

**Аннотация**

В статье А.Р. Султанова рассматривается злободневная проблема нарушающего права налогоплательщиков игнорирования налоговыми органами некоторых императивных требований налогового законодательства и разъяснений высших судов Российской Федерации. Автором проведен анализ соответствующих норм налогового, гражданского законодательства, постановлений пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ и сделан вывод о недопустимости несоблюдения судебного порядка разрешения налоговых споров.

**Ключевые слова:** налоговые споры; права налогоплательщиков; должная правовая процедура; правовая определенность; юридическая квалификация сделки; доначисление налогов; принудительное взыскание задолженности.

## Мертво ли правило о судебном взыскании налогов при переквалификации сделок (подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ)?

«...право как форма свободы возможно лишь там, где люди не только адресаты действующего права, но и творцы и защитники права, и в этом смысле — активные участники правовой политики. Там же, где люди — лишь объекты правовой политики, там вместо права как формы свободы людей действуют навязываемые им приказы отчужденной от них насильственной власти».

*Зорькин В.Д. «Освободительные реформы и правовая модернизация России». Доклад на научно-практической конференции «Великие реформы и модернизация России» (Санкт-Петербург, 3 марта 2011 г.)*

Законодатель установил в Налоговом кодексе РФ императивное правило, согласно которому взыскание налогов с организации или индивидуального предпринимателя производится в судебном порядке, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком.

Данное правило было порождено пониманием того, что должной правовой процедурой<sup>1</sup> изъятия собственности при переквалификации сделок может быть только судебная процедура, что только суду подлежит окончательная квалификация сделок и иных действий налогоплательщика<sup>2</sup>, только суд может преодолеть презумпцию законности сделок. Причем надо отметить, что презумп-

<sup>1</sup> Султанов А.Р. О некоторых доказательствах в налоговых спорах // *Адвокат*. 2016. № 12. С. 13–24.

<sup>2</sup> Герасименко С.А. Комментарий к ст. 45 НК РФ // *Постатейный комментарий к Налоговому кодексу РФ / под ред. В.И. Слома*. — М. 1999. С. 112.

ция законности сделок действует в отношении всех сделок, в том числе оспоримых и ничтожных<sup>3</sup>. Можно сказать, что данное правило корреспондирует правовым позициям ЕСПЧ, согласно которых «любое вмешательство, включая вмешательство, являющееся результатом применения меры, направленной на обеспечение уплаты налогов, должно представлять «разумный баланс» между требованиями общих интересов и необходимыми условиями защиты основных прав человека»<sup>4</sup>.

К сожалению, сейчас в арбитражной практике споров о применении данного правила почти не стало. За последние пять лет в практике высших судебных инстанций<sup>5</sup> обнаружено лишь постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 апреля 2013 г. № 15856/12, в котором была затронута проблема применения правила об обязательной судебной процедуре: «В соответствии с пунктом 2 статьи 45 Кодекса в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится его взыскание в порядке, предусмотренном Кодексом.

В силу подпункта 1 пункта 2 статьи 45 Кодекса с организации, которой открыт лицевой счет, взыскание налога производится в судебном порядке».

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 мая 2007 г. № 31 «О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение» содержится разъяснение, согласно которому с бюджетных учреждений взыскание задолженности по налогам и сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения осуществляется в судебном порядке, поскольку применение к данным организациям установленной ст. 46 и 47 Кодекса внесудебной процедуры взыскания по решению налогового органа исключено абзацем четвертым п. 2 ст. 45 Кодекса.

*В связи с этим вывод судов о неприменимости гарантии судебной защиты, предусмотренной для бюджетных учреждений в ст. 45 Кодекса, для случаев проведения зачета недоимки в счет суммы налога на добав-*

*ленную стоимость, причитающейся к возмещению, не обоснован.*

Кроме того, отказывая учреждению в удовлетворении заявленного требования, суды не учли, что зачет является разновидностью (формой) принудительного взыскания задолженности, поскольку в обоих указанных случаях производится погашение имеющейся у налогоплательщика задолженности перед бюджетом в отсутствие его волеизъявления.

Поэтому, применяя зачет для погашения имеющейся у учреждения недоимки, инспекция фактически осуществила принудительное взыскание задолженности, которое в силу ст. 45 Кодекса допускается исключительно в судебном порядке.

*Таким образом, вывод судов трех инстанций о том, что зачет суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, в счет недоимки по налогу нельзя считать принудительным взысканием налога, в связи с чем проведение указанного зачета не противоречило требованиям п. 2 ст. 45 Кодекса, является неправомерным.*

Конечно же, игнорирование столь важного элемента защиты налогоплательщика является необоснованным. Полагаем необходимым проанализировать причины этого.

Возможно, одной из причин является то, что на каком-то этапе этим правом налогоплательщики злоупотребляли для создания видимости хозяйственных операций в целях уменьшения налогообложения и настаивали на соблюдении судебной процедуры для взыскания с них налогов. Неудивительно, что арбитражные суды, работая с растущей перегрузкой, стали «защищаться» от таких злоупотреблений налогоплательщиков и приняли сторону налоговых органов.

В качестве примера такого подхода, который воспринимается налоговыми органами «индальгенцией» от применения судебной процедуры взыскания налогов при переквалификации сделок можно назвать постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июня 2010 г. № 16064/09. Однако необходимо отметить, что

<sup>3</sup> Щекин Д.М. *Налоговые последствия недействительных сделок*. — М., 1999. С. 10.

<sup>4</sup> Султанов А.Р. *О налогообложении дохода, полученного от продажи акций // Налоговые споры: теория и практика*. 2007. № 7. С. 34–38.

<sup>5</sup> Здесь мы имеем в виду не отказные определения, которых значительно больше. См., например, определения Верховного Суда РФ от 7 июня 2016 г. № 302-КГ16-5456 по делу № А69-4049/2014, от 25 августа 2016 г. № 302-КГ16-10127 по делу № А69-2202/2015 и др.

названное постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ отнюдь не отменяло необходимость обращаться в суд при юридической переквалификации сделок, это со всей очевидностью следует из текста данного постановления: «Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснил: 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 подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов). При этом, поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (пункт 1 статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации), суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных (абзацы третий и четвертый пункта 7 названного постановления).

*В рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения (Здесь и далее курсив авт. — А.С.), которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками.*

*Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов не обуслов-*

*лены изменением юридической квалификации сделок, при вынесении решения от 16.03.2009 № 8719 о бесспорном их взыскании инспекцией не нарушены положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации».*

Таким образом, в данном случае ВАС РФ, еще раз акцентировав внимание на необходимости судебной проверки юридической переквалификации сделок, указал, что когда документов, подтверждающих реальность расходов, не представлено или их недостоверность подтверждена, нет необходимости использовать судебную процедуру взыскания налогов, поскольку доначисление налогов не было обусловлено переквалификацией сделок. Можно сказать, что ВАС РФ согласился с позицией В.А. Белова о том, что налогообложение возникает из фактических действий<sup>6</sup>.

Однако совсем другой должна являться ситуация, когда налоговые органы в качестве основы для доначисления фактически переквалифицируют сделки как притворные, как заключенные с другим субъектным составом и по другим ценам и т.д.

В одном из дел налоговый орган не отрицал, что в своем решении он квалифицировал сделки, совершенные налогоплательщиком, как притворные. В то же время налоговый орган утверждал, что изменение юридической квалификации сделки посредством признания ее мнимой или притворной является отдельной ситуацией и не может рассматриваться как основание для применения правил, предусмотренных подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, требующего при переквалификации сделок взыскивать налоги в судебном порядке. Как ни удивительно, с таким подходом согласился суд, однако нормы налогового закона, в которой было бы предусмотрено такое исключение, суд, как и налоговый орган, не мог привести.

В качестве оправдания такого подхода суд сослался (вслед за ответчиком) на ст. 168 ГК РФ, утверждая, что там закреплена презумпция ничтожности сделки, противоречащей закону (по всей видимости, суд, как и налоговый орган, путают разные правовые институты — признание сделки недействительной, и взыскание налогов в судебном порядке при переквалификации сделок).

<sup>6</sup> Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: Критический анализ правоприменительной практики. — М., 2006. С. 43, 44.

Это, конечно же, не является основанием для неприменения процедуры, установленной ст. 45 НК РФ. Тем более что суд ссылаясь на редакцию ст. 168 ГК РФ, которая не действует с 1 сентября 2013 г. В настоящий момент, согласно новой редакции ст. 168 ГК РФ, сделка по общему правилу является оспоримой, если она нарушает требования закона (п. 1 ст. 168 ГК РФ). То есть установлена *презумпция оспоримости* сделок, а не *ничтожности сделок, противоречащих закону*. Только тогда, когда сделка нарушает закон и при этом посягает на публичные интересы или охраняемые законом интересы третьих лиц (п. 2 ст. 168 ГК РФ), она ничтожна, причем если из закона не следует, что такая сделка оспорима или должны применяться другие последствия нарушения, не связанные с недействительностью сделки.

Таким образом, в настоящее время квалификация сделки в качестве ничтожной или оспоримой осуществляется посредством доказывания, а не автоматическим отнесением сделки к ничтожным.

Далее суд, ссылаясь на ст. 170 и 167 ГК РФ, отмечает, что ничтожная сделка не влечет юридических последствий, за исключением связанных с ее недействительностью, и приходит к неожиданному выводу, что «... *определяя сделку как мнимую или притворную, налоговый орган не производит переквалификацию в собственном смысле слова (не говорит о том, что сделка подпадает под регулирование правовых норм, регламентирующих иной вид гражданско-правового обязательства), а лишь нивелирует ее юридические последствия в части корректировки налоговых обязательств налогоплательщика*».

Полагаем, такой подход свидетельствует о непонимании того, что такое квалификация сделок. Налоговую переквалификацию можно охарактеризовать как определение объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции, отраженной налогоплательщиком не в соответствии с действительным экономическим смыслом его сделок, статуса и характера деятельности.

При переквалификации притворных сделок налоговый орган должен произвести реконструкцию реальных взаимоотношений, указать, какие сделки были прикрыты притворными сделками, необходимо выявить волю сторон сделки: на совершение какой сделки эта воля была на-

правлена на самом деле, выявить условия сделки, которые стороны реально совершили.

Полагаем, что суды не должны игнорировать обязательные разъяснения Пленума Верховного Суда РФ. Так, в п. 87 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» было разъяснено, что «Согласно пункту 2 статьи 170 ГК РФ притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, с иным субъектным составом, ничтожна. В связи с притворностью недействительной может быть признана лишь та сделка, которая направлена на достижение других правовых последствий и *прикрывает иную волю всех участников сделки. Намерения одного участника совершить притворную сделку для применения указанной нормы недостаточно*».

К сделке, которую стороны действительно имели в виду (прикрываемая сделка), с учетом ее существа и содержания применяются относящиеся к ней правила (пункт 2 статьи 170 ГК РФ).

Притворной сделкой считается также та, которая совершена на иных условиях. Например, при установлении того факта, что стороны с целью прикрыть сделку на крупную сумму совершили сделку на меньшую сумму, суд признает заключенную между сторонами сделку как совершенную на крупную сумму, то есть применяет относящиеся к прикрываемой сделке правила».

Данное разъяснение корреспондирует с ранее высказанной правовой позицией в определении Верховного Суда РФ от 16 апреля 2015 г. № 308-КГ14-8699 о том, что под изменением юридической квалификации сделки следует понимать также квалификацию сделки как притворной.

Из приведенных разъяснений очевидно, что должно было быть доказано налоговым органом в решении по результатам выездной проверки и что должен доказать налоговый орган при обращении в суд о взыскании налогов, штрафов, пени при изменении юридической квалификации сделки.

То, что при переквалификации (изменении юридической квалификации сделок) налоговый орган обязан об-

ращаться в суд, было разъяснено в п. 77 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25: «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 подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов.*

Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, *суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи.*

Таким образом, Верховный Суд РФ дал однозначные обязательные толкования, что налоговый орган вправе осуществить изменение квалификации, но в этом случае он обязан обратиться в суд, и именно суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика.

При этом хотелось бы отметить, что данное разъяснение не находится в противоречии с п. 8 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в котором разъяснялось применение ранее существовавшей нормы п. 1 ст. 45 НК РФ (сейчас данная редакция уже не действует), что «при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (статья 168 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ)), мнимые и притворные сделки (статья 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений статьи 166 ГК РФ».

В данном разъяснении не говорилось о возможности игнорирования положений ч. 1 ст. 45 НК РФ в действовавшей тогда редакции, это с очевидностью следует из системного прочтения данного постановления Пленума, где в п. 7 разъяснено: «Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции».

В настоящее время нет необходимости особого акцента на п. 8 постановления Пленума ВАС РФ № 53, поскольку оно касалось содержания нормы, которая уже отсутствует, а применение действующей нормы подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ разъяснено в п. 77 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», согласно которому соблюдение налоговым судебной процедуры при взыскании налогов при переквалификации сделок обязательно.

Попытка оправдать неприменение данного разъяснения ссылкой на постановление Арбитражного суда Московского округа от 1 июля 2016 г. № Ф05-7983/2016 по делу № А40-71196/20, на наш взгляд, не выдерживает критики. Во-первых, нижестоящий суд не может «парализовать» разъяснения вышестоящего суда, во-вторых, оно касается абсолютно другой ситуации, когда спор шел о доначислении налогов в связи с непредставлением надлежащих документов и суд отказал налогоплательщику, признав выплаты агентского вознаграждения необоснованными, расходы на услуги по продвижению брендов документально не подтвержденными, и в то же время удовлетворил требование налогоплательщика, так как не был доказан факт фиктивности документов, подтверждающих право на применение вычетов по НДС и заявление расходов по налогу на прибыль в связи с оказанием рекламных услуг. То есть это дело не имело отношения к квалификации сделок в качестве притворных, а зиждилось на вопросе недостоверности или достоверности представленных документов.

В соответствии с императивными требованиями НК РФ и разъяснениями Верховного Суда РФ налоговый орган, имея право на переквалификацию сделок, должен был осуществить ее в полном соответствии с законодательством, определив:

- во-первых, какие же сделки были прикрыты;
- во-вторых, всех реальных, по мнению налогового органа, субъектов сделок;
- в третьих, цену реализации по *каждой* такой сделке, с *каждым* конечным потребителем с учетом объема сделки и прочих условий и т.д.

Таким образом, налоговый орган должен заниматься реконструкцией сделок, а не создавать видимость притворности реальных сделок налогоплательщиков за счет простого утверждения, так и не приведя никаких доказательств притворности сделок и существования прикрытых сделок. Осуществив такую реконструкцию, налоговый орган должен обратиться в суд, причем по месту нахождения налогоплательщика. Игнорирование этого правила также нарушает и право, закрепленное в ст. 47 Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен права на рассмотрение его дела в том суде и тем судьей, к подсудности которых оно отнесено законом<sup>7</sup>.

Суды должны контролировать исполнение императивных требований закона, а не пытаться слепо копировать подходы налогового органа, выполняющего важную функцию, но также обязанного соблюдать требования законности. Налоговый кодекс РФ был принят с целью внести правовую определенность в отношения «государство — налогоплательщик»<sup>8</sup>. Соответственно любая норма НК РФ должна рассматриваться с позиции ограничения изъятия собственности, ограничения компетенции налоговых органов жесткими рамками, гарантирующими налогоплательщику четкие и понятные «правила игры», не допускающие произвола и долгого пребывания в состоянии правовой неопределенности. Не нужно забывать, что налоговые правоотношения — это публично-правовые отношения, в которых компетенция государственных органов существует только в той степени,

в которой этой компетенцией законодатель их наделил. В публичных правоотношениях принцип законности реализован в формуле «разрешено только то, что разрешено». Соответственно, метод регулирования здесь императивный, а не диспозитивный. Государственный орган, сталкиваясь с пробелами закона при наделении его какой-либо компетенцией, не может восполнить ее на основании гражданско-правового принципа «что не запрещено, то разрешено»<sup>9</sup>.

Отсутствие в законе исключений из порядка применения судебной процедуры для переквалификации сделок в притворные означает, что государственный орган не вправе отходить от императивных правил закона.

Суды, безусловно, должны руководствоваться положениями подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ в толковании, данном в п. 77 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», согласно которому соблюдение налоговым судебной процедуры при взыскании налогов при переквалификации сделок обязательно.

Но опыт показывает, что оживить это правило могут только сами налогоплательщики.

## Библиография

*Белов В.А.* К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: Критический анализ правоприменительной практики. — М., 2006.

*Герасименко С.А.* Комментарий к ст. 45 НК РФ // Постатейный комментарий к Налоговому кодексу РФ / под ред. В.И. Слома. — М. 1999.

*Султанов А.Р.* О налогообложении дохода, полученного от продажи акций // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 7.

*Султанов А.Р.* Манипуляции с подсудностью // Закон. 2008. № 9.

<sup>7</sup> Султанов А.Р. Подсудность — это субъективное право на рассмотрение дела в суде в соответствии с установленной подсудностью или гарантия суда, произвольно установленного законодателем? // Вестник гражданского процесса. 2013. № 6. С. 46–65; Он же. Манипуляции с подсудностью // Закон. 2008. № 9. С. 103–119; Он же. Влияние решений Европейского суда по правам человека на отправление правосудия в России через призму дела «Сутяжник против России» // Закон. 2009. № 11. С. 90–101.

<sup>8</sup> Султанов А.Р. Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения // Адвокат. 2016. № 2. С. 5–19.

<sup>9</sup> Султанов А.Р. Новояз, или что такое приостановление выездной налоговой проверки // Адвокат. 2016. № 4. С. 5–15.

*Султанов А.Р.* Влияние решений Европейского суда по правам человека на отправление правосудия в России через призму дела «Сутяжник против России» // Закон. 2009. № 11.

*Султанов А.Р.* Подсудность — это субъективное право на рассмотрение дела в суде в соответствии с установленной подсудностью или гарантия суда, произвольно установленного законодателем? // Вестник гражданского процесса. 2013. № 6.

*Султанов А.Р.* Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения // Адвокат. 2016. № 2.

*Султанов А.Р.* Новояз, или что такое приостановление выездной налоговой проверки // Адвокат. 2016. № 4.

*Султанов А.Р.* О некоторых доказательствах в налоговых спорах // Адвокат. 2016. № 12.

*Щекин Д.М.* Налоговые последствия недействительных сделок. — М. 1999.

**Контактная информация об авторе:** Султанов Айдар Рустэмович, начальник юридического управления ПАО «Нижнекамскнефтехим», член Ассоциации по улучшению жизни и образования; e-mail: SultanovAR@nknh.ru.