

**Изменение юридической квалификации сделки и недействительность сделки:
актуальные проблемы**

Шаганц Алина Альбертовна

Студент (бакалавр)

Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова, Ярославль, Россия

E-mail: alina_shaganc@mail.ru

Вопрос о разграничении института изменения юридической квалификации сделок налоговым органом и институтом недействительности сделок остается в юридической доктрине нерешенным. Некоторые ученые (С. В. Савсерис, Н. А. Русяев и др.) не видят целесообразности выделения такого института. Авторы данной концепции ссылаются на аргумент, что в сделках, которые налоговыми органами переqualифицируются, всегда усматривается характер мнимых и (или) притворных сделок. Другая группа ученых (Д. М. Щекин, А. В. Брызгалин, и др.) убеждена в том, что институт изменения квалификации и недействительности сделок необходимо разграничивать, ссылаясь на мотивы, преследуемые субъектами правоотношений, а также исходят из самого характера данного института.

На мой взгляд, «недействительность» и «изменение юридической квалификации» сделок необходимо разграничивать по их правовой природе. Статья 45 Налогового кодекса Российской Федерации[1] (далее - НК РФ) дает налоговому органу право оценивать фактическое содержание сделок, совершенных налогоплательщиком, что и включает в себя изменение юридической квалификации сделок.

Для обоснования своей позиции целесообразно проанализировать теорию вопроса и судебную-арбитражную практику применения статьи 45 НК РФ.

Так, Д. М. Щекин считает целесообразным разделять данные понятия. При этом устанавливает, что «сделка может быть с точки зрения гражданского права полностью законна, действительна; воля сторон может быть направлена на те правовые последствия, которые указаны в договоре сторон, но единственным мотивом этой сделки может быть снижение налогового бремени». Автор, ссылаясь на работу Е. А. Суханова, определяет, что необходимо отличать юридические цели сделки и мотивы, по которым она совершается[2]. Д. М. Щекин делает вывод, что институт изменения юридической квалификации сделок налоговым органом следует отграничивать от института недействительности сделок.[3] С данной позицией можно согласиться отчасти, так как разделять данные институты несомненно надо, но говорить категорично о том, что целью данных сделок является только снижение налогового бремени, на мой взгляд, нельзя, поскольку в судебной-арбитражной практике встречается немало примеров «добросовестного» заблуждения налогоплательщика.

Е. В. Тарибо говорит, что статья 45 НК РФ применяется, если налоговый орган усматривает в действиях лиц схему ухода от уплаты налогов[4]. Однако, налоговый орган реализует предоставленное право не только в случаях «недобросовестности» налогоплательщика.

Напротив, С. В. Савсерис указывает, что «когда выявляется недобросовестность налогоплательщика, в его действиях присутствуют признаки мнимых и (или) притворных сделок»[5]. С данным мнением сложно согласиться, так как «недействительность» и «изменение квалификации» сделок порождают различные правовые последствия. Данное положение нашло отражение в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с

применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации», где указывается, что «при установлении факта занижения налоговой базы налоговый орган вправе самостоятельно изменить юридическую квалификацию сделок налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов» [6]. В данном случае разграничение предусмотренных институтов производится по правовым последствиям.

Н. А. Русяевым данная проблема рассматривается, как право налогового органа заявлять о недействительности сделок. [7] Но по смыслу пункта 2 статьи 45 НК РФ признание сделки таковой не может отождествляться с «изменением юридической квалификации».

Обратимся к анализу судебной-арбитражной практике.

В постановлении Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 11.03.2013 по делу № 26-5752/2011 [8] договор комиссии был переквалифицирован на договор купли-продажи. В решении Арбитражного суда Сахалинской области от 29.05.2013 по делу № А59-83/2013 [9] подтвердил обоснованность переквалификации налоговым органом договора перевозки на договор аренды транспортных средств.

Таким образом, на мой взгляд, данные институты необходимо разграничивать в силу правовой природы данного института и правовых последствий его применения. Причем одного упоминания института «изменения юридической квалификации сделки» в НК РФ явно недостаточно. Необходимо более подробно регламентировать механизм реализации права налоговым органом. На мой взгляд, необходимо законодательно предусмотреть критерии для переквалификации сделок налоговым органом, распределить бремя доказывания, а также механизм и порядок реализации этого права.

Источники и литература

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824. (с изм. и доп.)
- 2) Суханов Е.А. Гражданское право. В 2 т. Т. 1: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп // М.: БЕК, 1998. С. 331 - 332.
- 3) Щекин Д. М. Налоговые последствия недействительных сделок // М.: МЦФЭР, 2004. С. 97.
- 4) Тарибо Е.В. Об использовании понятия «добросовестность налогоплательщика» в правоприменительной практике // Налоговые споры: теория и практика. М.: Изд. Дом "Арбитражная практика 2006, № 5. С. 4.
- 5) Савсерис С.В. Категория "недобросовестность" в налоговом праве // М.: Статут, 2007. С. 86.
- 6) Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, № 5, май, 2008.
- 7) Русяев Н. А. О превращении недобросовестности в необоснованную налоговую выгоду // Налоговые споры: теория и практика. М.: Изд. Дом "Арбитражная практика 2007, № 2. С. 13.
- 8) Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 11 марта 2013 г. по делу N А26-5752/2011 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

- 9) Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного округа от 26 февраля 2014 г. N Ф03-7213/2013 по делу N А59-83/2013 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».