

С.П. Баранов

СООТНОШЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ ЮРИДИЧЕСКОЙ КВАЛИФИКАЦИИ  
СДЕЛКИ И ПРИЗНАНИЯ ЕЕ НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНОЙ

В настоящее время вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов уделяется много внимания. В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2010-2012 годах<sup>1</sup> отмечается, что «риск для стабильности доходной части бюджета по-прежнему представляет практика использования схем уклонения от уплаты налогов». В числе первоочередной меры Президентом РФ предложено «законодательно закрепить инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целях минимизации налогов, используя при этом практический опыт, накопленный арбитражными судами». На основе этого в апреле 2011 г. Торгово-промышленная палата РФ и журнал «Налоговед» при поддержке Министерства финансов РФ организовали проведение Всероссийского профессионального конкурса законопроектов о противодействии налоговым злоупотреблениям<sup>2</sup>.

Однако пока четкие законодательные нормы, препятствующие уклонению от уплаты налогов, не приняты, налоговые органы для установления действительной налоговой обязанности налогоплательщиков используют закрепленные действующим налоговым законодательством полномочия. К таким полномочиям, в частности, относятся право налоговых органов на изменение юридической квалификации сделки налогоплательщика (подп. 3 п. 2. ст. 45 Налогового кодекса РФ), а также право на признание сделки налогоплательщика недействительной (п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»).

Анализ правоприменительной практики и высказанных в юридической литературе позиций позволяет сделать вывод, что соотношение указанных полномочий является далеко не однозначным. Можно выде-

лить две точки зрения, одна из которых предполагает проведение налоговым органом оценки недействительности сделки в рамках изменения юридической квалификации сделки, а другая, напротив, исходит из того, что признание сделки недействительной является самостоятельным действием налогового органа, не связанным с изменением юридической квалификации сделки.

Наиболее ярко эти две точки зрения можно проиллюстрировать на примере сложившейся судебной практики.

Согласно п. 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 Гражданского кодекса РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 Гражданского кодекса РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 Гражданского кодекса РФ.

В п. 7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» также разъяснено, что при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ, вправе самостоятельно изменить юридическую квалификацию сделок налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов). При этом, как отметил Пленум Высшего Арбитражного Суда

<sup>1</sup> См.: Парламентская газета. – 2009. – 29 мая.

<sup>2</sup> См.: <http://www.nalogoved.ru/konkurs>

РФ, суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных.

Учитывая указанные разъяснения высшей судебной инстанции, нижестоящие арбитражные суды до недавнего времени исходили из того, что юридическая квалификация сделки — это не только идентификация сделки применительно к положениям части второй Гражданского кодекса РФ, но и оценка сделки с точки зрения такого критерия, как ее действительность.

Так, в деле № А60-16312/2008-С10, рассмотренном Федеральным арбитражным судом Уральского округа в Постановлении от 1 апреля 2009 г. № Ф09-1696/09-С3, предметом спора послужили доводы налогового органа о необходимости бесспорного взыскания налогов, начисленных в результате признания совершенных налогоплательщиком сделок мнимыми.

При рассмотрении указанного дела судами было установлено, что основанием для доначисления налогов по результатам выездной налоговой проверки послужили выводы инспекции о том, что сделки по реализации продукции между налогоплательщиком и созданными им взаимозависимыми юридическими лицами, а также последующая перепродажа продукции взаимозависимыми лицами конечным покупателям фактически не осуществлялись; данными лицами создавались формальный документооборот и видимость осуществления хозяйственной деятельности, в то время как фактически товар реализовывался обществом без участия взаимозависимых лиц.

Поскольку налоговым органом был сделан вывод о мнимости сделок, заключенных между налогоплательщиком и указанными юридическими лицами, а доначисление налогов основано на изменении юридической квалификации сделок, суды сделали вывод о том, что налоговый орган не имел права на взыскание недоимки в бесспорном порядке, а был обязан обратиться за взысканием в арбитражный суд. Примечательно, что указанный вывод нашел поддержку и среди судей Высшего Арбитражного Суда РФ (см. Определение от 6 августа 2009 г. № ВАС-9307/09).

В другом деле (см. Постановление ФАС Поволжского округа от 21 ноября 2008 г. по делу № А57-6254/2008) оценивалась законность решения налогового органа, в котором сделан вывод о недостоверности произведенных налогоплательщиком затрат по поставщикам при приобретении сырья для производ-

ства колбасных изделий сделан в связи с отсутствием документов о государственной регистрации данных организаций, либо организации отсутствуют по указанным им адресам и находятся в розыске; договоры, накладные, счета-фактуры подписаны неизвестными лицами, отсутствуют доказательства доставки товара покупателю данными поставщиками и оплаты покупателями товара именно этому поставщику. То есть при доначислении налога на прибыль налоговым органом отрицается наличие договорных отношений с вышеуказанными поставщиками. Следовательно, указал суд, налоговый орган сделал вывод о притворности, ничтожности данных сделок, тем самым, изменяя их юридическую квалификацию.

Аналогичные выводы изложены в Постановлениях Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 7 августа 2008 г. по делу № А05-3617/2007, Федерального арбитражного суда Центрального округа от 10 февраля 2010 г. по делу № А08-4122/2009-16 и др.

Однако в судебно-арбитражной практике существует и иная, противоположная позиция. Многие арбитражные суды исходят из того, что установление налоговым органом налоговых последствий недействительной сделки не является изменением юридической квалификации сделки и, как следствие, не подпадает под действие подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ.

Например, Арбитражный суд Кемеровской области в Решении от 20 мая 2009 г. по делу № А27-6222/2009 (оставлено без изменения Постановлением Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 октября 2009 г. по этому же делу) отметил, что по смыслу подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ переквалификацией сделки является изменение ее вида, например, переквалификация инспекцией договора купли-продажи в договор комиссии. Со ссылкой на ст. 170 Гражданского кодекса РФ суд отметил, что мнимая сделка совершается лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, и является ничтожной. Поскольку невозможно осуществить переквалификацию несуществующей сделки в другую несуществующую сделку, установление признаков мнимости сделки не является переквалификацией для целей применения подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ.

Что касается п. 8 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», то, по мнению суда, в нем разъясняется, что мнимые, притворные сделки, а также сделки, несоответствующие закону или иным

правовым актам, являются недействительными сами по себе, независимо от признания их таковыми судом. В силу этого пункта признание сделки мнимой не тождественно изменению юридической квалификации по смыслу подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ.

В Постановлении от 26 июня 2006 г. по делу № А-62-8613/2005 Федеральный арбитражный суд Центрального округа прямо указал, что «указание в решении на ничтожность сделок не является изменением ее юридической квалификации».

Оригинальное обоснование в рамках изучаемого подхода изложено в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 июня 2010 г. № КА-А40/5354-10 по делу № А40-99227/09-127-625. В нем суд указал, что не следует подменять понятие переквалификации совершенных налогоплательщиком сделок в целях применения п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ с переквалификацией налоговых последствий, то есть определением прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического смысла сделки. С этим выводом также согласились судьи Высшего Арбитражного Суда РФ (см. Определение от 26 октября 2010 г. № ВАС-12046/10).

Такой подход находит отражение также в Постановлениях Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 8 апреля 2009 г. № А19-18129/08-11-Ф02-1286/09 по делу № А19-18129/08-11, Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17 ноября 2008 г. № Ф03-5090/2008, от 29 июня 2006 г. № Ф03-А51/06-2/1940, Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10 мая 2005 г. № А12-34211/04-С51, Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 3 февраля 2004 г. № А05-5058/03-279/22.

Вторая из приведенных правовых позиций судов сравнительно недавно поддержана и судом надзорной инстанции (см. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июня 2010 г. № 16064/09 по делу № А27-6222/2009-6<sup>3</sup>). Вопрос решался в рамках надзорного процесса по конкретному спору в связи с выявлением в судебной практике противоположных позиций.

Основанием для доначисления налоговых платежей (налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, пеней и штрафов) послужили недостоверные и противоречивые сведения в документах, которые, по мнению налогового органа, не подтверждали факта реального осуществления

налогоплательщиком хозяйственных операций по приобретению продукции у поставщиков. Общество создало видимость хозяйственных отношений с организациями, которые в действительности отсутствовали. В результате налоговый орган признал сделки по неподтвержденным документам мнимыми, счел необоснованными применение налогоплательщиком налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и отнесение затрат по ним на расходы. В результате были доначислены указанные налоги, пени и штрафы. Взыскивать их налоговая инспекция намеревалась в бесспорном порядке, что и попытался оспорить налогоплательщик.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ пришел к выводу, что переквалификация сделки и признание ее недействительной не одно и то же.

Мнимые, притворные сделки, а также сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам, являются недействительными сами по себе независимо от признания их таковыми судом. В силу этого признание сделки мнимой не тождественно изменению юридической квалификации по смыслу п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ. Поэтому, по мнению Высшего Арбитражного Суда РФ, инспекция правомерно доначислила обществу налоговые платежи не в связи с изменением юридической квалификации сделок, а по причине их недействительности.

Примечательно, что в тексте Постановления имеется прямое указание на то, что содержащееся в нем толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Это же признается и в литературе. Например, А.Н. Медведев не без оснований пишет о том, что учитывая существование де-факто прецедентного права в России, решение, вынесенное по спору, судьбоносно. Ведь им подтверждено право налоговиков в бесспорном порядке взыскивать налоговые платежи в случае признания сделки недействительной — будь то мнимые или притворные сделки или любые другие, которые отнесены параграфом 2 гл. 9 Гражданского кодекса РФ к недействительным<sup>4</sup>.

Однако, несмотря на это, по нашему мнению, подход, выработанный Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ, является необоснованным по нескольким основаниям.

Во-первых, в указанном Постановлении четко не указано, в чем же заключается разница между изменением налоговым органом юридической квалификации

<sup>3</sup> См.: Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2010. – №9.

<sup>4</sup> См.: Медведев А.Н. Признание сделки недействительной: налоговые последствия // В курсе правового дела. – 2009. – №20.

сделки и установлением признаков недействительности сделки.

Действительно, согласно ст. 166 Гражданского кодекса РФ сделка недействительна по основаниям, установленным Кодексом, в силу признания ее таковой судом (оспоримая сделка) либо независимо от такого признания (ничтожная сделка). При этом в силу ст. 167 Гражданского кодекса РФ недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения. В связи с этим оправданным является вывод суда о том, что для определения признаков ничтожности сделки соответствующего судебного постановления не требуется. Однако следует учитывать, что эта норма распространяется прежде всего на субъектов гражданского права, интересы которых так или иначе затрагиваются недействительной сделкой. На налоговые отношения эти положения также могли бы распространяться, но только в случае, если бы Налоговый кодекс РФ не оговаривал иного. Но в том-то и дело, что в силу подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ изменение налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, влечет судебный порядок взыскания исчисленного в результате этого налога.

Иными словами, вопрос в любом случае сводится к определению понятия «изменение юридической квалификации сделки». По нашему мнению, помимо изменения вида договора под указанным понятием также следует понимать установление признаков недействительности совершенной налогоплательщиком сделки. Более того, установление признаков недействительности сделки является самым распространенным случаем изменения ее юридической квалификации.

Во-вторых, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, по нашему мнению, вышел за пределы правовой позиции, сформулированной Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлениях от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации». Представляется, что в указанных актах Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ однозначно сформулировал позицию о том, что изменение налоговым органом юридической квалификации сделки налогоплательщика включает в себя установление признаков недействительности сделки.

В-третьих, при разрешении поставленного вопроса нельзя не учитывать и практический аспект, обусловленный необходимостью надлежащего обеспечения интересов налогоплательщиков. Если исходить из правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, то следует признать, что интересы налогоплательщика, нарушенные налоговым органом при исчислении налогов, основанном на установлении признаков недействительности совершенной налогоплательщиком сделки, могут быть защищены лишь в форме оспаривания актов налогового органа по взысканию начисленных налогов в бесспорном порядке. В этом случае логично возникает вопрос: почему при изменении налоговым органом вида совершенного налогоплательщиком договора взыскание налогов осуществляется в судебном порядке, а при установлении признаков недействительности сделки — в бесспорном? По нашему мнению, разумный ответ на поставленный вопрос отсутствует и прежде всего потому, что никакой существенной разницы между указанными действиями налогового органа не существует.

Отдельного внимания заслуживает указанный выше довод, изложенный в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 2 июня 2010 г. № КА-А40/5354-10 по делу № А40-99227/09-127-625. Напомним, в нем суд указал, что не следует подменять понятие переквалификации совершенных налогоплательщиком сделок в целях применения п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ с переквалификацией налоговых последствий, то есть определением прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического смысла сделки.

Этот вывод также кажется необоснованным, поскольку суд сам произвел подмену понятий — установление налоговым органом признаков недействительности совершенной налогоплательщиком сделки также нельзя рассматривать в качестве переквалификации налоговых последствий. Определение действительных прав и обязанностей налогоплательщика является лишь следствием деятельности налогового органа по изменению юридической квалификации сделки (в том числе связанной с установлением признаков недействительности такой сделки).

Примечательно, что высказываемые в юридической литературе мнения, придерживаются принципиально такого же подхода.

Например, О.А. Митряшкина отмечает, что изменяя юридическую квалификацию сделки, налоговые органы, по сути, признают мнимый дого-

вор недействительной сделкой<sup>5</sup>. В более поздней работе этот же автор справедливо указывает, что когда налоговые органы оценивают сделку налогоплательщика как недействительную, тем самым они оценивают фактические действия налогоплательщика как иные, чем те, за которые выдавались налогоплательщиком. В таком случае налоговыми органами или судами дается иная юридическая квалификация отношений и соответственно должна применяться ст. 45 Налогового кодекса РФ, а не статьи Гражданского кодекса РФ, регулирующие недействительность сделок<sup>6</sup>.

М.В. Корнаухов указывает, что ст. 45 Налогового кодекса РФ предоставляет налоговым органам возможность изменять юридическую квалификацию сделок налогоплательщиков. Под таким изменением следует понимать, в частности, квалификацию налоговым органом сделок полностью или в какой-либо части недействительными (ничтожными или оспоримыми)<sup>7</sup>. В другой работе указанный автор подчеркивает, что «налоговая переквалификация фиктивных действий налогоплательщика поглощает гражданско-правовые последствия ничтожности сделок»<sup>8</sup>.

Д. Тарасов указывает, что «Одним из наиболее часто встречающихся примеров переквалификации налоговым органом сделки является притворная сделка, т.е. сделка, совершенная с целью прикрыть другую сделку»<sup>9</sup>.

По мнению А.Б. Архиерейского подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ «открывает перед налогоплательщиком широкие перспективы более эффективной защиты своих прав». Соответственно, если решение по результатам проверки, принятое налоговым органом, содержит выражения «были заключены фиктивные сделки», «операции носили формальный характер», «общество не несло реальных расходов» и т.п., то налоговый орган дал оценку фактическому содержанию операции в ущерб ее документальному отражению, и, следовательно, имела место переквалификация — изменение юридической квалификации сделок или статуса налогоплательщика<sup>10</sup>.

Более крайней позиции придерживается Н.А. Русяев, указывая, что «институт переквалификации, а также судебный порядок его применения должны рассматриваться не иначе как право налоговых органов заявлять о недействительности сделки»<sup>11</sup>.

Таким образом, позволим себе сделать вывод о том, что установление налоговым органом признаков недействительности совершенной налогоплательщиком сделки полностью соответствует понятию изменения юридической квалификации сделки и, как следствие, на эту деятельность налогового органа должны полностью распространяться требования подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ.

### Библиографический список:

1. Архиерейский А.Б. Применение статьи 169 ГК РФ: правовая позиция Пленума ВАС РФ // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 5.
2. Корнаухов М. «Недобросовестность» налогоплательщика в контексте недействительности гражданско-правовой сделки // Право и экономика. — 2005. — № 6.

<sup>5</sup> См.: Митряшкина О.А. Налоговые последствия недействительности договоров // Законодательство и экономика. — 2007. — №9.

<sup>6</sup> См.: Митряшкина О.А. Налоговые последствия учета налогоплательщиками в целях налогообложения хозяйственных операций по мнимым и притворным сделкам // Налог. — 2009. — № 1.

<sup>7</sup> См.: Корнаухов М. «Недобросовестность» налогоплательщика в контексте недействительности гражданско-правовой сделки // Право и экономика. — 2005. — № 6.

<sup>8</sup> См.: Корнаухов М.В. Теория и практика налоговой переквалификации для целей налогообложения // Закон. — 2007. — № 9.

<sup>9</sup> См.: Тарасов Д. Недействительность сделок: правовая основа и налоговые последствия // Финансовая газета. — 2005. — № 5. — С. 13.

<sup>10</sup> См.: Архиерейский А.Б. Применение статьи 169 ГК РФ: правовая позиция Пленума ВАС РФ // Ваш налоговый адвокат. — 2008. — № 5.

<sup>11</sup> См.: Русяев Н.А. О превращении недобросовестности в необоснованную налоговую выгоду // Налоговые споры: теория и практика. — 2007. — №2.



3. Корнаухов М.В. Теория и практика налоговой переквалификации для целей налогообложения // Закон. — 2007. — № 9.
4. Медведев А.Н. Признание сделки недействительной: налоговые последствия // В курсе правового дела. — 2009. — № 20.
5. Митряшкина О.А. Налоговые последствия недействительности договоров // Законодательство и экономика. — 2007. — № 9.
6. Русяев Н.А. О превращении недобросовестности в необоснованную налоговую выгоду // Налоговые споры: теория и практика. — 2007. — № 2.
7. Тарасов Д. Недействительность сделок: правовая основа и налоговые последствия // Финансовая газета. — 2005. — № 5.
8. <http://www.nalogoved.ru/konkurs>

**References (transliteration):**

1. Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF. — 2010. — № 9.
2. Arkhiereyskiy A.B. Primenenie stat'i 169 GK RF: pravovaya pozitsiya Plenuma VAS RF // Vash nalogovyy advokat. — 2008. — № 5.
3. Kornaukhov M. «Nedobrosovestnost'» nalogoplatel'shchika v kontekste nedeystvitel'nosti grazhdansko-pravovoy sdelki // Pravo i ekonomika. — 2005. — № 6.
4. Kornaukhov M.V. Teoriya i praktika nalogovoy perekvalifikatsii dlya tseley nalogooblozheniya // Zakon. — 2007. — № 9.
5. Medvedev A.N. Priznanie sdelki nedeystvitel'noy: nalogovye posledstviya // V kurse pravovogo dela. — 2009. — № 20.
6. Mitryashkina O.A. Nalogovye posledstviya nedeystvitel'nosti dogovorov // Zakonodatel'stvo i ekonomika. — 2007. — № 9.
7. Rusyaev N.A. O prevrashchenii nedobrosovestnosti v neobosnovannuyu nalogovuyu vygodu // Nalogovye spory: teoriya i praktika. — 2007. — № 2.
8. Tarasov D. Nedeystvitel'nost' sdelok: pravovaya osnova i nalogovye posledstviya // Finansovaya gazeta. — 2005. — № 5.