

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин¹

канд. техн. наук, профессор кафедры государственного права Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов, адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТЬИ 169 ГК РФ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Вряд ли можно в Гражданском кодексе РФ указать хоть одну статью, которая в 2008 г. была бы сопоставима со ст. 169 ГК РФ по количеству и рангам участников дискуссии, вызванной налоговой проблематикой ее применения, указать статью, которая была бы сопоставима со ст. 169 ГК РФ по тем накалу, остроте, полемическому задору, которые в 2008 г. были присущи дискуссии по экономико-правовым вопросам применения этой статьи налоговыми органами и арбитражными судами.

Направленная против, как их иногда называют, антисоциальных сделок или сделок антисоциальной направленности ст. 169 ГК РФ устанавливает, что сделка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, ничтожна.

В случае исполнения такой сделки обеими сторонами все полученное ими по сделке взыскивается в доход Российской Федерации, в случае же исполнения сделки только одной стороной с другой стороны взыскивается в доход Российской Федерации все полученное ею и все причитавшееся с нее первой стороне в возмещение полученного. Но столь жесткие последствия применяются лишь при наличии у сделки признака, который определен законодателем в качестве квалифицирующего признака сделок антисоциальной направленности, — умысла у обеих сторон сделки на достижение цели, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. При наличии такого умысла лишь у одной из сторон указанной сделки все полученное ею по сделке должно быть возвращено другой стороне, а полученное последней либо причитавшееся ей в возмещение исполненного взыскивается в доход Российской Федерации.

С разными вариациями формулировок, но с близким, по сути, содержанием норма права, изложенная в ст. 169 ГК РФ, уходит корнями в прошлое: в *Своде законов Российской империи* — в ст. 1529 (Свод законов Российской империи), а еще раньше и впервые (по данным видного русского правоведа второй половины XIX — начала XX в. С. В. Пахмана (Пахман, 2004, с. 614—615)) — в *Уставе благочиния 1782 г.* Из выполненного К. П. Победоносцевым (Победоносцев, 2003, с. 38—46) анализа толкования и применения ст. 1529 в судебной практике второй половины XIX в. видно, что и тогда законоположение против сделок, направленных на «достижение цели, законами запрещенной» (ст. 1529 Свода законов Российской империи), вызывало вопросы у правоприменителей. И лишь

¹ Электронный адрес: mosin@mail.spbnit.ru.

ограниченный объем журнальной статьи не позволяет здесь перечислить хотя бы основные из того большого количества публикаций, которые были посвящены проблематике борьбы со сделками антисоциальной направленности в советский и постсоветский периоды истории России.

В постсоветский период к этой борьбе подключились налоговые органы, благо что с 1991 г. в неизменном виде в *Заоне РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»* (до 14 июля 1999 г. название: «*О Государственной налоговой службе РСФСР*»; далее — *Закон о налоговых органах*) сохраняется норма, предусматривающая право налоговых органов предъявлять в суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам (абз. 4 п. 11 ст. 7 *Закона о налоговых органах*). История применения этой нормы в налоговой практике и связанной с ней противоречивой судебной практики, дискуссии, которыми эти практики сопровождались, анализировалась в различных статьях, в частности в статье (Мосин, 2006).

Для истории толкования и применения норм ст. 169 ГК РФ и абз. 4 п. 11 ст. 7 *Закона о налоговых органах* в налоговой практике характерно, что все большие всплески интереса к ним со стороны правоприменителей и юридической общественности, все существенные изменения в характере толкования их и даже в частоте обращения к ним со стороны налоговых органов были если не всецело обусловлены, то явно связаны с появлением актов Конституционного Суда РФ, вынесенных в порядке проверки конституционности закона, — *Определения от 25 июля 2001 г. № 138-О по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», Определения от 8 июня 2004 г. № 226-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Уфимский нефтеперерабатывающий завод» на нарушение конституционных прав и свобод статьей 169 Гражданского кодекса Российской Федерации и абзацем третьим п. 11 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации», аналогичных по содержанию определений Конституционного Суда РФ от 8 июня 2004 г. № 225-О и от 8 июня 2004 г. № 227-О и совокупности постановлений Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, в которых применялись эти нормы, — постановлений от 15 марта 2005 г. № 13885/04, от 11 мая 2005 г. № 16221/04, от 7 июня 2005 г. № 924/05, от 7 июня 2005 г. № 2748/05, выражающих правовую позицию Президиума ВАС РФ по данному вопросу (особая важность этих постановлений для судебной практики определяется тем, что согласно п. 1 ст. 304 АПК РФ судебный акт арбитражного суда, вступивший в законную силу, подлежит изменению или отмене, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум ВАС РФ установит, что оспариваемый акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права).*

Из судебных дел последнего времени, связанных с применением налоговыми органами ст. 169 ГК РФ, наиболее громкими являются дела по искам налоговых органов к компаниям ТЭК Башкирии, ОАО «Русснефть» и ЗАО «Прайс-вотерхаусКуперс Аудит» (Вислогузov, Плешанова, 2008; Майкова, 2007; Плешанова, Горшкова, Хананова, 2008; Шпигель, 2008).

И лишь один раз дискуссии среди специалистов по налоговому праву и изменения в правовых позициях части арбитражных судов по вышеназванным нормам были связаны с действиями законодателя, когда *Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»* была отредактирована ст. 31 НК РФ,

в результате чего из нее исчезла норма, наделяющая налоговые органы правом предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства приобретенного по таким сделкам имущества в случаях, предусмотренных гражданским законодательством РФ (поэтому ошибаются те, кто, как, например (Киреева, 2008, с. 50), полагает, что «принимая Налоговый кодекс РФ, законодатель, судя по всему, забыл перенести это право налоговых органов в ст. 31 НК РФ и адаптировать его для налоговых целей»; подробнее история указанного права освещена (Мосин, 2006)).

После почти трехлетнего периода затишья (когда появлялись лишь статьи эпизодического характера) дискуссии по вопросам применения норм ст. 169 ГК РФ и абз. 4 п. 11 ст. 7 Закона о налоговых органах в налоговой практике вновь разгорелись в апреле 2008 г. На этот раз их причиной явилось *Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 апреля 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации»* (далее — Постановление № 22). И вряд ли можно назвать журнал или газету из числа уделяющих внимание налоговой тематике, которые не уделили внимания Постановлению № 22, хотя бы в форме информации о его содержании.

В этом постановлении Пленум ВАС РФ указал, что при рассмотрении споров, возникающих из административных, налоговых и иных публичных правоотношений, судам следует учитывать, что взыскание согласно ст. 169 ГК РФ всего полученного (причитавшегося) по сделке в доход Российской Федерации является мерой, применяемой исключительно в качестве специального последствия недействительности ничтожной сделки; санкции же, установленные за совершение публичных правонарушений, не могут квалифицироваться в качестве последствий недействительности сделок, поэтому соответствующие требования не должны рассматриваться в спорах о признании сделок недействительными на основании ст. 169 ГК РФ. В тех же случаях, когда сделка сама по себе образует состав публичного правонарушения либо указанное правонарушение связано с совершением такой сделки, в рамках рассмотрения спора, вытекающего из публичных правоотношений, подлежат применению санкции, установленные законодательством в качестве меры ответственности за совершение данного правонарушения, а не последствия, предусмотренные ст. 169 ГК РФ.

Что же касается применения положения, предусмотренного абз. 4 п. 11 ст. 7 Закона о налоговых органах, то Пленум ВАС РФ указал, что при его применении судам необходимо учитывать, что предусмотренное им право налоговых органов последние могут реализовывать лишь постольку, поскольку удовлетворение соответствующего требования направлено на выполнение задач налоговых органов, определенных ст. 6 Закона о налоговых органах (согласно ей главными задачами налоговых органов являются контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему других установленных законодательством обязательных платежей, а также контроль за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, валютный контроль, осуществляемый в пределах полномочий налоговых органов).

В частности, как указано в Постановлении № 22, требование о применении последствий недействительности сделки в виде взыскания в доход Российской Федерации полученного (причитавшегося) по сделке исполнения в соответствии со ст. 169 ГК РФ может быть предъявлено налоговым органом в рамках вы-

полнения им задачи по контролю за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции при оспаривании сделок, направленных на производство и сбыт продукции, обладающей свойствами, опасными для жизни и здоровья граждан. Если же требование о применении предусмотренных ст. 169 ГК РФ последствий недействительности сделки налоговый орган обосновывает тем, что сделка совершена с целью уклонения от уплаты налогов, то такое требование выходит за рамки полномочий налогового органа, так как взыскание в доход Российской Федерации всего полученного (причитавшегося) по сделке не является мерой, направленной на обеспечение поступления в бюджет налогов. Для обеспечения последнего налоговый орган вправе, руководствуясь ст. 170 ГК РФ, предъявить требование о признании совершенных налогоплательщиком сделок недействительными как сделок, совершенных лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия (мнимых), либо с целью прикрыть другую сделку (притворных), поскольку удовлетворение этого требования может способствовать реализации соответствующей задачи.

Пленум ВАС РФ напомнил, что 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 пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, 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). Тогда, поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (п. 1 ст. 166 ГК РФ), суд решает вопрос об обоснованности 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 (ст. 170 ГК РФ). И если, в результате, 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 (в Постановлении № 22 использованы отдельные словесные обороты из постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (о нем см. (Мосин, 2007))).

Но, как указал Пленум ВАС РФ, судам необходимо учитывать, что факты уклонения ответчика от уплаты налогов, нарушения им положений налогового законодательства не подлежат доказыванию, исследованию и оценке судом в гражданско-правовом споре о признании сделки недействительной, так как эти обстоятельства не входят в предмет доказывания по такому спору, а подлежат установлению при рассмотрении налогового спора с учетом норм налогового законодательства.

Широкий резонанс, который вызвало Постановление № 22 в деловых кругах и юридическом сообществе, привел к тому, что на официальном сайте Высшего Арбитражного Суда РФ (официальный сайт Высшего Арбитражного Суда) появилось датированное 4 августа 2008 г. сообщение под названием «О некоторых вопросах, возникших при толковании постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10 апреля 2008 г. № 22», авторами ко-

того указаны С. А. Герасименко, заместитель начальника Управления анализа и обобщения судебной практики ВАС РФ, и Д. В. Новак, главный консультант этого Управления (последний, как следует из опубликованной на сайте ВАС РФ повестки дня Президиума ВАС РФ от 4 апреля 2008 г., был докладчиком по проекту Постановления № 22; проект опубликован на официальном сайте ВАС РФ). Это сообщение (далее — Сообщение от 4 августа 2008 г.) — уникальное явление в практике работы высших судебных органов России (и дело не в том, что оно опубликовано в сети Интернет, а не на бумажном носителе информации), которое можно сравнить лишь с заявлением (неподписанным!) Секретариата Конституционного Суда РФ «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О», утвержденным 11 октября 2004 г. и также размещенным пресс-службой Конституционного Суда РФ на его сайте (официальный сайт Конституционного Суда РФ).

Отмечая, что в публикациях по поводу Постановления № 22 наиболее часто комментируются его пп. 6 и 7 (они целиком посвящены налоговым вопросам) и при этом нередко утверждается, что Пленум ВАС РФ, якобы, ограничил полномочия налоговых органов, предоставленные им абз. 4 п. 11 ст. 7 Закона о налоговых органах, и, кроме того, вопреки мнению Конституционного Суда РФ, высказанному им в определениях от 8 июня 2004 г. № 225-О, № 226-О и № 227-О, признал уклонение от уплаты налогов не затрагивающим основы правопорядка и нравственности, авторы Сообщения от 4 августа 2008 г. задаются вопросом: однако внимательно ли авторами таких высказываний были прочитаны вышеуказанные пункты и насколько юридически профессионально истолкованы ими содержащиеся в них разъяснения в системе всего Постановления № 22.

Как бы отвечая на этот вопрос, авторы Сообщения от 4 августа 2008 г. указывают, что Постановление № 22 не содержит каких-либо суждений по поводу правовой квалификации сделок, совершенных с целью уклонения от уплаты налогов. В его «налоговых» пунктах применительно к делам этой категории дается системное толкование законодательных норм, устанавливающих компетенцию налоговых органов, причем толкование, которое стало результатом последовательного развития судебной практики и учитывает позиции Конституционного Суда РФ. Сразу заметим, что ряд авторов, например (Береснева, 2008), не считают, что позиция, выраженная в Постановлении № 22, соответствует ранее выраженной позиции Конституционного Суда РФ и, выбирая между ними, выступает за позицию ВАС РФ. И похоже, что в числе так думающих есть и некоторые судьи (Плешанова, 2008).

Авторы Сообщения от 4 августа 2008 г. обоснованно указывают, что «применение по иску налогового органа последствий недействительности сделки в виде взыскания всего полученного (причитавшегося) по ней в доход Российской Федерации означало бы, что налоговым органом вместо возложенной на него задачи по обеспечению поступления в бюджет налогов и сборов выполняется другая не поставленная перед ним ст. 6 Закона о налоговых органах задача — пополнение казны за счет взыскания в доход Российской Федерации имущества, являющегося предметом недействительных гражданско-правовых сделок». Но, как далее указывают авторы, компетенция налоговых органов не ограничивается контролем за соблюдением законодательства о налогах и сборах и за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью их внесения в бюджетную систему, а включает помимо прочего также контроль за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции. И в рамках последнего контроля налоговые органы могут предъявлять требования о применении последствий недействительности сделки, предусмотренных

ст. 169 ГК РФ, в виде взыскания в доход Российской Федерации полученного (причитавшегося) по сделке исполнения.

Вместе с тем, отмечают авторы Сообщения от 4 августа 2008 г., налоговые органы могут использовать свое право на предъявление исков о признании сделок недействительными и в рамках контроля за соблюдением налогового законодательства и за полнотой налоговых поступлений, однако при этом они полномочны предъявлять только такие требования, удовлетворение которых способствует поступлению в бюджет налогов. Именно об этом сказано в Постановлении № 22, но со ссылкой не на ст. 169 ГК РФ, а на ст. 170 ГК РФ и подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ (см. выше).

Судя по его началу и отдельным оборотам, Сообщение от 4 августа 2008 г. направлено против излишне радужного толкования Постановления № 22 в пользу налогоплательщиков и на развенчание иллюзий и заблуждений, которые у них могли возникнуть при его не очень внимательном чтении. И не только у налогоплательщиков. Судя по отдельным высказываниям в СМИ (например, (Зарипов, 2008)) и Интернете, налоговые органы тоже рассматривают Постановление № 22 как выгодное исключительно налогоплательщикам, в связи с чем не исключают свое обращение в Конституционный Суд РФ. Насколько верно последнее предположение, автор, конечно, судить не может. Но если верно, то нельзя не отметить своевременность появления Сообщения от 4 августа 2008 г.

Таким образом, с одной стороны, оно полностью соответствует Постановлению № 22. Но, с другой стороны, оно заканчивается тем, что обращает внимание на то в Постановлении № 22, что, похоже, ускользнуло от внимания некоторых из его читателей и что после его ясного и определенного разъяснения в Сообщении от 4 августа 2008 г., конечно, огорчит налогоплательщиков, т. е. Сообщение от 4 августа 2008 г. заканчивается указанием на то, что «следует иметь в виду, что изменение юридической квалификации сделки, статуса и характера деятельности налогоплательщика может быть произведено налоговым органом и без признания ее недействительной в судебном порядке», на что обращается внимание в п. 7 Постановления № 22 и что ранее та же идея была высказана в *п. 8 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»*, где разъясняется, что при изменении налоговыми органами юридической квалификации гражданско-правовых сделок (п. 1 ст. 45 НК РФ) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 ГК РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 ГК РФ.

Прекратит ли Постановление № 22 и судебная практика с его применением споры о «правильном» толковании ст. 169 ГК РФ применительно к налоговым отношениям? Определенно нет, т. е. «наличие позиции высших судебных органов по тому или иному вопросу само по себе не прекращает научную дискуссию» (Пепеляев, 2008). И прав один из ведущих специалистов в области налогового права В. М. Зарипов (Зарипов, 2008): «Спор о толковании ст. 169 ГК РФ может продолжаться еще достаточно долго. Для налоговых органов он, скорее всего, бесперспективен. <...> Постановление было качественно подготовлено и тщательно проработано, оно указывает на существующий в налоговом праве и почти не используемый налоговыми органами специальный инструмент борьбы с «налоговыми схемами» — налоговую переквалификацию сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщиков. Тем не менее Постановление дает повод для критики, которая относится не к профессионализму разработчи-

ков и полномочиям ВАС РФ, а к объективной реальности, заданной самим фактом существования злополучной статьи в Гражданском кодексе».

В своем отношении к ст. 169 ГК РФ В. М. Зарипов категоричен и бескомпромиссен: «ст. 169 ГК РФ не имеет юридического содержания и не может рассматриваться как источник права, она находится вне правового поля. <...> Юридического разрешения спор о толковании этой статьи не имеет. Химиотерапия в виде «правильного толкования» здесь не поможет, потому что сама ст. 169 ГК РФ не допускает компромисса. Нужно брать скальпель и вырезать ее, как раковую опухоль, а не оставлять трусливо «на всякий случай». Отсюда его предложение: исключить ст. 169 из ГК РФ, а полномочия подавать подобные иски — из Закона о налоговых органах. За второе предложение выступает и автор (Киреева, 2008, с. 54).

Позиции «ст. 169 ГК РФ должна быть отменена!» придерживается и С. Г. Пепеляев (Пепеляев, 2008), один из самых известных в России специалистов по налоговому праву.

Наверное, не все цивилисты с этим согласятся. Например, в книге (Практика применения..., с. 314—315) на вопрос, применимо ли положение ст. 169 ГК к сделкам, направленным на уклонение от уплаты налогов, дан ответ (автор ответа А. Б. Бабаев), заканчивающийся следующим: «Вопрос о том, является ли уклонение от уплаты налогов безнравственным, можно отнести к числу дискуссионных. Однако очевидно, что обязанность уплачивать налоги установлена Конституцией РФ (ст. 57) и сознательное неисполнение этой обязанности — действие, совершенное с целью, противной основам правопорядка. Поэтому представленный подход представляется верным» (имеется в виду подход Конституционного Суда РФ и Президиума ВАС РФ, выраженный в их вышеуказанных актах).

И все же возникает резонный вопрос к тем, кто предлагает исключить ст. 169 из ГК РФ: правовую норму, содержащуюся в ст. 169 ГК РФ, предлагается исключить только из гражданского права или из российского права в целом?

Ведь правовая позиция ВАС РФ, изложенная в Постановлении № 22, не только не требует исключения ст. 169 из ГК РФ, но и не требует ее неприменения налоговыми органами. Она лишь требует, чтобы налоговые органы при обращении к ст. 169 ГК РФ не выходили за рамки своих полномочий, чтобы взыскание в доход Российской Федерации всего полученного налогоплательщиком или всего причитавшегося ему по сделке (хотя бы и антисоциальной направленности) не применялось налоговыми органами в качестве меры юридической ответственности, направленной на обеспечение поступления в бюджет налогов, т. е. в конечном счете, чтобы налоговые органы, если и прибегали к ст. 169 ГК РФ, то не в налоговых отношениях, круг которых определен ст. 2 НК РФ.

И именно такая позиция представляется наиболее правильной и взвешенной, учитывающей российские реалии, в которых, с одной стороны, очевидна необходимость, хотя бы на ближайшую перспективу, сохранить во избежание разрушения основ правопорядка или нравственности возможность применять в определенных случаях суровые и жесткие меры юридической ответственности конфискационного характера, а с другой — очевидна необходимость обеспечить законность в применении таких мер.

Согласно такой позиции следует различать иски о признании сделок недействительными на основании ст. 170 НК РФ, которые могут быть поданы в том числе и налоговыми органами, но в рамках рассмотрения которых не исследуются налоговые аспекты сделки, и иски налоговых органов о взыскании налоговых недоимок, пеней, штрафов, поданные на основании подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, согласно которому указанное взыскание производится в судебном порядке,

если обязанность налогоплательщика по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности налогоплательщика. Если выбирать названия для этих видов исков исходя из содержащихся в них исковых требований, то вторые можно назвать налоговыми; первые же нельзя.

Поэтому думается, что ответ на поставленный вопрос должен быть таким: ст. 169 следует исключить из ГК РФ, но правовую норму, ею предусмотренную, нужно сохранить, переместив ее в область публичного права. Как правильно пишет автор (Архиерейский, 2008), «статья 169 ГК РФ представляется не совсем оправданным включением публично-правового регулирования в гражданское законодательство. Более правильным было бы достижение той же цели в рамках публично-правовых процедур <...>. Гражданское законодательство не должно брать на себя несвойственную ему карательно-конфискационную функцию, которая прямо противоречит началам гражданского законодательства. Представляется, что подобные меры должны все же применяться в рамках иной отрасли права, а именно уголовной или административной, которые созданы специально для таких целей и содержат ряд процедурных гарантий, предназначенных для защиты от возможных ошибок».

Наиболее подходит для указанной нормы *Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ)*. В нем уже есть похожие нормы. Например, ст. 14.2 в качестве одного из административных наказаний за незаконную продажу гражданами или юридическими лицами вещей, свободная реализация которых запрещена или ограничена законодательством, предусматривает наложение административного штрафа в сочетании с конфискацией предметов административного правонарушения.

Что же касается налоговых органов, то они смогут применять перемещенную в КоАП РФ норму в рамках своих полномочий (но согласно Постановлению № 22 не для обеспечения поступления в бюджет налогов), так же как они сегодня применяют «налоговые» нормы КоАП РФ, содержащиеся в главе 15. Что же касается утверждения (Киреева, 2008, с. 51) о том, что «в результате применения последствий недействительности сделок по ст. 169 НК РФ [описка цитируемого автора, речь идет о ст. 169 ГК РФ. — Е. М.], основания для доначисления налогового обязательства исчезают, так как при взыскании в доход государства всего полученного стороной по сделке отсутствует налоговая база», то для такого опасения нет оснований в НК РФ, в частности нет их в нормах, устанавливающих порядок исчисления налоговых баз.

Но, конечно, и в случае переноса нормы в КоАП РФ сохранит актуальность проблема идентификации факта нарушения нормы с применением для идентификации столь слабо определенного критерия как наличие/отсутствие цели, заведомо противной основам правопорядка или нравственности (впрочем, «хотим мы того или нет, но мир, в котором мы живем, нельзя поместить в четкие рамки формальных моделей ортодоксальной теории без значительной потери ощущения реальности» (Павлов, 2007, с. 69)). Отсюда с учетом российской действительности почти неизбежны высокие издержки идентификации факта нарушения нормы, причем (Тамбовцев, 2005, с. 172) и «со стороны индивида, чье поведение признано регулировать норма, и со стороны субъекта, наблюдающего за ее исполнением».

Заметим, что неопределенность указанного критерия значительно снижается, если ориентироваться на ст. 1193 из части третьей ГК РФ (вступившей в силу с 1 марта 2002 г.), которая «ставит знак равенства между основами правопорядка и публичным порядком» (Саркисьян, 2008).

В этом плане очень интересно сообщение председателя Федерального арбитражного суда Московского округа (Майкова, 2007): «О ст. 169 ГК РФ много говорят как о статье, позволяющей государству нарушать права предпринимателей, которые стараются минимизировать свои налоговые расходы. Однако Уфимский НПЗ в связи с «байконурскими схемами» уже обращался в Конституционный Суд РФ. И он в 2004 г. сказал, что основы правопорядка и нравственности — вполне определенные понятия, содержание которых определяется правоприменительной практикой. В 1995 г., когда часть первая ГК РФ только вступила в силу, судьи пытались понять, что же такое «основы правопорядка и нравственности». Разработчики ГК РФ дали ответ: это правонарушение, которое еще не означает уголовно наказуемое деяние, но очень близко к нему подходит. Судьи пришли к выводу, что ст. 169 ГК РФ может применяться только тогда, когда у сторон сделки есть умысел, они понимают характер своих действий и осознают последствия. В таких делах налоговый орган должен доказать наличие умысла, представить суду четкие, ясные и определенные доказательства. Если представляет, то антисоциальная сделка преследуется санкцией в виде взыскания в доход бюджета всего имущества, полученного по сделке. Санкция серьезная, но и применяется она к сделкам, граничащим с преступлением. И практика судов Московского региона показывает, что во всех случаях применения ст. 169 ГК РФ умысел был установлен». Теперь можно полагать, что указанная практика прекратится.

Тем более прекратится, что в Постановлении № 22 указано, что при определении сферы применения ст. 169 ГК РФ судам необходимо исходить из того, что в качестве сделок, совершенных с указанной целью, могут быть квалифицированы сделки, которые не просто не соответствуют требованиям закона или иных правовых актов, а нарушают основополагающие начала российского правопорядка, принципы общественной, политической и экономической организации общества, его нравственные устои. К названным сделкам могут быть отнесены, в частности, сделки, направленные на производство и отчуждение определенных видов объектов, изъятых или ограниченных в гражданском обороте (оружие, боеприпасы, наркотические средства, другая продукция, обладающая свойствами, опасными для жизни и здоровья граждан, и т. п.); сделки, направленные на изготовление, распространение литературы и иной продукции, пропагандирующей войну, национальную, расовую или религиозную вражду; сделки, направленные на изготовление или сбыт поддельных документов и ценных бумаг. И, как указано в Постановлении № 22, для применения ст. 169 ГК РФ необходимо установить, что цель сделки, права и обязанности, которые стороны стремились установить при ее совершении, либо желаемое изменение или прекращение существующих прав и обязанностей заведомо противоречили основам правопорядка и нравственности. При этом цель сделки может быть признана заведомо противной основам правопорядка и нравственности только в том случае, если в ходе судебного разбирательства будет установлено наличие умысла на это хотя бы у одной из сторон.

Многочисленные публикации в изданиях общего и специального характера, высказывания на интернет-форумах, дискуссии на конференциях и семинарах убедительно свидетельствуют о том, что в целом Постановление № 22 весьма положительно встречено в деловых кругах и юридическом сообществе. При всех критических замечаниях по его поводу, его позитивная роль признается, если не всеми, то подавляющим большинством откликнувшихся.

Вместе с тем нельзя не отметить правоту автора (Киреева, 2008, с. 53—54), заметившего, что «Российская Федерация не является страной прецедентного права, и Высший Арбитражный Суд РФ может пересмотреть свой подход к про-

блеме недействительности сделок налогоплательщика в любое время. Это неоднократно делалось и раньше. <...> Это значит, что для окончательного определения порядка и условий пересмотра налоговых последствий сделок необходимы внесение соответствующих изменений в НК РФ, а также отмена упоминавшегося выше п. 11 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации», который сформулирован слишком неопределенно и оставляет слишком широкий простор для судебного толкования». К сожалению, к этому можно добавить, что и законодатель наш тоже нередко пересматривает свои налоговые решения.

Но, наверное, в любом случае о Постановлении № 22 можно сказать, что оно может быть причислено к числу тех, что привели фон Хайека (Хайек, 2006, с. 137) к мысли о том, что «утверждение, что судьи своими решениями по частным случаям постепенно создают систему правил поведения, наиболее благоприятных для порождения эффективного порядка действий, делается более убедительным, когда осознаешь, что это, по сути дела, тот же процесс, который наблюдается в области интеллектуального развития. Здесь, как и во всех других областях, прогресс достигается за счет движения в рамках существующей системы мышления и попыток, с помощью частичных улучшений или «имманентной критики» лучше согласовать целое как внутри себя, так и с фактами, к которым применяются правила. Такая «имманентная критика» служит главным инструментом эволюции мысли, а понимание этого процесса присуще эволюционному (или критическому) рационализму в отличие от рационализма конструктивистского (или наивного)».

Источники

Архиерейский А. Б. Применение статьи 169 ГК РФ: правовая позиция Пленума ВАС РФ // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 5 (СПС «Гарант»).

Береснева Н. В. Безнравственность сделок, направленных на уклонение от налогообложения // Налоговые споры. 2008. № 8.

Вислогузов В., Плешанова О. ВАС раскроет меру нравственности // Коммерсантъ. 2008. 29 февр.

Заринов В. М. Статья 169 ГК РФ: разъяснения требуют разъяснений? Интервью // ЭЖ-Юрист. 2008. № 31.

Киреева А. Анализ позиции Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросу о признании сделок, заключенных налогоплательщиком, недействительными // Экономико-политическая ситуация в России. Май 2008 года / Институт экономики переходного периода. М., 2008. — (Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.iet.ru>).

Майкова Л. Н. Санкция может быть чрезмерна, но она направлена на противодействие созданию схем. Интервью Плешановой О. у председателя Федерального арбитражного суда Московского округа Л. Майковой // Коммерсантъ. 2007. 20 дек.

Мосин Е. Ф. О праве налоговых органов предъявлять иски о признании сделок недействительными // Ленинградский юридический журнал. 2006. № 2.

Мосин Е. Ф. Преследование необоснованной налоговой выгоды в рамках доктрины деловой цели // Финансы и бизнес. 2007. № 2.

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда РФ. — (Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.arbitr.ru>).

Официальный сайт Конституционного Суда РФ. — (Электронный ресурс. Режим доступа: <http://www.ksrf.ru>).

Павлов И. Поведенческая теория — позитивный подход к исследованию экономической деятельности // Вопросы экономики. 2007. № 6.

Пахман С. В. История кодификации гражданского права. М., 2004.

Пепеляев С. Г. И все же ст. 169 ГК РФ должна быть отменена! // Представительная власть — XXI век: законодательство, комментарии, проблемы. 2008. № 1. — (Электронная версия: <http://pvlast.ru/archive/index.441.php>).

Плешанова О. Правила игры // Коммерсантъ. 2008. 5 сент.

Плешанова О., Горшкова А., Хананова Г. Суд проявил невзыскательность // Коммерсантъ. 2008. 21 авг.

Победоносцев К. П. Курс гражданского права: В 3 т. Т. 3. М., 2003.

Практика применения части первой Гражданского кодекса РФ / А. Б. Бабаев, Р. С. Бевзенко, В. А. Белов, Ю. А. Тарасенко / под общ. ред. В. А. Белова. М., 2008.

Саркисян Г. И. Антисоциальные сделки: правовой аспект // Предпринимательское право. 2008. № 2. — (Электронная версия: <http://www.law.msu.ru/modules.php?name=Content&pa=show-page&pid=121>).

Свод законов Российской империи. В 16 т. (Издание 1900 г.) // Государственная Дума в России: 1906—2006 годы. Стенограммы заседаний и другие документы / Электронное издание: Аппарат Государственной Думы Федерального Собрания РФ; Федеральное архивное агентство; ЗАО «Информационная компания «Кодекс»; ООО «Агора АйТи», Базы данных компании «Консультант Плюс», ООО «НПП «Гарант-Сервис», 2006.

Тамбовцев В. Л. Право и экономическая теория. М., 2005.

Хайек Ф. А. Право, законодательство и свобода: современное понимание либеральных принципов справедливости и политики. М., 2006.

Шпигель М. Снова в кассацию // Ведомости. 2008. 20 авг.