

НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНОЙ СДЕЛКИ

В. А. Кочетова

Публичное акционерное общество «Уралкалий», г. Москва

В настоящей статье исследовано влияние гражданско-правового института недействительности сделки на ее налоговые последствия. Установлено, что для налоговых целей первостепенное значение имеет налоговое, а не отраслевое законодательство в силу принципа автономии налогового права. Наличие у сделки гражданско-правовых дефектов не влияет на ее налогообложение, если исполнение имело место. И наоборот, отсутствие реального исполнения обязательства, как следствие, его не учет для налоговых целей, не влечет автоматических последствий в гражданско-правовом поле. Автор также приходит к выводу, что механизм оценки сделки на наличие у нее признаков мнимости и притворности по своей природе похож на определение экономической сущности сделки для установления налоговых последствий.

Ключевые слова: автономия налогового права, мнимая и притворная сделка, налоговые последствия.

Соотношение налогового и гражданского права в контексте заимствования отдельных категорий до сих пор продолжает оставаться сложной проблемой для юриспруденции. Налоговые отношения являются организационными и одновременно имущественными [2], что неизбежно приводит к обращению к гражданско-правовой терминологии.

Так, действующее налоговое законодательство оперирует одной из ключевых категорий гражданского права – сделкой. В гл. V.1 Налогового кодекса РФ используется понятие «контролируемая сделка».

Под влиянием Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 и Постановления Конституционного Суда РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П в России получила развитие доктрина автономии налогового права, призванная определить соотношение гражданского и налогового права, главным образом, применительно к налоговым последствиям сделки как категории гражданского права.

В силу данной доктрины положения норм других отраслей законодательства не могут влиять на налоговые последствия операций налогоплательщиков, если непосредственно налоговым законодательством не установлено иное. Доктрина автономии является логическим продолжением принципа экономического основания налога, установленного п. 3 ст. 3

Налогового кодекса РФ, поскольку в основе правового регулирования налоговых правоотношений лежит именно их экономическое содержание, а не формальные, правовые конструкции.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 17 ноября 2011 г. № 148 отметил, что налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции.

Как отмечает Н. Р. Тупанчески [4, с. 262], принцип автономии налогового права указывает на то, что государственный риск в применении налога не связан с общими правовыми положениями, а также на то, что он может заменить их на собственные положения, основанные на фактической ситуации.

Одним из случаев применения доктрины автономии налогового права следует считать принцип налоговой неприкосновенности, в соответствии с которым нарушения налогоплательщиком норм отраслевого законодательства не может влечь негативных налоговых последствий, если иное не установлено законом. Ярким примером реализации этого принципа является дело компании «Данон Россия».

Суды при рассмотрении данного спора отказывали налогоплательщику в праве на уменьшение налоговой базы по налогу на до-

бавленную стоимость на сумму скидок, предоставляемых покупателям. В обоснование своей позиции суды ссылались на положения Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», в силу которого скидки и бонусы, предоставляемые продавцами и поставщиками, не могут уменьшать цену товаров.

Экономическая коллегия Верховного Суда РФ, отменяя решения нижестоящих судов по данному делу, в Определении от 22 июня 2016 г. № 308-КГ15-19017 указала, что закон о регулировании торговой деятельности принят не в соответствии с Налоговым кодексом РФ, имеет иные цели правового регулирования, он может применяться к налоговым отношениям только в том случае, если его применение соответствует нормам налогового закона и не нарушает основные начала законодательства о налогах и сборах. В данном случае применение судами норм закона о торговой деятельности привело к нарушению таких основных начал законодательства о налогах и сборах, как экономическая обоснованность налога, и принципа обязательного наличия всех элементов налогообложения (ст. 3 Налогового кодекса РФ), поскольку ввиду применения скидки в отношении соответствующей суммы отсутствовал объект налогообложения и уменьшилась налогооблагаемая база.

При возникновении коллизии норм налогового и отраслевого законодательства для целей определения налоговой обязанности правоприменитель должен исходить из положений законодательства о налогах, сборах и страховых взносах.

Применительно к гражданскому праву принцип автономии налогового права находит проявление в двух формах: 1) ограничение налоговым правом в ряде случаев фундаментального принципа гражданского права – принципа свободы договора; 2) возникновение налоговых последствий вне зависимости от дефектов гражданско-правовой сделки, то есть ее недействительности [5, с. 32–36].

Одним из хрестоматийных примеров ограничения свободы договора является корректировка цен по сделке для налоговых целей, в том числе и в порядке контроля за трансфертным ценообразованием.

В п. 1 ст. 105.3 Налогового кодекса РФ законодатель определил, что в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица. Таким образом, государство в лице контролирующих органов фактически вынуждает отдельные категории налогоплательщиков (взаимозависимых лиц) устанавливать цены по сделкам, исходя из заведомо определенных пределов (диапазонов), поскольку несоблюдение таких ограничений повлечет для сторон негативные последствия в виде доначисления сумм налогов, а также взыскания пеней и штрафных санкций.

Другим примером ограничения принципа свободы договора можно назвать применение налоговыми органами доктрины должной осмотрительности, в силу которой налогоплательщики при выборе контрагентов по сделкам обязаны руководствоваться не только привлекательностью коммерческих условий, но и проявлять должную осмотрительность. Под проявлением должной осмотрительности Экономколлегия Верховного Суда РФ в Определении от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 понимает оценку деловой репутации, платежеспособности контрагента, риска неисполнения обязательств, предоставления обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов и соответствующего опыта.

Другими словами, государство в таком случае выступает в качестве незримой третьей стороны по договору, интересы которой налогоплательщик не только обязан учитывать при заключении указанного договора, но и предпринимать полный комплекс мер для обеспечения их двусторонней реализации, то есть как со своей стороны, так и со стороны будущего контрагента. Очевидно, что такая необходимость существенно ограничивает список потенциальных контрагентов налогоплательщика, а, следовательно, и возможную

коммерческую выгоду. В то же время несоблюдение должной осмотрительности может привести к доначислению принятого к вычету НДС.

Большую неопределенность в современной юридической науке вызывает вопрос о реализации второй формы проявления автономии налогового права, отмеченной М. В. Карасевой, – наступление налоговых последствий следки вне зависимости от ее недействительности на основании положений гражданского законодательства.

Доктрина автономии налогового права имеет непосредственное значение для целей определения места института недействительности гражданско-правовой сделки в налоговом праве – в силу данного принципа налоговые последствия гражданско-правовой сделки не зависят от ее пороков, за исключением случаев, определенных в законе или правоприменительной практике [6, с. 123–131].

При этом недействительность не имеет существенного значения в тех случаях, когда экономический результат сделки был фактически достигнут. Иными словами, сделки с пороком формы являются в целях налогообложения действительными, аналогично при дефекте стороны сделки [8].

Пункт 3 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ содержит ряд критериев, которые не могут служить самостоятельным основанием для предъявления претензий к налогоплательщику, в частности, подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом. ФНС России обосновывает включение данного пункта стремлением исключить возможность предъявления формальных претензий к налогоплательщику (Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»).

Наиболее дискуссионным является применение правовых категорий мнимой и притворной сделок, поскольку установление наличия признаков указанных сделок строится на анализе воли сторон. Правоприменитель стремится ответить на вопросы: имела ли сделка место; если да, то соответствуют ли действительно совершенные действия контрагентов гражданско-правовой форме сделки?

При анализе экономической природы сделки для определения ее налоговых последствий налоговый орган *de facto* отвечает на те

же вопросы, однако не оценивает ее на предмет наличия признаков мнимости и (или) притворности.

В Постановлении от 10 апреля 2008 г. № 22 Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ указал, что факты уклонения от уплаты налогов не подлежат доказыванию, исследованию и оценке судом в гражданско-правовом споре о признании сделки недействительной, поскольку они не входят в предмет доказывания по такому спору.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 6 ноября 2012 г. № 8728/12 по делу № А56-44428/2010 при рассмотрении вопроса о праве налоговых органов подавать иски о признании сделок налогоплательщиков недействительными установил, что подобный иск является необоснованным вторжением налогового органа в сферу частно-правовых отношений. Следовательно, правоприменители разделяют споры, вытекающие из гражданского и налогового права, и ограничивают налоговые органы в праве определять гражданско-правовые последствия осуществляемых налогоплательщиком операций.

При этом невозможно не отметить общий подход гражданского и налогового права к сделкам, признаваемым каждой из этих отраслей «дефектными»: «То, чего не было в реальности, не должно учитываться».

А. В. Волков небезосновательно утверждает, что цель заключения мнимых, притворных и иных фиктивных сделок состоит в обходе закона. Под обходом закона ученый понимает намеренное формирование недобросовестными лицами каскада сделок (либо их условий), а также совершение иных действий или создание схем с целью избежания урегулированного нормами права воздействия на их фактические правоотношения [3, с. 203].

Гражданско-правовой институт недействительности сделки и учет сделки в соответствии с ее экономическим результатом в налоговом праве имеют под собой общую цель – противодействие злоупотреблениям налогоплательщика посредством использования фиктивных форм. Фиктивность в данном случае является общим понятием, объединяющим как гражданско-правовые пороки, так и уклонение от налогообложения посредством использования форм, не соответствующих существу отношений.

Принципиальным различием анализируемых институтов является то, что недействительность в гражданском праве приводит к аннулированию правовых последствий, что особенно четко видно при реализации двусторонней реституции.

При признании сделки дефектной в налоговых целях она лишается своих налоговых последствий, которые не должна была изначально иметь, если бы соответствовала действительности, однако в гражданском праве такая сделка продолжает существовать. Наиболее репрезентативным примером является установление налоговым органом отсутствия реального исполнения договора. В таком случае у покупателя затраты на приобретение товара не будут учитываться в качестве расходов при определении базы по налогу на прибыль, иными словами, налоговым органом операция будет проигнорирована, хотя в гражданско-правовом поле сделка продолжит свое существование.

При этом справедливым будет и обратное утверждение: недействительность гражданско-правовой сделки, если ее исполнение произошло, не влияет на налоговые последствия. Данный вывод находит отражение в правоприменительной практике, в частности в постановлениях Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного округа от 12 июля 2007 г. по делу № А56-19610/2006 и Федерального Арбитражного Суда Уральского округа от 16 июля 2008 г. № Ф09-5057/08-СЗ.

Арбитражный суд Поволжского округа в Постановлении от 29 декабря 2014 г. по делу № А72-2487/2014 указал: «Одного только факта признания сделки недействительной недостаточно для внесения корректировок в налоговые обязательства. Перерасчет налоговых обязательств по недействительной сделке должен проводиться только после осуществления двусторонней реституции, то есть возврата сторонам друг другу всего полученного по сделке». Данный вывод встречается и в других судебных решениях.

Таким образом, исполнение недействительной сделки само по себе не свидетельствует о нарушении налоговой обязанности, как и порочность сделки не всегда означает, что налоговые обязательства определены неправильно [7, с. 51–57].

Аналогичный подход закреплен в законодательстве Германии. В параграфе 41 Положения о взимании налогов ФРГ

(Abgabenordnung) указано, что недействительность сделки в гражданско-правовом смысле не порождает последствия для целей налогообложения «в той мере и до тех пор, пока стороны сделки, несмотря на это обстоятельство (то есть недействительность), не отказываются от экономического результата сделок». Исключение может устанавливаться специальной нормой, которая прямая указывает, что юридическая действительность является условием применения налоговых последствий.

В то же время мнимые сделки и мнимые действия (сделки для видимости) не образуют налоговых последствий, поскольку не ведут к фактическим последствиям. При квалификации сделки в качестве притворной она не принимается во внимание для целей налогообложения. При этом налоговые последствия для сторон устанавливаются по содержанию той сделки, которая «прикрывалась» притворной.

Таким образом, в обеих юрисдикциях для налоговых целей значение имеет не сама сделка, а фактические действия, совершаемые во исполнение обязательств, возникших из сделки [1], то есть их экономическое содержание. Объект налогообложения возникает при реальном исполнении гражданской сделки. Гражданско-правовой институт недействительности сделки не применим в налоговых правоотношениях, хотя, бесспорно, критерии признания сделки мнимой и притворной лежат в основе анализа экономической природы сделки для целей определения ее налоговых последствий.

Литература

1. Белов, В. А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В. А. Белов. – М.: ВолтерсКлувер, 2006. – 96 с.
2. Верстова, М. Е. К вопросу о соотношении гражданского и налогового права / М. Е. Верстова // *Налоги (журнал)*. – 2006. – № 2. – С. 47–50.
3. Волков, А. В. Притворные и мнимые сделки: трудности квалификации / А. В. Волков // *Седьмой Пермский конгресс ученых-юристов: сборник научных статей*. – М.: Статут, 2017. – 592 с.
4. Duverger, M. *Elements defiskalite*. – Paris, 1976. – P. 80–81. Цит. по: Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов: компаратив-

ный анализ: дис. ... д-ра юрид. наук. – М., 2002. – 262 с.

5. Карасева, М. В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) / М. В. Карасева // Финансовое право. – 2011. – № 2. – С. 32–36.

6. Сенцова, М. В. Юридическая квалификация сделок в целях налогообложения /

М. В. Сенцова // Закон. – 2012. – № 1. – С. 123–131.

7. Пантюшов, О. В. Сделки как основания налоговых обязательств / О. В. Пантюшов // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 11. – С. 51–57.

8. Пепеляев, С. Г. Деловая цель сделок / С. Г. Пепеляев // Корпоративный юрист. – 2007. – № 3. – С. 3–9.

Кочетова Валерия Андреевна – магистр международного финансового права МГИМО (У) МИД РФ, юрисконсульт отдела сопровождения вопросов налогового и финансового регулирования, ПАО «Уралкалий», г. Москва. E-mail: v_kochetova@bk.ru.

Статья поступила в редакцию 10 октября 2019 г.

DOI: 10.14529/law190409

TAX CONSEQUENCES OF INVALID TRANSACTION

V. A. Kochetova

Public company “Uralkali”, Moscow, Russian Federation

This article explores the impact of the civil law institution of the invalidity of a transaction on its tax consequences. It has been established that for tax purposes, tax rather than sectoral legislation is of primary importance due to the principle of autonomy of tax law. The presence of civil-law defects in a transaction does not affect its taxation, if performance has taken place. And vice versa, the lack of real fulfillment of the obligation, as a result, its non-accounting for tax purposes, does not entail automatic consequences in the civil law field. The author also comes to the conclusion that the mechanism for evaluating a transaction for the presence of signs of imaginarieness and pretense is similar in nature to determining the economic nature of a transaction to establish tax consequences.

Keywords: *autonomy of tax law, imaginary and fake transaction, tax consequences.*

References

1. Belov V. A. *K voprosu o nedobrosovestnosti nalogoplatel'shchika: kriticheskiy analiz pravoprimeritel'noy praktiki* [On the issue of taxpayer's bad faith: a critical analysis of law enforcement practice]. Moscow, 2006, 96 p.

2. Verstova M. E. [On the question of the ratio of civil and tax law]. *Nalogi (zhurnal) [Taxes (journal)]*, 2006, no. 2, pp. 47–50. (in Russ.)

3. Volkov A. V. *Pritvornyye i mnimyye sdelki: trudnosti kvalifikatsii* [Feigned and imaginary transactions: the difficulties of training. Seventh Congress of the Perm scientists-lawyers. Collection of scientific articles]. *Sed'moy Permskiy kongress uchenykh-yuristov. Sbornik nauchnykh statey*. Moscow, 2017, 592 p.

4. Duverger M. Elements defiskalite. Paris, 1976. P. 80–81. *TSit. po: Tupancheski N. R. Ukloneniye ot uplaty nalogov: komparativnyy analiz: dis. ... d-ra yurid. nauk* [Cyte. by: Tupanceski N. R. tax Evasion: comparative analysis: dis. ... d-ra yurid. sciences']. Moscow, 2002, 262 p.

5. Karaseva M. V. [Tax and civil law: some aspects of the relationship (based on the materials of judicial practice)]. *Finansovoye pravo [Financial law]*, 2011, no. 2, pp. 32–36. (in Russ.)

6. Sentsova M. V. Yuridicheskaya kvalifikatsiya sdelok v tselyakh nalogoob-lozheniya / M. V. Sentsova // *Zakon*. – 2012. – № 1. – С. 123–131. (in Russ.)
7. Pantyushov, O. V. [Transactions as the Foundation of tax liabilities]. *Nalogovaya politika i praktika [Tax policy and practice]*, 2010, no. 11, pp. 51–57. (in Russ.)
8. Pepelyayev S. G. [Business purpose of transactions]. *Korporativnyy yurist [Corporate lawyer]*, 2007, no. 3, pp. 3–9. (in Russ.)

Valeriya Andreevna Kochetova – master of international financial law MGIMO (U) MFA of the Russian Federation, legal counsel of the Department of tax and financial regulation of PJSC "Uralkali", Moscow, Russian Federation. E-mail: v_kochetova@bk.ru.

Received 10 October 2019.

ОБРАЗЕЦ ЦИТИРОВАНИЯ

Кочетова, В. А. Налоговые последствия недействительной сделки / В. А. Кочетова // Вестник ЮУрГУ. Серия «Право». – 2019. – Т. 19, № 4. – С. 50–55. DOI: 10.14529/law190409.

FOR CITATION

Kochetova V. A. Tax consequences of invalid transaction. *Bulletin of the South Ural State University. Ser. Law*, 2019, vol. 19, no. 4, pp. 50–55. (in Russ.) DOI: 10.14529/law190409.
