

Попова Ольга Александровна

НАЧОУ ВПО СГА

Направление: Юриспруденция

Магистерская программа: Гражданское право, семейное право, международное частное право

Налоговые последствия недействительности сделки

Аннотация. В статье рассматривается ряд актуальных вопросов, связанных с пониманием правовой природы недействительных сделок. На основе изучения судебной практики и доктринальных источников рассматриваются полномочия налоговых органов по признанию сделок налогоплательщиков недействительными, а также по изменению юридической квалификации сделок налогоплательщиков; проводится их сравнительно-правовой анализ.

Ключевые слова: недействительная сделка, оспоримость, ничтожность, последствия недействительности, мнимые и притворные сделки, юридическая квалификация.

Особое место в системе оснований недействительности сделки занимают мнимые и притворные сделки [2, ст. 170]. В соответствии с действующим законодательством мнимые и притворные сделки являются ничтожными сделками. Ничтожность данных сделок предполагает их абсолютную недействительность, то есть недействительность вне зависимости от признания их таковыми судом [2, п. 1 ст. 166].

1 сентября 2013 года вступили в силу изменения норм ГК РФ, касающиеся видов недействительных сделок и правовых последствий признания их недействительными [6]. Однако законодательное установление ничтожности мнимых и притворных сделок продолжает порождать в правоприменительной практике коллизионные ситуации. Одна из указанных

коллизий связана с обоснованием возможности привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности в связи с ничтожностью мнимых и притворных сделок.

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, относится право налоговых органов на изменение юридической квалификации сделки налогоплательщика [4, подп. 3 п. 2 ст. 45], а также право на признание сделки налогоплательщика недействительной [3, п. 11 ст. 7].

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

Вторая из приведенных правовых позиций судов сравнительно недавно поддержана и судом надзорной инстанции [5]. Вопрос решался в рамках надзорного процесса по конкретному спору в связи с выявлением в судебной практике противоположных позиций.

По нашему мнению, подход, выработанный Президиумом Высшего Арбитражного суда РФ, является необоснованным по нескольким основаниям.

Во-первых, при указанном обосновании искажается практическое применение ст. 170 ГК РФ в части правовых последствий недействительности мнимых и притворных сделок, поскольку, как уже отмечалось, мнимость или притворность сделки далеко не очевидна, вследствие чего «уничтожить» данные сделки без обращения в суд с практической точки зрения невозможно.

Во-вторых, при «внесудебном» доначислении налогов вследствие совершения налогоплательщиком фиктивных сделок к указанным сделкам не применяются их гражданско-правовые последствия.

Поскольку гражданско-правовая действительность сделки от применения налоговых санкций не зависит, некорректно смешивать публично-правовые механизмы воздействия на налогоплательщика (налоговую ответственность) с гражданско-правовым институтом недействительности сделки. В этой связи во многих судебных решениях, где речь идет об оспаривании организациями, налогоплательщиками решений налоговых органов, суды не указывают о мнимости или притворности сделок, то есть не рассматривают их гражданско-правовую действительность.

В- третьих, Президиум Высшего Арбитражного суда РФ пришел к выводу, что перекалфикация сделки и признание ее недействительной не одно и то же. Однако в самом Постановлении Президиума Высшего Арбитражного суда РФ от 1 июня 2010 г. № 16064/09 четко не указано, в чем же заключается разница между изменением налоговым органом юридической квалификации сделки и установлением признаков недействительности сделки.

Действительно, согласно ст. 166 ГК 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 ГК 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 мнению С.П. Баранова, «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» [1, с. 67].

В-четвертых, Президиум Высшего Арбитражного суда РФ, 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-пятых, при разрешении поставленного вопроса нельзя не учитывать и практический аспект, обусловленный необходимостью надлежащего обеспечения интересов налогоплательщиков.

© Принятое 01.06.2010 Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда от № 16064/09, в котором подтверждено право налоговых органов во внесудебном порядке взыскивать с налогоплательщиков доначисленные налоги, пени и штрафы, основываясь на признании сделок в качестве мнимых или притворных, привело к массовым заявлениям налогоплательщиков, оспаривающих вынесенные по данному основанию решения. Количество

поступивших заявлений об оспаривании решений государственных органов в 2011 г. составило 40 852, в 2012 г. – 49 856, значительная часть из которых оспаривает вышеуказанные решения налоговых органов.

У налогоплательщиков 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 мнению многих ученых, разумный ответ на поставленный вопрос отсутствует, прежде всего, потому, что никакой существенной разницы между указанными действиями налогового органа не существует.

Отдельного внимания заслуживает 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. 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).

Итак, позволим себе сделать вывод о том, что если налоговый орган дал оценку фактическому содержанию операции в ущерб ее документальному отражению, то имеет место переквалификация – изменение юридической квалификации сделок или статуса налогоплательщика. Как следствие, на эту

деятельность налогового органа должны распространяться требования подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ.

Подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ «открывает перед налогоплательщиком широкие перспективы более эффективной защиты своих прав».

Таким образом, установив критерий деления недействительных сделок на ничтожные и оспоримые, законодатель вынужден относить сделки, нарушающие права и законные интересы третьих лиц, к которым относятся мнимые и притворные сделки, к категории ничтожных, несмотря на очевидную практическую спорность утверждения об их «внесудебной недействительности».

Литература

1. Баранов С.П. Соотношение изменения юридической квалификации сделки и признания ее недействительной // Административное и муниципальное право. 2012. № 7.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 05.05.2014) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
3. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1(ред. от 02.04.2014) «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов. 1992. №1.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 04.06.2014) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09 по делу № А27-6222/2009-6 «В удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа о взыскании налогов, пеней, штрафов отказано правомерно, так как доначисление налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не

подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками» // Вестник ВАС РФ. 2010. № 9.

6. Федеральный закон от 07.05.2013 № 100-ФЗ «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2013. № 19. Ст. 2327.

© Бюллетень магистранта 2014 год № 5