права / С.С. Чекалов // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2013. - № 8. - с.60 - 62. [↑](#footnote-ref-52)
53. Смолицкая Е.Е. Комплексный подход к проблеме взаимосвязи налогового и гражданского права / Е.Е. Смолицкая // Финансовое право. - 2012. - № 12. - с.33 - 36. [↑](#footnote-ref-53)
54. Винницкий Д.В. Концепции автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику / Д.В. Винницкий // Законодательство. – 2003. - №5. - с. 23. [↑](#footnote-ref-54)
55. Брызгалин А.В., Бабанин В.А., Штромвассер И.Р. и др. Актуальные вопросы налогового, гражданского и корпоративного права /А.В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. - 2004. - № 7. – с. 144 [↑](#footnote-ref-55)
56. Кустова М.В. Пределы использования гражданско-правовых понятий и институтов при применении законодательства о налоге на доходы физических лиц / М.В. Кустова // Закон. - 2009. – № 1. - с. 162. [↑](#footnote-ref-56)
57. П.1 ст. 38 НК РФ [↑](#footnote-ref-57)
58. Челышев М.Ю. Взаимодействие гражданского и налогового права в регулировании отношений с участием предпринимателей: дис. … канд. юрид наук: 12.00.03. – Саратов, 1998. - с. 168 - 169. [↑](#footnote-ref-58)
59. Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. – Москва, 2003. - с. 110 - 134. [↑](#footnote-ref-59)
60. Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. - с. 9 [↑](#footnote-ref-60)
61. Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография / А. А. Рябов - М.: Норма: Инфра-М,2014. – с.29 [↑](#footnote-ref-61)
62. Гражданкое право: учебник в 3т. Т.1 – 7-е изд., перераб. и доп. / В.В. Байбак, Н.Д. Егоров, И.В. Елисеев [и др.]; под ред. Ю.К. Толстого. – Москва: Проспект, 2010. – с.106-108 [↑](#footnote-ref-62)
63. Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах /С. В. Овсянников // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. - 2009. - № 3. - с.101; Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-63)
64. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. - с. 156 [↑](#footnote-ref-64)
65. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [↑](#footnote-ref-65)
66. Сенцова М.В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения / М.В.Сенцова // Закон. - 2012. - № 1. - с. 129. [↑](#footnote-ref-66)
67. Корнаухов М.В. Методология споров об обоснованности налоговой выгоды / М.В. Корнаухов // Налоги. - 2008. - № 1. – с. 2-5 [↑](#footnote-ref-67)
68. Карасева (Сенцова) М.В. Гражданско-правовая детерминация налогового права: некоторые теоретические подходы / М.В. Карасева (Сенцова) // Финансовое право. - 2012. - № 12. - с. 14 - 17. [↑](#footnote-ref-68)
69. Рябов А. А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография / А. А. Рябов - М.: Норма: Инфра-М, 2014. – с.29; Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С.В. Овсянников // Вестник ВАС РФ. - 2009. - № 1. - с. 86. [↑](#footnote-ref-69)
70. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С.В. Овсянников // Вестник ВАС РФ. - 2009. - № 1. - с. 87 [↑](#footnote-ref-70)
71. См, например, Постановление Конституционного суда от 23.12.2009 № 20-П, Постановление Конституционного суда РФ от 01.07.2015 № 19-П, определения Конституционного суда Российской Федерации от 04.04.2006 № 98-О и от 13.06.2006 № 319-О [↑](#footnote-ref-71)
72. П. 2 ст.13 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации» в ред. от 06.12.2011; ч.1 ст. 3 Федерального конституционного закона от 04.06.2014 № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон "Об арбитражных судах в Российской Федерации" и статью 2 Федерального конституционного закона "О Верховном Суде Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-72)
73. Там же [↑](#footnote-ref-73)
74. Ч.1 ст. 65 Арбитражного процессуально кодекса РФ [↑](#footnote-ref-74)
75. Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – с. 313 [↑](#footnote-ref-75)
76. Ст.54 Конституции РФ, ст.5 НК РФ [↑](#footnote-ref-76)
77. Постановление Конституционного суда РФ от 21.01.2010 № 1-П [↑](#footnote-ref-77)
78. См., например, Постановление ФАС Московского округа от 28.05.2013 по делу № А40-111500/12-20-577; Постановление ФАС Московского округа от 30.08.2012 по делу № А40-6920/12-76-64 [↑](#footnote-ref-78)
79. Ст. 421 ГК [↑](#footnote-ref-79)
80. Верещагин С. Еще раз об инвестиционном договоре, или Завершаем длящуюся дискуссию / C. Верещагин // Налоговый учет для бухгалтера. - 2011. - № 10. - с. 61 [↑](#footnote-ref-80)
81. Семенихин В.В. НДС в посреднической деятельности. / В.В. Семенихин // Налоговый вестник. – 2009. - № 4. - с.123 [↑](#footnote-ref-81)
82. См., например, Постановления ФАС Уральского округа от 22.09.2008 №Ф-09-6714/08-C3 по делу № А07-2969/08 [↑](#footnote-ref-82)
83. Письмо УФНС России по г. Москве от 06.03.2003 № 24-11/13281; Письмо УФНС России по г. Москве от 17.04.2007 № 20-12/035144; Письмо Минфина РФ от 12.05.2011 № 03-07-11/122 [↑](#footnote-ref-83)
84. Ст. 1008 ГК РФ [↑](#footnote-ref-84)
85. Постановление ФАС Центрального округа от 10.08.2007 по делу №А14-17099-2006-6/6 [↑](#footnote-ref-85)
86. Письмо УФНС России по г. Москве от 05.12.2007 №19-11/115925; Постановление ФАС Московского округа от 19.03.2007 № КА-А40/1751-07 по делу № А-40-48250/06-129-283 [↑](#footnote-ref-86)
87. Семенихин В. В. НДС в посреднической деятельности /В.В. Семенихин //Налоговый вестник. - 2009. - № 4. - с. 123 [↑](#footnote-ref-87)
88. Ст. 171, 172 НК РФ [↑](#footnote-ref-88)
89. Письма Минфина России от 31.01.2013 № 03-03-06/1/1838, от 26.09.2012 № 03-03-06/1/501, от 05.04.2012 № 03-03-06/1/184, от 14.02.2011 № 03-03-06/1/100, УФНС России по г. Москве от 06.08.2012 № 16-15/071276@, от 21.02.2012 № 16-15/014823@, от 11.11.2011 № 16-12/109667@ [↑](#footnote-ref-89)
90. Подп.9 п.1 ст. 251 НК РФ [↑](#footnote-ref-90)
91. П.3 ст.271 НК РФ [↑](#footnote-ref-91)
92. П.1 ст. 256, п.1 ст. 257 НК РФ [↑](#footnote-ref-92)
93. П.4 ст. 259 НК РФ [↑](#footnote-ref-93)
94. Определение ВАС РФ от 01.09.2011 № ВАС-11023/11 по делу № А56-87991/2009; Письма МинФина России от 18.10.2011 № 03-07-10/15, от 27.10.2011 № 03-03-06/1/695 [↑](#footnote-ref-94)
95. Калинин С.И. Новая трактовка ВАС РФ инвестиционных договоров привела к непредвиденным налоговым последствиям / C.И. Калинин // Налоговые споры. – 2012. - № 3. – с. 109 [↑](#footnote-ref-95)
96. Ст.1 ФЗ от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [↑](#footnote-ref-96)
97. Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – с. 320 [↑](#footnote-ref-97)
98. П.4 ст. 164 НК РФ [↑](#footnote-ref-98)
99. П.14 ст.167 НК РФ [↑](#footnote-ref-99)
100. Инвестиции в строительство. Налоговые последствия / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – с. 314 [↑](#footnote-ref-100)
101. Там же [↑](#footnote-ref-101)
102. Бокарева Е.Н., Трифонова А.В. Налогообложение операций при реализации инвестиционных проектов (после принятия Постановления Пленума ВАС РФ №54) / Е.Н. Бокарева, А.В. Трифонова // Электронный журнал Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2013. - № 1. – с. 27 [↑](#footnote-ref-102)
103. Там же. - с. 28 [↑](#footnote-ref-103)
104. П.1 ст. 256 НК РФ [↑](#footnote-ref-104)
105. Калинин С.И. Новая трактовка ВАС РФ инвестиционных договоров привела к непредвиденным налоговым последствиям / C.И. Калинин // Налоговые споры. – 2012. - № 3. – с. 110 [↑](#footnote-ref-105)
106. П.1 ст. 174.1 НК РФ [↑](#footnote-ref-106)
107. П. 2 ст. 274 и п. 3 ст. 278 НК РФ, п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.11.2003 года № 105н [↑](#footnote-ref-107)
108. Письмо ФНС России от 12.08.2011 № СА-4-7/13193@ (п. 5), Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 2196/10 по делу № А09-1069/2008 [↑](#footnote-ref-108)
109. П.2 и п.3 ст. 174.1 НК РФ [↑](#footnote-ref-109)
110. П.3 ст.174.1 НК РФ [↑](#footnote-ref-110)
111. Подп. 1 п. 2 ст. 146, подп. 6 п. 3 ст. 39 НК РФ [↑](#footnote-ref-111)
112. Письма Минфина России от 25.08.2015 № 03-07-11/48850, от 27.08.2008 № 03-07-11/287 [↑](#footnote-ref-112)
113. П.2 ст. 171 НК РФ [↑](#footnote-ref-113)
114. Постановление Конституционного суда РФ от 02.12.2013 №26-П, Постановление Конституционного суда РФ от02.07.2013 №17-П, Определение Конституционного суда РФ от 03.07.2014 №1555-О [↑](#footnote-ref-114)
115. См., например, Определение Верховного Суда РФ от 14.10.2015 № 309-КГ15-12246 по делу № А60-41008/2014 [↑](#footnote-ref-115)
116. Письмо ФНС России от 24.12.2015 № СД-18-3/1625@; Письмо Минфина России от 28.05.2015 № 03-07-10/30935 [↑](#footnote-ref-116)