**Налоговые споры по гражданским понятиям**

Статья 45 НК РФ запрещает производить бесспорное взыскание налога с организации, если обязанность по его уплате основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами или юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика. Налоговое законодательство не раскрывает содержание этих терминов – видимо, законодатель исходил из того, что они имеют общепринятый правовой смысл, и при их толковании разногласия не возникнут. Однако разногласия и споры по данному вопросу есть. Позволим себе прокомментировать одно из судебных дел, где именно этот вопрос являлся краеугольным камнем возникшего спора.

Эдуард ЦЫГАНКОВ, юрист

**Превращение "очевидного" в "невероятное"**

По результатам налоговой проверки налоговые органы самостоятельно признали заключенные налогоплательщиком сделки недействительными (несоответствующими законодательству, мнимыми) и доначислили подлежащие уплате суммы налоговых платежей.

Истец обратился в арбитражный суд с иском о признании недействительным решения о бесспорном взыскании сумм налоговых платежей. Для истца вывод о том, что признание сделки недействительной является изменением ее юридической квалификации, был вполне очевиден. Однако в ходе судебного рассмотрения дела "очевидное" перешло в состояние "невероятного".

Мотивировка решения арбитражного суда была лаконична, поэтому не составит труда привести ее дословно: "Как следует из материалов дела, налоговый орган пришел к выводу о недействительности сделок истца, что, по мнению суда не является изменением юридической квалификации сделок. Правовая квалификация сделок связана с определением вида реальной сделки (купли-продажи, мена и т.д.) по предмету, существенным условиям и последствиям (Определение КС РФ от 16.12.2002 № 282-О), что в данном случае не имело места".

Прежде чем перейти к рассмотрению вопроса о содержании понятия "юридическая квалификация сделки", исключительно в интересах повышения качества судебных решений отметим недостатки приведенного примера правосудия.

Во-первых, необходимо отметить, что договоры купли-продажи и мены относятся к консенсуальным, а не реальным сделкам. Поэтому фразу - "реальных сделок" можно заменить фразой аналогичного значения, - "чисто конкретных сделок".

Во-вторых, согласно ст. ст. АПК РФ мнение суда должно быть основано на нормах закона либо иного нормативного правового акта, что в данном случае не имело места.

В-третьих, ссылка суда на Определение КС РФ от 16.12.2002 № 282-О (далее – Определение) несостоятельна по следующим обстоятельствам:

Определение не является законом или иным нормативным правовым актом и согласно ст.ст. 13 и 170 АПК РФ не подлежит применению при рассмотрении дела;

В мотивировочной части Определения речь идет о "правовой квалификации заключенной сторонами конкретной сделки" (расчетного форвардного контракта) и не содержится общезначимых выводов о том, что является юридической квалификацией сделки;

Из Определения не следует вывод о том, что признание сделки недействительной не является изменением ее юридической квалификации;

В-четвертых, поскольку судом при рассмотрении спора не были применены нормы закона или иного нормативного акта и суд не обращался к аналогии закона или аналогии права, правомерен вывод о наличии неустранимых сомнений при толковании положений ст. 45 НК РФ. В этом случае подлежит п. 7 статьи 3 НК РФ о толковании спорных положений в пользу налогоплательщика.

**Гражданские основания налоговых последствий**

Юридическая квалификация сделки, также как и признание сделки ничтожной (недействительной), непосредственно связаны с применением гражданского, а не налогового законодательства и, следовательно, выходит за рамки компетенции налоговых органов.

Эти обстоятельства были учтены в предыдущем НК РФ законодательстве. В действующем Законе РФ от 21.03.91 № 943-1 "О налоговых органах РФ" установлен исключительно судебный порядок признания налоговыми органами недействительности сделок налогоплательщика. Несмотря на то, что указанная норма представлена в Законе в виде права налоговых органов, отметим, что здесь должен применяться известный принцип административного права – реализация возложенного на государственный орган права одновременно является его обязанностью.

Если в результате признания сделки недействительной возникает обязанность уплатить (доплатить) налог, то правомерно считать, что возникновение такой обязанности основано на законе и является юридическим последствием связанным с недействительностью сделки.

Гражданское законодательство, в сфере которого находятся отношения, связанные с признанием сделки ничтожной (недействительной), устанавливает, что применение последствий недействительности ничтожной сделки осуществляется в судебном порядке (п. 2 ст. 166 ГК РФ). Данная норма закона развивает закрепленный в Конституции РФ принцип охраны права частной собственности: "Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда" (п. 3 ст. 35 Конституции РФ).

Исходя из содержания статей 2 и 8 НК РФ, следует, что право государства на взыскание налога ограничено изъятием у налогоплательщика части средств, принадлежащих ему на праве собственности. Пересмотр и отмена оснований возникновения права собственности, а также иных гражданских прав и обязанностей находится за пределами этого права и вне сферы отношений регулируемых налоговым законодательством.

Таким образом, судебный порядок применения "налоговых последствий" недействительности сделки обеспечивает защиту конституционного права частной собственности, и в то же время не исключает исполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Логично будет предположить, что, руководствуясь именно этими обстоятельствами, законодатель установил в Налоговом кодексе соответствующее ограничение на бесспорное взыскание налоговых платежей, применив понятие "изменение юридической квалификации сделки", более широкое чем "признание сделки ничтожной (недействительной)". Но, как выясняется, нормы статьи 45 НК РФ не отличаются своей определенностью.

На "нет" и суда нет

При рассмотрении вышеуказанного спора налоговые органы заявляли, что "недействительная сделка не относится к институту сделок", и что она "не может быть предметом для квалификации, поскольку ничтожная сделка недействительна с момента ее заключения".

Со своей стороны истец отмечал, что в ходе налоговой проверки была изменена юридическая квалификация действительных сделок. В нарушение действующего законодательства (п. 11 ст. 7 Закона РФ от 21.03.91 № 943-1 "О налоговых органах РФ") налоговый орган самостоятельно установил мнимость и противоправность сделок истца, то есть квалифицировал заключенные и исполненные сделки истца как недействительные.

Ссылки истца на предписанный налоговым законодательством судебный порядок признания сделки недействительной, а также на вытекающую из гражданского законодательства презумпцию действительности сделок не увенчались успехом. Налоговые органы продолжали отстаивать свое право превращать сделки в их полное отсутствие, основываясь на общей норме ГК РФ о том, что ничтожная сделка является недействительной независимо от признания ее таковой судом.

Вместе с тем, следует отметить, что данная норма не исключает необходимости доказывания ничтожности сделки в судебном порядке, установления фактов подтверждающих неправомерность действий сторон заключивших сделку.

Для подтверждения данного вывода сошлемся на мнение В. В. Витрянского высказанное в работе "Недействительность сделок в арбитражно-судебной практике": "Положение о том, что ничтожная сделка недействительна независимо от признания ее таковой судом (п.1 ст. 166 ГК), не исключает возможность решения суда о ее ничтожности. ... В целом ряде случаев имеет принципиальное значение именно судебное признание ничтожной сделки недействительной, - например, если кто-либо оспаривает наличие оснований ничтожности сделки".

**"Разбор по понятиям"**

По мнению налоговых органов, "правовая квалификация сделок означает характеристику предмета, других существенных условий сделок, их оценку с целью отнесения к тому или иному виду сделок ... Изменение правовой квалификации сделки означает изменение ее предмета. Например, налогоплательщиком был оформлен договор купли-продажи, а в действительности отношения контрагентов подпадают под действие договора дарения". Невольно возникает ощущение Бородинского сражения, – смешались кони, люди, сделки и договоры, виды, предметы и существенные условия. Тут не обойтись без установления смысла применяемых понятий (квалификация, предмет сделки, существенные условия сделки, вид сделки и т. д.).

Учитывая значимость судебных решений, а также то, что в целом позиции налоговых органов и суда достаточно схожи, остановимся на судебном толковании понятия "юридическая квалификация сделки".

Вывод суда о том, что признание сделки ничтожной (недействительной) не является изменением ее юридической квалификации, базируется на собственном определении понятия "правовая квалификация сделки", без каких – либо пояснений относительно его тождественности понятию "юридическая квалификация сделки".

Более того, данное судом определение понятию "правовая квалификация сделки" является не полным, поскольку представлено через указание одного из признаков понятия. "Правовая квалификация сделки" не тождественна, а только связана с определением вида сделки.

На базе такого определения понятия "правовая квалификация сделки" нельзя однозначно утверждать, что признание сделки ничтожной (недействительной) не является изменением ее юридической квалификации. Иначе говоря, вывод суда о том, что "правовая квалификация сделок связана с определением вида реальной сделки (купля-продажа, мена и т.д.) по предмету, существенным условиям и последствиям" не исключает довода истца о том, что признание существующей сделки недействительной является изменением ее юридической квалификации. Более того, признание сделки недействительной напрямую связано с изменением ее правовых последствий.

Перечисленные в судебном акте признаки, по которым осуществляется квалификация сделок ("предмет, существенные условия") не являются основополагающими признаками всех сделок.

Значение словосочетания "существенные условия" раскрывается в статье 432 ГК РФ "Основные положения о заключении договора" и употребляется в дальнейшем исключительно в отношении договоров, то есть одного из видов сделки.

Что касается "предмета сделки", то ГК РФ подразумевает под этим понятием не существо возникших правоотношений, а определенный вид имущества. В гражданском кодексе понятие "предмет сделки" употребляется единожды в ст. 178, в остальных случаях используется термин "предмет договора". Следует обратить внимание на то, что ГК РФ придает различные значения понятию "предмет договора", поэтому данное понятие не может выступать в качестве основного квалифицирующего признака договора и тем более всех сделок. В большинстве случаев предмет договора это определенный вид имущества. В этой связи, на основе данного признака будет затруднительно отличить достаточно разные по своему характеру договоры, например, договор продажи недвижимости (ст. 554 ГК РФ) от договора строительного подряда, где под предметом договора понимается объект строительства (ст.741 ГК РФ). Также затруднительно будет провести по данному признаку различие между договором купли-продажи и договором комиссии (ст. 990 ГК РФ), где в обоих случаях предметом договора является товар. Между тем предметом родственного договору комиссии агентского договора является деятельность (ст.1007 ГК РФ).

Кроме того, в статье 429 ГК РФ под предметом договора понимается совокупность условий о предмете договора. Именно это значение предавалось понятию "предмет договора" в перечислении налоговым органом признаков правовой квалификации договора, - "предмет, другие существенные условия". В судебном перечислении признаков квалификации – "предмет, существенные условия, последствия", понятие "предмет" имеет уже совершенно иное значение.

Между тем, теоретический материал, используемый налоговым органом, содержал в себе достаточно справедливые выводы: "квалифицировать сделку – это определить ее основополагающие признаки"; "основополагающими признаками сделки являются правомерность, волевой характер субъекта, целенаправленность действий".

Данное заключение совпадает с результатами других теоретических исследований выделяющие общие признаки всех сделок – совпадение воли и волеизъявления, правомерность действия.[1]

В ходе налоговой проверки налоговые органы осуществляли анализ заключенных истцом сделок и пришли к выводу, что данные сделки неправомерны, а также отсутствует совпадение воли и волеизъявления участников сделки, то есть, изменили квалификацию основополагающих признаков заключенных истцом сделок, а, следовательно, квалификацию самих сделок.

Таким образом, признание сделки недействительной является изменением ее юридической квалификации (оценки, характеристики) по основным признакам сделки – правомерность, совпадение воли и волеизъявления.

Следует заметить, что при полном совпадении воли и волеизъявления субъекта(ов) сделки и отсутствии претензий к правомерности сделки, основания для изменения вида сделки или вида договора полностью отсутствуют. Например, если граждане намеривались заключить договор подряда и заключили договор подряда, и при этом данный договор не может быть признан недействительным по основаниям указанным в ГК РФ, то никакая "налоговая переквалификация" не изменит вид этого договора. Следовательно, юридическая квалификация сделки в первую очередь осуществляется по основополагающим признакам сделки (совпадение воли и волеизъявления, правомерность действия), и только в последующем могут применяться иные квалифицирующие признаки.

**"В целях налогообложения"**

Для налоговых правоотношений квалификация договора "по предмету и другим существенным условиям" может иметь значение только в том случае, если обязанности налогоплательщика меняются в зависимости от характера осуществляемой им деятельности. Например, повышенной ставкой налога облагалась прибыль, полученная от осуществления посреднической деятельности, отдельным налогом облагалась реклама товаров, работ или услуг. При этом в налоговом законодательстве обязанности налогоплательщика никогда не ставились в прямую зависимость от конкретного вида или подвида договора, если эти договоры заключались в рамках одной и той же деятельности.

С целью уклонения от уплаты (или минимизации) налоговых платежей налогоплательщик заключал договоры, характеристика которых не позволяла отнести их к договорам, посредством которых осуществляется деятельность, облагаемая налогом или облагаемая по более высоким ставкам налога. При проведении проверки налоговые органы самостоятельно "переквалифицировали" заключенные договоры. Например, для целей налогообложения договор на оказание маркетинговых услуг рассматривался как договор комиссии, после чего деятельность налогоплательщика квалифицировалась как посредническая со всеми вытекающими налоговыми последствиями.

Очевидно, что в таких случаях речь идет об изменении юридической квалификации сделки и применении последствий притворной сделки, которая согласно п.2 ст. 170 ГК РФ является ничтожной.

Что касается добросовестного заблуждения налогоплательщика относительно условий о предмете и других существенных условий договора, которое привело к иным характеристикам осуществляемой налогоплательщиком деятельности и соответственно к изменению налоговых обязанностей, то в данном случае для целей налогообложения будет иметь значение изменение юридической квалификации характера деятельности налогоплательщика, а не заключенных налогоплательщиком сделок.

Кроме того, в рамках налогового законодательства добросовестное заблуждение относительно предмета договора, приведшее к изменению налоговых обязанностей, должно быть весьма значительным, что переводит подобные обстоятельства в разряд исключительных. Вместе с тем, положения статьи 45 НК РФ сформулированы на основе достаточно обширной правоприменительной практики и рассчитаны на постоянное применение.

Следовательно, понятие "изменение юридической квалификации сделки" не может определяться исключительно действием, направленным на изменение предмета и других существенных условий договора. Более того, изменение предмета и других существенных условий договора в большей степени относится к необходимому этапу в процессе изменении юридической квалификации характера деятельности налогоплательщика.

**\*\*\***

Безусловно, в данном споре необходимо отдать должное законодателю, который легко и непринужденно без специальных пояснений оперирует различными понятиями и терминами. В результате, неопределенность законодательных установлений порождает такую же неопределенность возникающих правоотношений.

В заключение отметим, что проблемы толкования положений статьи 45 НК РФ на этом не заканчиваются, поскольку в этой статье речь идет об исключительных сделках, к которым относятся "сделки, заключенные налогоплательщиком с третьими лицами".

Налогоплательщик может заключить сделку с кем угодно. Но, как только он это сделает, "кто угодно" превратится в контрагента, сторону или участника сделки, а ни как ни в третье лицо. Оно потому и третье, что не является стороной договора или судебного процесса, несмотря на определенную причастность к возникшим между ними (двумя сторонами) отношениям. Кто они, третьи лица? И почему положения Налогового кодекса не распространяются на сделки заключенные налогоплательщиком с первыми, вторыми, четвертыми и последующими лицами?

Об этом мы постараемся узнать при следующей встрече налогового и гражданского законодательства. А сейчас, позвольте выразить отдельную благодарность законодателю, без которого появление данной статьи было бы просто невозможно.

**Список литературы**

Гражданское право. В 2-х томах. Том 1 Учебник / Под ред. Е.А. Суханова. – М.: Издательство БЕК, 1993. Стр. 128