

Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения

Сенцова (Карасева) М.В.,

доктор юридических наук,
профессор Воронежского государственного университета
E-mail: smv@law.vsu.ru

Аннотация. В статье подчеркивается, что весьма часто права налогоплательщика требуют защиты в связи с неправильной юридической квалификацией сделок, совершенных налогоплательщиком. Недостатки в квалификации сделок имеют место в деятельности налоговых органов и судов.

Ключевые слова: гражданско-правовая квалификация сделок в целях налогообложения, специальная квалификация сделок.

В современных условиях анализ судебной практики свидетельствует, что весьма часто права налогоплательщика оказываются нарушенными и требуют защиты в связи с неправильной квалификацией налоговыми органами сделок, совершенных налогоплательщиком.

Сегодня сделка как таковая включена в сферу налогово-правового регулирования. Во-первых, НК РФ предусматривает самые различные налоговые последствия в зависимости от вида гражданско-правовой сделки. Во-вторых, допускается возможность изменения налоговым органом юридической квалификации сделок, совершенных налогоплательщиком (подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ). В-третьих, в налоговом законодательстве установлены автономные критерии квалификации сделок в целях налогообложения, независимые от установок гражданского законодательства.

Именно это приводит к выводу, что сегодня налоговый орган, осуществляя налоговый контроль, должен четко понимать, что налоговые последствия сделок, предусмотренные НК РФ, весьма часто представляют собой права налогоплательщика, которые он имеет право защищать. И они могут быть правильно определены только благодаря верной юридической квалификации сделок, совершенных налогоплательщиком. При этом такие квалификации сделок представляют собой не только их идентификацию по правилам гражданского права, но и по правилам налогового законодательства. В целях налогообложения сделка (договор) всегда имеет не только гражданско-правовой, но и налогово-правовой модус квалификации.

В науке уже было замечено, что гражданско-правовая сделка не может «игнорироваться для целей налогообложения», «факт передачи имущества одним лицом другому недостаточен для вывода о режиме налогообложения соответствующей операции, так как она может состояться с целью передачи права собственности (купли-продажи), передачи товара на реализацию (комиссии), перевозки, хранения и т.д.»¹ При всей

справедливости отмеченного, все же, забегая вперед, следует подчеркнуть, что гражданско-правовая квалификация сделки как договора купли-продажи, комиссии, перевозки, хранения и т.д. не является единственно возможной и необходимой в целях налогообложения.

Отмечалось, что гражданско-правовая квалификация договоров «осуществляется путем сравнения заключенного сторонами договора и договорных конструкций, предусмотренных законом», по так называемым видообразующим признакам². При этом подчеркивалось, что гражданско-правовая квалификация договоров осуществляется, в том числе, и в связи с необходимостью соблюдения требований налогового законодательства. Видимо, на такие выводы наталкивает анализ налогового законодательства, из которого следует, что гражданско-правовая квалификация сделок (договоров) в целях налогообложения в ряде случаев необходима. Например, согласно п. 1 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Очевидно, что в данном случае у налогоплательщика право на налоговое освобождение по НДС согласно НК РФ возникает при наличии договора аренды помещения иностранными гражданами или организациями, по которому он (налогоплательщик) выступает арендодателем. Для того, чтобы в случае спора такое право было признано, правоприменитель должен осуществить гражданско-правовую квалификацию заключенного договора и идентифицировать его как договор аренды со специальным субъектом.

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

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

² См. Витрянский В.В. Существенные условия договора в отечественной цивилистике и правоприменительной практике // Вестник ВАС РФ. 2002. № 5. С. 140–142.

Примеры гражданско-правовой квалификации договора в целях налогообложения дает и судебная практика.

Так, индивидуальный предприниматель по заказу физических и юридических лиц выполнял работы по установке окон ПВХ, изготавливая их с привлечением третьих лиц. Он уплачивал ЕНВД, так как квалифицировал свою деятельность как оказание бытовых услуг, что согласно ст. 346.29 НК РФ является видом предпринимательской деятельности, образующим налоговую базу по ЕНВД. Инспекция ФНС РФ, а затем и суды (арбитражный, апелляционный и кассационный) сочли, что работы предпринимателя по установке окон следовало квалифицировать как бытовые услуги, а реализация окон по заказам юридических лиц к бытовым услугам не относится и, соответственно, не может подпадать под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. ВАС РФ, рассмотрев дело в порядке надзора пришел к выводу, что суды неверно определили налоговые обязательства налогоплательщика³. Причиной этого, как следует из постановления Президиума ВАС РФ, явилась неверная гражданско-правовая квалификация договора, заключенного индивидуальным предпринимателем с контрагентом. Суд указал, что индивидуальный предприниматель заключал с контрагентом договор подряда, в рамках которого осуществлял установку окон и их изготовление по требуемым размерам, т.е. исходя из индивидуальных потребностей заказчика. Доказательством этого явилась смета, составляющая необходимую часть договора подряда, в которой стоимость изготовленного окна включена в общую стоимость заказа, предусмотренного договором подряда. Учитывая, что согласно ст. 346.29 НК РФ вид предпринимательской деятельности является составляющей для определения налоговой базы по ЕНВД, ВАС РФ, осуществив гражданско-правовую квалификацию заключенного индивидуальным предпринимателем договора именно как договора подряда, смог заключить, что предприниматель осуществлял оказание бытовых услуг, а не продажу готовых изделий, как ему первоначально вменялось налоговым органом и судами. Соответственно, гражданско-правовая квалификация договора, произведенная ВАС РФ, обеспечила определение налоговых обязательств индивидуального предпринимателя.

Однако важно заметить, что в тех случаях, когда для определения тех или иных налоговых последствий требуется гражданско-правовая квалификация договора, все же следует говорить не о гражданско-правовой квалификации дого-

вора в целях налогообложения, а о *юридической квалификации договора в целях налогообложения с использованием гражданско-правовой квалификации как средства*.

Дело в том, что, как уже отмечалось ранее, гражданско-правовая квалификация договора осуществляется в любом случае путем сравнения заключенного договора с той или иной договорной конструкцией, предусмотренной в гражданском законодательстве. При этом квалифицирующие, а точнее видообразующие, признаки договора «заданы» в юридических конструкциях гражданского законодательства. Именно на них ориентируется правоприменитель при осуществлении сравнения заключенного сторонами договора с договорной конструкцией, предусмотренной гражданским законодательством. Что касается гражданско-правовой квалификации договора в целях налогообложения, то *в любом случае такая квалификация будет осуществляться путем сопоставления заключенного сторонами договора с нормой налогового права, устанавливающей интересующие налоговый орган или оспариваемые в суде налоговые последствия. При этом квалифицирующий признак, анализируемый в целях налогообложения, в любом случае «задан», т.е. назван в норме налогового права. Этот признак при условии вывода о его реальном наличии в заключенном сторонами договоре позволяет утверждать, что данный договор порождает предполагаемые налоговые последствия*.

Из нормы налогового закона, как в вышеприведенном примере (п. 1 ст. 149 НК РФ), может следовать, что квалифицирующим признаком договора в целях обоснованности тех или иных налоговых последствий (в нашем примере — права на налоговое освобождение по НДС) является его идентификация как определенного вида договора (в нашем примере — договора аренды) со специальным субъектом. Такая идентификация может быть произведена только путем гражданско-правовой квалификации договора, заключенного сторонами. Из указанного примера судебной практики также следует, что, исходя из норм налогового права, квалифицирующим признаком договора, заключенного сторонами, является его идентификация в качестве такого договора, который способен обеспечивать оказание налогоплательщиком бытовых услуг как вида предпринимательской деятельности. Таким договором, в частности, является договор подряда. Такая идентификация необходима для того, чтобы, принимая во внимание суть налогового спора, подтвердить (или опровергнуть) формирование у налогоплательщика налоговой базы по ЕНВД.

Таким образом, юридическая квалификация договора в целях налогообложения может осуществляться через гражданско-правовую квалификацию этого договора, если в норме налого-

³ См: Витрянский В.В. Существенные условия договора в отечественной цивилистике и правоприменительной практике // Вестник ВАС РФ. 2002. № 5. С. 140–142.

вого права те или иные налоговые последствия (возникновение объекта налогообложения, право на налоговый вычет, налоговую льготу, определение налоговой базы по конкретному налогу и т.д.) объективированы через такие квалифицирующие признаки, которые предполагают идентификацию договора в качестве договора определенного вида.

Что касается налогово-правового модуса квалификации сделок (договора), то такая квалификация осуществляется исключительно в целях налогообложения. И в этом смысле является специальной.

Специальная квалификация сделок имеет сугубо атрибутивное значение по отношению к гражданско-правовой квалификации сделки, ибо осуществляется исключительно в целях налогообложения. Но она связана с гражданско-правовой сделкой (договором), а точнее с исполнением договорного обязательства, которое осуществляется в рамках гражданского правоотношения и нисколько не умаляет гражданско-правовой квалификации сделки.

Специальная квалификация сделок в целях налогообложения предусмотрена прежде всего ст. 301 НК РФ. Согласно закону специальной квалификации подлежат договоры производных финансовых инструментов (ПФИ): форвардные, фьючерсные, опционные контракты, своп контракты. Базисными активами последних являются: иностранная валюта, ценные бумаги, процентные ставки, кредитные ресурсы и т.д. Сделки ПФИ сегодня весьма распространены, ибо в условиях быстрого изменения рыночных цен, колебаний процентных ставок, курсов валют, цен на акции и т.д. хозяйствующие субъекты заинтересованы в эффективном управлении рисками, обеспечении собственной защиты от изменений и рыночных колебаний. А, кроме того, они заинтересованы в получении прибыли, возникающей во времени и пространстве за счет разницы в ценах на базисный актив.

В соответствии с п. 2 ст. 301 НК РФ налогоплательщику предоставлено *право самостоятельно квалифицировать сделку*, условия которой предусматривают поставку вышеназванных базисных активов. Такая квалификация по выбору налогоплательщика может быть осуществлена по двум вариантам: а) либо как операция с финансовым инструментом срочной сделки, б) либо как сделка на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения. В первом случае речь идет о так называемых расчетных сделках, а во втором — о поставочных. При расчетных сделках реальная поставка базисного актива не предусмотрена. Вместо этого одна сторона перечисляет другой определенную сумму денежных средств в зависимости от условий, предусмотренных договором ПФИ. Таким образом, рас-

четные сделки являются разновидностью условных сделок. Поставочная сделка основана на реальной поставке актива, являющегося предметом ПФИ. Более того, в п. 2 ст. 301 НК РФ отмечается, что критерии отнесения сделок, предусматривающие поставку предмета сделки (за исключением операций хеджирования), к категории операций с финансовыми инструментами срочных сделок должны быть определены налогоплательщиком с учетом политики для целей налогообложения.

В гражданском праве квалификация вышеназванных сделок (договоров) неоднозначна. Так, есть мнение, что поставочные сделки ПФИ можно рассматривать как срочные договоры купли-продажи услуг⁴, а расчетные ПФИ в доктрине гражданского права предлагается квалифицировать как сделки, связанные с организацией игр и пари (ст. 1062 ГК РФ). В целом же сделки (договоры) ПФИ относятся в гражданском праве к числу непоименованных договоров.

Возникает вопрос — почему законодатель в налоговом законодательстве предусмотрел специальную квалификацию срочных сделок ПФИ? Ответ один — для эффективного определения налоговой базы по доходам, получаемым по срочным сделкам. Так, согласно п. 2 ст. 301 НК РФ, если сделка квалифицируется как сделка на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения, то доходы по сделке налогооблагаются в порядке, предусмотренном в НК РФ для соответствующих базисных активов таких сделок. Если же сделка квалифицируется как расчетная, то налогообложение осуществляется по специальному правилу (ст. 304 НК РФ).

Вышеназванный случай юридической квалификации сделки (договора) в целях налогообложения по ст. 301 НК РФ предполагает, что, заключая сделку (договор) ПФИ, субъекты сделки сразу же себя проецируют как налогоплательщики (хотя правового статуса налогоплательщика у них еще не возникает), «подстраивая» содержание сделки под специфику налогово-правового регулирования с целью «выхода» на адекватные налоговые последствия. Соответственно этому, заключая сделку, субъект преследует не только частные, но атрибутивно и публичные, налогово-правовые интересы, вытекающие из его публичной обязанности платить налоги. Это обстоятельство особо акцентируется тем, что, как уже было подчеркнуто, субъекты должны заранее определять критерии квалификации срочных сделок на поставку базисного актива. Отсюда их публичный интерес, заключающийся в выборе подходящего режима налогообложения, зависит от критерия квалификации

⁴ См.: Сафонова Т. Операции с производными финансовыми инструментами: учет, налоги, правовое регулирование. М., 2013. С. 298.

рассматриваемых сделок в учетной политике организации⁵.

Помимо отмеченного, специальная квалификация сделок в целях налогообложения предусмотрена судебной доктриной обоснованности налоговой выгоды, выраженной в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

Анализ вышеназванного постановления свидетельствует, что во имя обеспечения публично-го интереса, а точнее — обоснованного уменьшения размера налоговой обязанности налогоплательщика (за счет уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, получения права на возврат, зачет или возмещение налога из бюджета), устанавливается понятие «налоговая выгода» налогоплательщика. Налоговая выгода в каждом конкретном случае ее наличия должна идентифицироваться налоговым органом и судами по критериям ее обоснованности, указанным в вышеназванном постановлении Пленума ВАС РФ.

Чаще всего идентификация выгоды налогоплательщика как обоснованной или необоснованной представляет собой *специальную квалификацию гражданско-правовой сделки, заключенной налогоплательщиком*. Между тем, в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 идентификация налоговой выгоды налогоплательщика как обоснованной или нет непосредственно связывается не с анализом заключенной налогоплательщиком сделки, а с анализом хозяйственных операций и различных обстоятельств, так или иначе связанных с возникновением налоговой выгоды (п. 3, 4, 5, 10). Более того, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148 со ссылкой на ст. 54 НК РФ отмечается, что налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции.

Это обстоятельство, а точнее, — акцент на финансово-хозяйственных операциях, дает основание весьма часто полагать, что гражданско-правовая сделка, как таковая, не имеет никакого отношения к налоговым последствиям⁶, и последние формируются исключительно под влиянием финансово-хозяйственных операций, совершенных налогоплательщиком.

С таким мнением, конечно же, нельзя согласиться, на что уже обращалось внимание в науке⁷. И главным доводом в пользу признания роли

гражданско-правовой сделки в детерминации налоговых последствий, в том числе идентификации налоговой выгоды как обоснованной или необоснованной, является то обстоятельство, что любая сделка (договор) — это не только юридический факт, но и правоотношение, в рамках которого осуществляется исполнение договорного обязательства. Соответственно финансово-хозяйственные операции, влекущие налоговые последствия, имеют место не сами по себе, а в связи с заключенным договором, но главное — в связи с его исполнением, т.е. осуществляются в рамках гражданского правоотношения исполнения договорного обязательства⁸.

С учетом отмеченного, в режиме практических вопросов налогового и гражданского права, а также научного осмысления этих правовых феноменов, прежде всего с точки зрения сочетания частных и публичных интересов, очень важно рассматривать вопрос идентификации налоговой выгоды как обоснованной или необоснованной в контексте с гражданско-правовой сделкой, заключенной налогоплательщиком. С учетом отмеченного, научный анализ текста постановления Пленума ВАС РФ № 53 позволяет говорить о специальной квалификации сделок в целях налогообложения. Фактически в постановлении речь идет о налогово-правовом модуле квалификации сделок, который устанавливается во имя обеспечения публичного интереса для идентификации выгоды налогоплательщика как обоснованной или необоснованной.

В соответствии с постановлением Пленума ВАС РФ № 53 налогово-правовая квалификация сделки осуществляется по тестам:

- деловой цели;
- приоритета существа над формой;
- реальности предпринимательской или иной экономической деятельности.

Критерии (маркеры) этих тестов определены в вышеназванном постановлении и сегодня

говые отношения М., 2014. С. 84–86.

⁸ Нельзя не замечать, что именно это обстоятельство подчеркнуто в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.11.2011. Ведь фактически в нем речь идет о том, что налоговые последствия влекут не сами сделки, а совершенные в исполнение сделок, т.е. в ходе исполнения сделок, финансово-хозяйственные операции. Это же обстоятельство было подчеркнуто Пленумом ВАС РФ и в постановлении от 10.04.2008 № 22, где суд указал: «оценка налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение сделок, должна проводиться налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством». Помимо отмеченного, следует подчеркнуть, что факт зависимости налоговых последствий так или иначе от гражданско-правовой сделки подтверждается и законодателем в НК РФ. Самым ярким примером является, как уже было отмечено, ст. 301 НК РФ, в которой тот или иной вариант квалификации сделки, избранной налогоплательщиком, непосредственно влияет на порядок определения налоговой базы в каждом конкретном случае, т.е. на налоговые последствия по гл. 25 НК РФ.

⁵ См.: Меркулова Л.А. Квалификация срочных сделок: приоритет правовой конструкции // Налоговед. 2013. № 7. С. 69.

⁶ Еще до принятия вышеназванных судебных актов эту точку зрения активно высказывал С.В. Овсянников в статье «Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права» // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 87.

⁷ См.: Рябов А.А. Влияние гражданского права на нало-

уже «отработаны» судебной практикой. А вот для идентификации этих критериев и, таким образом, признания налоговой выгоды обоснованной или необоснованной необходим анализ финансово-хозяйственных операций налогоплательщика, совершенных в ходе исполнения договорных обязательств.

Так, при квалификации сделки в целях налогообложения по тесту деловой цели критерием идентификации *необоснованности* получения налогоплательщиком налоговой выгоды будут являться: а) учет в целях налогообложения операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом; б) учет операций, обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); в) непринятие факта налоговой выгоды в качестве самостоятельной деловой цели.

Соответственно по тесту приоритета существа над формой критериями идентификации налоговой выгоды как необоснованной являются: а) учет операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом. В этом случае суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции; б) иные критерии, относящиеся к тесту «деловой цели».

Наконец, при квалификации сделки в целях налогообложения по тесту реальности предпринимательской или иной экономической деятельности критерии даны в п. 4, 5, 9 вышеназванного постановления и частично перекликаются с вышеуказанными.

Итак, квалификация сделки в целях налогообложения на основе тестов, содержащихся в постановлении Пленума ВАС РФ № 53, — еще один пример включения сделки (договора) в сферу налогово-правового регулирования.

В практическом плане значение налогово-правовой квалификации сделки проявляется в том, что контрагенты договора уже на стадии заключения договора проецируют себя не только в качестве кредитора и должника, но и в качестве будущего налогоплательщика. Причем цивилисты совершенно верно замечают, что «модель потенциального налогового правоотношения складывается уже на стадии заключения договора, когда стороны надлежащим образом выразили свою волю и закрепили свои права и обязанности в предусмотренной законом форме»⁹.

С учетом всего отмеченного можно предложить следующую теоретическую конструкцию осмысления сосуществования гражданско-правовой сделки и ее специальной квалификации в целях налогообложения: специальная (налогово-правовая) квалификация сделки в целях

налогообложения немыслима без гражданско-правовой сделки как таковой. Однако гражданско-правовая сделка имеет собственные цели, на идентификацию которых направлена гражданско-правовая квалификация сделки. Налогово-правовая квалификация сделки в целях налогообложения является сугубо атрибутивной. Базируясь на гражданско-правовой сделке, она предполагает ее квалификацию исключительно в целях налогообложения, т.е. служит более четкой идентификации публичной составляющей в деятельности налогоплательщика¹⁰.

В целом следует заметить, что гражданско-правовая и налогово-правовая квалификация сделок, будучи разъединены разными целями, все же соединены самой сделкой, фактом ее заключения. В связи с этим, в рамках исполнения сделки (договорного обязательства) имеет место переплетение частных и публичных интересов, поэтому задача современного законодателя в сегменте «гражданское — налоговое право» заключается в том, чтобы стремиться не к жесткому размежеванию, а к унификации правового регулирования, насколько это возможно в каждой ситуации. И сегодня, прежде всего, это касается гражданского законодательства¹¹, ибо налоговое законодательство, со своей стороны, решает проблему унификации правового регулирования в этом сегменте, в частности, по п. 1 ст. 11 НК РФ.

Список литературы

1. Витрянский В.В. Существенные условия договора в отечественной цивилистике и правоприменительной практике // Вестник ВАС РФ. 2002. № 5. С. 140–142.
2. Меркулова Л.А. Квалификация срочных сделок: приоритет правовой конструкции // Налоговед. 2013. № 7. С. 69.
3. Овсянников С.В. Гражданское и налоговое право: конфликт правопониманий // Вестник ВАС РФ. 2009. № 1. С. 87.
4. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения М., 2014. С. 84–86.
5. Сафонова Т. Операции с производными финансовыми инструментами: учет, налоги, правовое регулирование. М., 2013. С. 298.
6. Селютин Н.Г. Современные проблемы регулирования имущественных отношений: традиции и новеллы // Вестник гражданского права. 2015. № 1 (том 15). С. 159.

¹⁰ Научное осмысление гражданско-правовой и налогово-правовой квалификации сделки в целях налогообложения парадигмально синхронно осмыслению проблемы свободы гражданского договора и ее ограничению в целях налогообложения, возникшей на практике и получившей практическое разрешение в постановлении КС РФ от 23.12.2009 № 20-П.

¹¹ Надо заметить, что уже наступил тот этап, когда цивилисты подошли к пониманию необходимости унификации гражданско-правового регулирования, выработке единых подходов, хотя пока только в связи с интернационализацией имущественного оборота (Селютин Н.Г. Современные проблемы регулирования имущественных отношений: традиции и новеллы // Вестник гражданского права. 2015. № 1 (том 15). С. 159).

⁹ Рябов А.А. Указ. соч. С. 89.

The legal qualification of transactions for tax purposes

Sentsova (Karaseva) M.V.,

Doctor of Law, Professor Voronezh State University

E-mail: smv@law.vsu.ru

Abstract. *In the clause it is underlined that quite often the rights of tax payer are demanded by protection in connection with wrong qualification of the transactions made by the tax payer. The drawbacks of the qualifications take place in activity of tax departments and courts.*

Keywords: *civil and law qualification of the transactions for taxation, special qualification of transactions.*

References

1. Vitryanskii V.V. Sushestvennye usloviya dogovora v otechestvennoi civilistike i pravoprimeritel'noi praktike // Vestnik VAS RF. 2002. № 5. S. 140–142.
2. Merkulova L.A. Kvalifikaciya srochnyh sdelok: prioritet pravovoi konstrukcii // Nalogoved. 2013. № 7. S. 69.
3. Ovsyannikov S.V. Grazhdanskoe i nalogovoe pravo: konflikt pravoponimaniia // Vestnik VAS RF. 2009. № 1. S. 87.
4. Ryabov A.A. Vliyanie grazhdanskogo prava na nalogovye otnosheniya M., 2014. S. 84–86.
5. Safonova T. Operacii s proizvodnymi finansovymi instrumentami: uchet, nalogi, pravovoe regulirovanie. M., 2013. S. 298.
6. Selyutina N.G. Sovremennye problemy regulirovaniya imushchestvennyh otnoshenii: tradicii i novelly // Vestnik grazhdanskogo prava. 2015. № 1 (tom 15). S. 159.