

БИЗНЕС-СРЕДА

Е. Ф. Мосин

канд. техн. наук, доцент кафедры финансового права Санкт-Петербургского государственного экономического университета; адвокат Санкт-Петербургской городской коллегии адвокатов

СОВРЕМЕННОЕ СУДЕБНОЕ ТОЛКОВАНИЕ НОРМ ГК РФ О НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНОСТИ СДЕЛОК: НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ

Проблематика недействительности сделок столь же стара и столь же актуальна, сколь стара и актуальна общая проблематика сделок.

В Дигестах — «цитатнике» из трудов самых авторитетных римских юристов античного мира, составленном по указу византийского императора Юстиниана I в 530–533 гг., — немало изящно-чеканных формулировок для ответов по проблематике, в том числе налоговой, недействительности сделок (хотя «римское право никогда не знало общего понятия о недействительности сделки» (Франкози, 2004, с. 74)):

Домиций Ульпиан (170–228): «В целом мы знаем, что безнравственные estipуляции не имеют никакой силы» (Дигесты..., т. VII, полутом 1, 2005, с. 43); «Никто не может передать другому больше прав, чем имеет сам» (Дигесты..., т. VII, полутом 2, 2005, с. 535);

Эмилий Папиниан (ок. 150–212): «Если stipуляция была заключена для совершения постыдного поступка или для (оправдания) уже совершенного, то она недействительна с самого начала» (Дигесты..., т. VII, полутом 1, 2005, с. 109); «Публичное право не может быть изменяемо договорами частных лиц» (Дигесты..., 2002, с. 287);

Публий Цельс (Цельс Младший, 67–130): «Невозможное не является предметом обязательства» (Дигесты..., т. VII, полутом 2, 2005, с. 559);

Юлий Марциан (1-я пол. III в.): «Сенат постановил, что рабы, отпущенные на свободу во вред государству, не получают свободу. Кроме того, в императорских конституциях оговорено, что дарования свободы во вред фиску также являются недействительными. Однако божественные братья постановили в своем рескрипте, что отменяется не всякое дарование свободы, совершенное должником фиска, но такое, когда должник, будучи несостоятельным, отпустил на свободу во вред фиску» (Дигесты..., т. VI, 2005, с. 679).

За почти две тысячи лет тема недействительности сделок не утратила актуальности. И кажется, что именно проблематику недействительных сделок имел в виду выдающийся немецкий юрист, когда произносил: «В любой подлинно юридической деятельности, в работе законодателя или практическом рассмотрении казусов все правоповедение со своей стороны есть не более чем вспомогательное средство и подготовка для этой деятельности, иначе это больше не юриспруденция. При любой подлинно юридической деятельности (я повторяю) речь идет не столько о применении науки, сколько об искусстве, подкрепленном наукой, об искусстве, сопровождаемом знанием» (Цительман, 2011, с. 628).

В России по вопросам недействительности сделок опубликовано множество работ, в том числе монографии (Гутников, 2008; Поляков, 2007; Тузов, 2008; Тузов,

Реституция..., 2007, Тузов, Теория..., 2007; Шестакова, 2008; Шекин, 2004). Впрочем, лучшим доказательством актуальности этих вопросов является статистика судебных споров по ним. Подсчет в справочно-правовой системе (СПС) «КонсультантПлюс» количеств вынесенных за год постановлений федеральных арбитражных судов округов (ныне арбитражных судов округов), содержащих ссылки на нормы § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 «Сделки» подраздела 4 «Сделки. Решения собраний. Представительство» раздела 1 «Общие положения» Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), показывает, что в третьей инстанции арбитражных судов России последние 10 лет ежегодно выносилось от 2,7 до 4,3 тыс. постановлений со ссылкой на эти нормы, причем шесть последних лет это количество никогда не было ниже 4 тыс. (рис. 1).

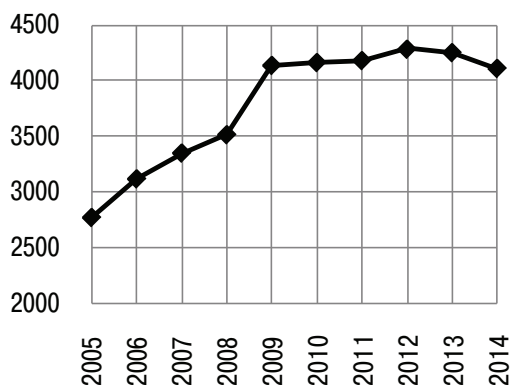


Рис. 1. Динамика количества вынесенных за год постановлений федеральных арбитражных судов округов (ныне арбитражных судов округов), содержащих ссылки на нормы § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 ГК РФ

В период с 2005 по 2013 г. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ ежегодно принимал (по данным СПС «КонсультантПлюс») от 12 (в 2005 г.) до 35 (в 2011 г.) постановлений, содержащих ссылки на нормы § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 ГК РФ, что составляет от 3,7% (в 2005 г.) до 7,9% (в 2010 г.) от общего количества постановлений, принятых им в соответствующем году (рис. 2). В 2014 г., до упразднения этого суда 6 августа 2014 г., таких постановлений было принято 12,5% от общего количества постановлений, принятых Президиумом в 2014 г.

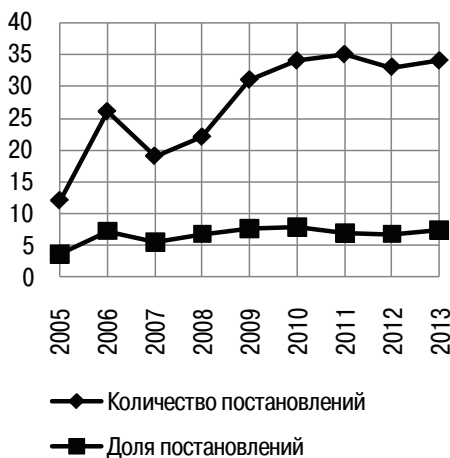


Рис. 2. Динамика количества принятых за год постановлений Президиума ВАС РФ, содержащих ссылки на нормы § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 ГК РФ, и их доли в общем количестве постановлений, принятых им же за год

Для сравнения: если в период с 2005 по 2013 г. Верховный Суд РФ ежегодно принимал (по данным СПС «КонсультантПлюс») от 2 (в 2005 г.) до 37 (в 2013 г.) определений, содержащих ссылки на нормы § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 ГК РФ, а в период с 1 января по 5 августа 2014 г. принял 20 таких определений, то в период с 6 августа по 31 декабря 2014 г. этот суд принял 225 таких определений, а в I квартале 2015 г. — 156 определений.

До упразднения Высшего Арбитражного Суда РФ на сайте «Высший Арбитражный Суд Российской Федерации» ежегодно выкладывались статистические данные о результатах работы арбитражных судов за предыдущий год, в том числе по показателю «Рассмотрено дел судами первой инстанции о признании договоров недействительными»; последние данные относятся к 2013 г. Теперь по адресу этого сайта находится сайт «Федеральные арбитражные суды Российской Федерации», на котором сохраняются старые данные, но аналогичные новые не выкладываются. Имеющиеся на этом сайте данные о количестве рассмотренных арбитражными судами первой инстанции дел о признании договоров недействительными показывают, что в период с 2005 по 2013 г. в этих судах ежегодно рассматривалось 15–20 тыс. таких дел (рис. 3).

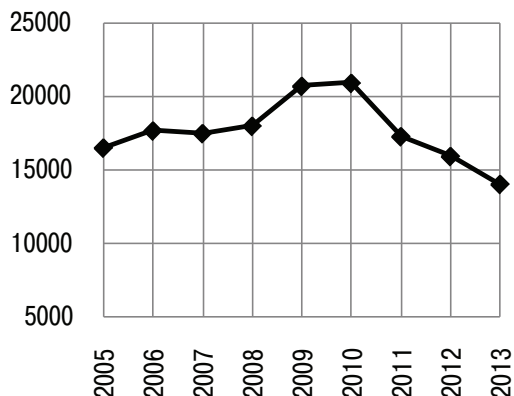


Рис. 3. Динамика ежегодного количества рассмотренных арбитражными судами первой инстанции дел о признании договоров недействительными

На сайте «Федеральные арбитражные суды Российской Федерации» не выкладывались данные о результатах рассмотрения судами первой инстанции дел о признании договоров недействительными. Теперь такие данные имеются на сайтах арбитражных судов первой инстанции. Например, по данным «Отчета о работе Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области в 2014 году» (Отчет о работе Арбитражного суда города Санкт-Петербурга...) этот суд в 2014 г. рассмотрел 594 дела о признании договоров недействительными с общей суммой заявленных требований 668,6 млн руб. Требования были удовлетворены в 169 делах (28,5%) с общей взыскиваемой суммой 409,6 млн руб. (61,3%). По данным «Отчета о работе Арбитражного суда города Москвы в I полугодии 2014 г.» (Отчет о работе Арбитражного суда города Москвы...) (отчета за год на сайте суда нет) этот суд в первом полугодии 2014 г. рассмотрел 259 дел о признании договоров недействительными с общей суммой заявленных требований 860,2 млн руб. Требования были удовлетворены в 83 делах (32,0%) с общей взыскиваемой суммой 526,6 млн руб. (61,2%).

Правовые нормы § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 ГК РФ в неизменном виде (за исключением ст. 181) действовали с 1 января 1995 г. до 1 сентября 2013 г., когда вступил (за небольшим исключением) в силу *Федеральный закон от 7 мая*

2013 г. № 100-ФЗ «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации», внесший в этот параграф значительные изменения принципиального характера.

Параграф дополнен новыми ст. 173.1 и 174.1; ст. 166, 168, 169, 173, 174, 178 и 179 изложены в новой редакции; изменены, в том числе дополнены ст. 167 и 177; изменены ст. 170, 171, 176 и 181. Неизменными остались лишь три ст.: 172, 175 и 180.

Статьей 3 Закона, столь существенно изменившего § 2 «Недействительность сделок» гл. 9 ГК РФ, установлено, что положения ГК РФ, изложенные в редакции этого закона, применяются к тем правоотношениям, которые возникнут после дня вступления в силу этого закона (т. е. с 1 сентября 2013 г.; для п. 2 ст. 177 ГК РФ — со 2 марта 2015 г.). По правоотношениям же, возникшим ранее, новые положения применяются лишь к правам и обязанностям, которые возникнут после указанного дня. Там же оговорено, что новые положения ст. 166—176, 178—181 ГК РФ об основаниях и о последствиях недействительности сделок применяются к сделкам, совершенным после дня вступления в силу указанного закона (но установленные новыми положениями сроки исковой давности и правила их исчисления применяются и к тем требованиям, сроки предъявления которых были предусмотрены ранее действовавшим законодательством и не истекли до 1 сентября 2013 г.).

Отсюда ясно, что судебное толкование норм о недействительности сделок, содержащихся в отредактированном § 2 гл. 9 ГК РФ, находится, по сути, лишь в начальной стадии его формирования (соответствующий поиск и анализ найденного в СПС «КонсультантПлюс» и «Гарант» это подтверждают).

Это придает особую ценность разъяснениям в части применения норм ГК РФ о недействительности сделок, которые дал в целях обеспечения единства судебной практики их применения Пленум Верховного Суда РФ в недавно принятом постановлении от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее — постановление Пленума ВС РФ № 25, или постановление). Характерны заголовок и подзаголовок статьи, посвященной проекту этого постановления, в газете «Коммерсантъ»: «Инициатива суда больше не наказуема» и «Верховный Суд предложил свое толкование Гражданского кодекса» (Райский, 2015, с. 1).

Исключительная роль разъяснений Пленума Верховного Суда РФ в части применения норм права определяется тем, что согласно ст. 126 Конституции РФ (в редакции Закона РФ о поправке к Конституции РФ от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и Прокуратуре Российской Федерации») Верховный Суд РФ является высшим судебным органом по гражданским делам, разрешению экономических споров, уголовным, административным и иным делам, подсудным судам, образованным в соответствии с федеральным конституционным законом, осуществляет судебный надзор за деятельностью этих судов и дает разъяснения по вопросам судебной практики; согласно п. 1 ч. 3 ст. 5 Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 г. № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации» (в редакции от 4 ноября 2014 г.) Пленум Верховного Суда РФ рассматривает материалы анализа и обобщения судебной практики и дает судам разъяснения по вопросам судебной практики в целях обеспечения единообразного применения законодательства Российской Федерации; согласно п. 3 ч. 4 ст. 170 Арбитражного процессуального кодекса РФ (в редакции от 6 апреля 2015 г., далее — АПК РФ) в мотивировочной части решения арбитражного суда могут содержаться ссылки на постановления Пленума Верховного Суда РФ по вопросам судебной практики; согласно п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ определение либо

изменение в постановлении Пленума Верховного Суда РФ практики применения правовой нормы, если в нем содержится указание на возможность пересмотра вступивших в законную силу судебных актов в силу данного обстоятельства, является новым обстоятельством — основанием пересмотра судебных актов по новым обстоятельствам; аналогичное предыдущему положение содержится в *п. 5 ч. 4 ст. 392 Гражданского процессуального кодекса РФ (в ред. от 6 апреля 2015 г.)*.

Из 133 пунктов *постановления Пленума ВС РФ № 25* прямо или опосредованно о недействительности сделок говорится в более чем 50 пунктах, в том числе в 33 пунктах *раздела «Недействительность сделок»*, что уже само по себе свидетельствует о важности и актуальности этой темы.

Для полноты картины отметим, что применение ныне действующих норм о недействительности сделок (ст. 166, 168, 173.1, 174, 181 ГК РФ) разъясняется также в *постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 мая 2014 г. № 28 «О некоторых вопросах, связанных с оспариванием крупных сделок и сделок с заинтересованностью»*.

Но мы ограничимся здесь рассмотрением только налоговых аспектов разъяснений, содержащихся в *постановлении Пленума ВС РФ № 25*.

Непосредственно налоговой и только налоговой теме посвящен *п. 77 постановления*. В его абз. 1 разъясняется, что факты уклонения от уплаты налогов, нарушения положений налогового законодательства не подлежат доказыванию, исследованию и оценке судом в гражданско-правовом споре о признании сделки недействительной, ибо эти обстоятельства не входят в предмет доказывания по такому спору, а подлежат установлению при рассмотрении налогового спора с учетом норм налогового законодательства. Это разъяснение (указание, если исходить из фактической значимости такого разъяснения для судов) означает, что в гражданско-правовом споре о признании сделки недействительной бесполезно ссылаться на факты уклонения стороны сделки от уплаты налогов или на факты нарушения ею положений налогового законодательства. Ведь в силу *ч. 2 ст. 65 АПК РФ* обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, определяются арбитражным судом на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле, в соответствии с подлежащими применению нормами материального права, а согласно *ч. 1 ст. 67 АПК РФ* арбитражный суд принимает только те доказательства, которые имеют отношение к рассматриваемому делу (относимость доказательств). Поэтому, исходя из разъяснения, данного Пленумом Верховного Суда РФ, представленные суду сведения о фактах уклонения стороны сделки от уплаты налогов или нарушения ею положений налогового законодательства должны оцениваться судом как не обладающие свойством относимости доказательства, а значит, не должны приниматься в качестве доказательства в гражданско-правовом споре о признании сделки недействительной.

В *абз. 2 п. 77 постановления Пленума ВС РФ № 25* разъясняется, что оценка налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение сделок, производится налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством. Но думается, что это разъяснение очевидно излишне, поскольку в *п. 3 ст. 2 ГК РФ* прямо указано, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством, а потому вряд ли судьям нужны дополнительные разъяснения. Судебной практике это уже хорошо известно.

Например, Федеральный арбитражный суд Московского округа, удовлетворяя требование налогоплательщика о возвращении из бюджета НДС, в *постановлении от 7 февраля 2001 г. № КА-А40/186-01* указал, что «доводы об оспаривании ответчиком действительности экспортных контрактов не влияют на правоотношения об уплате НДС, поскольку гражданско-правовые последствия недействительности сделки не применимы к налоговым отношениям. В случае приведения сторон по договору в первоначальное положение соответствующие суммы налогов, связанные с расчетами по указанным сделкам, подлежат корректировке в последующих налоговых периодах».

Хуже, как представляется, обстоит дело с абз. 3 п. 77 *постановления № 25*, где сказано, 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 *подп. 3 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ (НК РФ)*, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов.

С одной стороны, кажется, что этот абзац в *постановлении № 25* тоже лишний, ибо он не растолковывает, а всего лишь пересказывает содержание *подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ*, причем пересказывает, дословно повторяя абз. 3 п. 7 *постановления 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»*.

Но, с другой стороны, смущает, что это содержание пересказано так, что разъяснение того, что в разъяснении не нуждалось (право налогового органа самостоятельно изменить юридическую квалификацию сделки или статус и характер деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов), а если и нуждалось, то разъяснения очевидно не получило, придало разъясняемому такие нюансы, которые могут быть восприняты судьями (а тем более налоговыми органами) как ухудшающие позицию налогоплательщиков. Абзац 3 п. 77 *постановления* разъясняет содержание нормы *подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ* так, что невольно наводит на мысль, что эта норма оставляет суду только проверку правильности исчисления взыскиваемых налогов, а само изменение юридической квалификации сделки (или статуса и характера деятельности налогоплательщика) должно остаться за рамками судебного разбирательства, — ведь факт занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации уже установлен налоговым органом. Такое понимание указанной нормы не следует из НК РФ, но вполне допускается п. 77 *постановления*. А ведь, как следует из абз. 2 п. 2 *мотивировочной части определения Конституционного Суда РФ от 27 января 2011 г. № 91-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “Завод “Людиновка-кабель” на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктами 1 и 6 статьи 311 и частью 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»*, обязательность судебного порядка взыскания налога в случае изменения налоговым органом юридической квалификации сделки призвана создать именно дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, что никак не следует из рассматриваемого разъяснения в п. 7 *постановления № 25*.

Заметим, что вышеназванное *постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 апреля 2008 г. № 22* не создавало возможности такого толкования

(или «перетолкования») *подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ*, ибо в этом постановлении за абзацем, который впоследствии был дословно повторен в *п. 7 постановления № 25*, следовал абзац с весьма важным замечанием: «При этом, поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом... 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...».

К этому столь же уместно процитировать *определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 декабря 2013 г. № ВАС-16508/13 по делу № А78-7656/2012*: «...Коллегия судей отмечает, что Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации сформирована правовая позиция, изложенная в постановлении от 16.07.2013 № 3372/13, согласно которой судебный порядок взыскания налогов, доначисленных в результате переквалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности, призван обеспечить судебный контроль прежде всего за законностью доначисления таких налогов».

Представляется, что именно указанные акценты отсутствуют в разъяснении, содержащемся в *абз. 3 п. 77 постановления № 25*.

Абзац 4 п. 77 постановления № 25 повторяет (не дословно) *п. 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»* с единственной добавкой к нему, из которой следует, что суд может определять объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания не только соответствующей операции (как это указано в *постановлении № 53*), но и «совокупности операций в их взаимосвязи». Это добавление, конечно, вполне уместно, но практической новизны не содержит, так как судебной практике оно уже знакомо, например, по *определению Верховного Суда РФ от 19 января 2015 г. № 305-КГ14-6681 по делу № А41-27711/2013, определению Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 февраля 2014 г. № ВАС-1502/14 по делу № А47-15830/2012*.

Пожалуй, это разъяснение *постановления № 25* ценно лишь тем, что в указанной части прямо подтверждает согласие Пленума Верховного Суда РФ с *вышеназванным постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12 октября 2006 г. № 53*, имеющим исключительно важное значение для налоговой практики (подробнее об этом см. (Мосин, 2007; Мосин, 2008)), подтверждая таким образом в указанной части преемственность постановления № 25 в отношении указанного постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда. Впрочем, в *постановлении № 25* немало опосредованных подтверждений согласия Пленума Верховного Суда РФ с правовыми позициями, выраженными в *постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12 октября 2006 г. № 53*, что важно для обеспечения стабильности базовых основ налоговой практики в стране, где само налоговое законодательство стабильным не является.

В связи с вышеприведенным отметим, что в налоговом плане (при трансфертном ценообразовании, но не только) значимы также разъяснения, данные в *п. 87 и 88 постановления № 25*: о том, что притворной сделкой считается и та, которая совершена на иных условиях, например, установив, что стороны с целью прикрыть сделку на крупную сумму совершили сделку на меньшую сумму, суд признает заключенную ими сделку как совершенную на крупную сумму, то есть применяет относящиеся к прикрываемой сделке правила; и о том, что, применяя

правила о притворных сделках, следует учитывать, что для прикрытия сделки может быть совершена не одна, а несколько сделок, в таком случае прикрывающие сделки являются ничтожными, и к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом ее существа и содержания, применяются относящиеся к ней правила.

Одной из самых опасных для бизнеса квалификаций сделки является ее квалификация по *ст. 169 ГК РФ* — как сделки, совершенной с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. По общему правилу такая сделка ничтожна и влечет последствия, установленные *ст. 167 ГК РФ* (в частности, каждая из сторон обязана возратить другой все полученное по сделке, если иные последствия не предусмотрены законом), но в случаях предусмотренных законом суд может взыскать в доход государства все полученное по сделке сторонами, действовавшими умышленно, или применить иные последствия, установленные законом.

В *п. 85 постановления Пленума ВС РФ № 25* судам разъясняется, что нарушение стороной сделки закона или иного правового акта, в частности уклонение от уплаты налога, само по себе не означает, что сделка совершена с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности. Наверное (но не наверняка), это окончательно закрывает многолетнюю дискуссию о праве налоговых органов применять *ст. 169 ГК РФ* в сфере налогообложения (о дискуссии см., например (Мосин, 2006; Мосин, 2009)), но не закрывает дискуссии о прочих применениях этой статьи, поскольку верно замечание известного ученого-юриста: «Круг сделок, относимых к сделкам, противным основам правопорядка и нравственности, формируется судебной практикой в соответствии с законами и иными правовыми актами» (Гражданское..., 2004, с. 360, автор главы В. С. Ем); впрочем, спустя несколько лет он же высказался об этом (причем со ссылкой на вышеназванное постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10 апреля 2008 г. № 22) несколько иначе: «Круг таких сделок [антисоциальных сделок. — Е. М.] формируется судебной практикой, взгляды которой в этих случаях зависят от политических и социально-экономических факторов, господствующих в обществе и государстве» (Российское..., 2010, с. 370, автор главы В. С. Ем) (совершенно правильное утверждение, и именно поэтому мы в начале этого абзаца сделали оговорку «наверное (но не наверняка)»).

Немало схем, применяемых в налоговом планировании, при минимизации налогов и уклонении от уплаты налогов, основывается на обходе закона. Суть и важнейший нюанс такого обхода изящно охарактеризованы двумя знаменитыми юристами римского мира: Павлом — «Поступает против закона тот, кто совершает запрещенное законом; поступает в обход закона тот, кто, сохраняя слова закона, обходит его смысл» (Дигесты..., 2002, с. 113) и Ульпианом — «Обход же закона бывает тогда, когда закон хотя и не желает, чтобы что-либо было совершено, однако не запрещает совершенно этого, и это совершается; и как отличается сказанное от задуманного, так различаются обход закона с тем, что совершено против закона» (Дигесты..., 2002, с. 113).

До недавнего времени в Гражданском кодексе не было термина «обход закона», не было и слова «обход». В Налоговом кодексе ни того ни другого нет до сих пор. Но в Гражданском кодексе 1 марта 2013 г. термин «обход закона» появился — в результате изложения (*Федеральным законом от 30 декабря 2012 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»*) в новой редакции *ст. 10 «Пределы осуществления гражданских прав»*, согласно которой не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход

закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом) (*п. 1 ст. 10*), и в случае, если злоупотребление правом выражается в совершении действий в обход закона с противоправной целью, суд с учетом характера и последствий допущенного злоупотребления отказывает лицу в защите принадлежащего ему права полностью или частично, а также применяет иные меры, предусмотренные законом (если иные последствия указанных действий не установлены ГК РФ) (*п. 3 ст. 10*).

Естественно, у налогоплательщика возникает вопрос: может ли злоупотребление правом при совершении сделки являться основанием для признания ее недействительной? Имевшая место ранее неопределенность с ответом на него, казалось, была снята в разделе «Разъяснения по вопросам, возникающим в судебной практике» Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2015), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 4 марта 2015 г., где сказано, что злоупотребление правом при совершении сделки нарушает запрет, установленный *ст. 10 ГК РФ*, поэтому такая сделка признается недействительной на основании *ст. 10 и 168 ГК РФ*. Но спустя всего несколько месяцев Верховный Суд РФ высказался по этому вопросу значительно более осторожно, указав в *п. 7 постановления № 25*, что если совершение сделки нарушает запрет, установленный *п. 1 ст. 10 ГК РФ*, то в зависимости от обстоятельств дела такая сделка может быть признана судом недействительной (*п. 1 или 2 ст. 168 ГК РФ*), а в *п. 8 постановления* — что к сделке, совершенной в обход закона с противоправной целью, подлежат применению нормы гражданского законодательства, в обход которых она была совершена, в частности, такая сделка может быть признана недействительной на основании положений *ст. 10 и п. 1 или 2 ст. 168 ГК РФ*. Различие между «признается» и «может быть признана» очевидно.

В связи с этим следует отметить правоту автора, который на основании исследования «взаимосвязи понятий, применяемых доктриной оценки обоснованности налоговой выгоды, и понятий Гражданского кодекса», пишет, что «следует сделать вывод о том, что общие нормы против злоупотребления правом, установленные Гражданским кодексом, нашли свое отражение и в судебной доктрине, призванной противодействовать злоупотреблению в налоговом праве» (Азмуханов, 2014, с. 109).

Но с ним нельзя согласиться в том, что, как он пишет, в *постановлении Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова»* «формулировка права налогоплательщика на налоговое планирование своей деятельности фактически соответствует классической формуле злоупотребления правом» (Азмуханов, 2014, с. 95). Автор указанной статьи делает такой вывод, цитируя *абз. 3 п. 3 мотивировочной части этого постановления Конституционного Суда РФ*: «...Недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида платежа», и утверждая, что «в качестве субъективных прав лиц здесь обозначены права налогоплательщиков на выбор оптимального вида платежа. В качестве негативного эффекта реализации субъективного права указано уменьшение сумм налогов, подлежащих уплате, то есть нарушение фискальных интересов государства». При этом автор не замечает принципиально

важное положение, очевидно следуемое из формулировки Конституционного Суда РФ: фискальные интересы государства не могут нарушаться дозволенным использованием налогоплательщиком прав, предоставленных ему этим государством. Ибо, как правильно отмечено в *определении Верховного Суда РФ от 14 апреля 2015 г. № 33-КГ15-5*, из содержания нормы *п. 1 ст. 10 ГК РФ* следует, что при злоупотреблением правом лицо действует в пределах предоставленных ему прав, но недозванным способом.

Два интересных примера из судебной практики, когда суды выявили злоупотребление правом в связи с уплатой налогов и сборов: *постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 июня 2013 г. № 17786/12 по делу № А19-507/2012*, где указано: «Упомянутый сбор отвечает признакам налогового сбора, определенным в статье 8 НК РФ, в связи с чем его уплата не должна влечь для плательщика дополнительных расходов в виде платы банку за обслуживание (комиссии). Взимание комиссии при уплате такого платежа в бюджет является возложением на контрагентов неразумных ограничений и установлением необоснованных условий реализации контрагентами своих прав и свидетельствует о действиях банка вне допустимых пределов осуществления гражданских прав», и *постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 июня 2011 г. № 16970/10 по делу № А05-1486/2010*, где указано: «При установлении судом обстоятельств, свидетельствующих о злоупотреблении продавцом товаров (работ, услуг) правом при вступлении в договорные отношения с покупателем, при установленной добросовестности покупателя, добросовестно заблуждавшегося о наличии у продавца налоговых льгот, продавец должен самостоятельно нести бремя по уплате налоговых платежей. Неправомерно возложение на добросовестного покупателя обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, не предъявленного к оплате продавцом, использующим гражданские права в целях ограничения конкуренции, получения преимуществ при осуществлении предпринимательской деятельности и злоупотребляющим правом в иных формах».

Для споров, где требование налогоплательщика основано на сделке, которая налоговому органу представляется недействительной, важно разъяснение, данное судам в *п. 71 постановления № 25*: отказ в иске на том основании, что требование истца основано на оспоримой сделке, возможен только при одновременном удовлетворении встречного иска ответчика о признании такой сделки недействительной или наличии вступившего в законную силу решения суда по другому делу, которым такая сделка признана недействительной; возражение ответчика о том, что требование истца основано на ничтожной сделке, оценивается судом по существу независимо от истечения срока исковой давности для признания этой сделки недействительной.

От налоговых инспекторов нередко можно услышать, что неуплата налогов нарушает публичные интересы. Это действительно так, но при этом нужно учитывать верно сказанное в *п. 75 постановления № 25*: само по себе несоответствие сделки законодательству или нарушение ею прав публично-правового образования не свидетельствует о том, что имеет место нарушение публичных интересов.

В сфере юридической науки и практики немало тем, в рамках которых «испокон веков» существует множество противоречащих одно другому мнений, как по теоретическим, так и по практическим вопросам, в том числе вопросам правоприменения. Причем некоторые темы таковы, что споры по ним вряд ли можно «закрыть» даже посредством законодательного решения, ибо слишком уж велика присущая им неопределенность понятий, которыми они оперируют и от которых не могут избавиться, не заменив их другими, столь же неопределенными.

Одна из таких тем — тема недействительности сделок: «В самом деле, сегодня лишь очень немногие положения общей теории недействительных сделок можно было бы назвать общепризнанными или, по крайней мере, господствующими в российской цивилистике; и, пожалуй, почти невозможно обнаружить такие, которые бы никогда не подвергались критике — иногда обоснованной, иногда вызванной недостаточным пониманием объекта, но, как бы то ни было, зачастую весьма радикальной» (Тузов, Теория..., 2007, с. 11).

Некоторые из дискуссий по этой теме можно описать так, как американский математик, профессор М. Клайн описал споры между «прикладными» и «чистыми» математиками: «Дабы уязвить пуристов, прикладные математики имеют обыкновение утверждать, что чистые математики способны лишь находить трудности в любом решении, тогда как прикладные математики могут разрешить любую трудность. Популярно также высказывание, что чистые математики решают “то, что можно, так, как нужно”, а прикладные — “то, что нужно, так, как можно”. Прикладные математики любят поддразнивать пуристов и по-другому. Математикам, работающим в приложениях, приходится решать те задачи, которые ставит природа, тогда как чистые математики сами придумывают себе задачи» (Клайн, 1984, с. 348–349).

В заключение отметим, что история темы недействительности сделок наглядно подтверждает то, о чем писал более ста лет назад известный российский ученый-цивилист, профессор Ю. С. Гамбаров: «Работа права никогда не заканчивается, лучше сказать — всегда возобновляется, и ни один закон не остановит ее движения. Судьба человечества лежит в движении и постоянном развитии. Прогресс идей, потребности практики, внушения различных интересов рождают каждый день новые представления и новые комбинации, неизвестные еще накануне; создание права возобновляется немедленно по формулировании приобретенных результатов» (Гамбаров, 1911, с. 152).

Источники

Азмуханов Р. И. Понятие злоупотребления правом в российском налоговом праве // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1 [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.publaws.ru/open/2014-1/1_2014_Azmukhanov_p94-111.pdf.

Гамбаров Ю. С. Курс гражданского права. Т. 1. Часть общая. СПб., 1911 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://e-heritage.ru/ras/view/publication/general.html?id=43523563>.

Гражданское право. В 2 т. Т. 1 / отв. ред. Е. А. Суханов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004.

Гутников О. В. Недействительные сделки в гражданском праве (теория и практика оспаривания). 3-е изд., испр. и доп. М., 2008.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. I. М., 2002.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VI. Полутом 1. М., 2005.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Полутом 1. М., 2005.

Дигесты Юстиниана / пер. с лат.; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. VII. Полутом 2. М., 2005.

Клайн М. Математика. Утрата определенности / пер. с англ. М., 1984.

Мосин Е. Ф. Доктрина добросовестного налогоплательщика: итоги дискуссий (краткий обзор) // Финансы и бизнес. 2008. № 3.

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.

Мосин Е. Ф. Проблематика антисоциальных сделок в налоговом контексте истории России. Ч. I. Концептуальная история статьи 169 ГК РФ // Ученые записки юридического факультета. 2009. Вып. 13(23)–14(24).

Отчет о работе Арбитражного суда города Москвы в I полугодии 2014 г. // Арбитражный суд города Москвы [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.msk.arbitr.ru/node/14231>.

Отчет о работе Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области в 2014 году // Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://spb.arbitr.ru/files/material_334/Otchet_o_rabote_Arbitrazhnogo_suda_Spb_i_LO_za_2014_god.pdf.

Поляков М. И. Гражданско-правовые последствия недействительных сделок с жилыми помещениями. М., 2007.

Райский А., Занина А. Инициатива суда больше не наказуема // Коммерсантъ. 2015. 10 июня. № 101 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.kommersant.ru/doc/2744703>.

Российское гражданское право. В 2 т. Т. I: Общая часть. Вещное право. Наследственное право. Интеллектуальные права. Личные неимущественные права / отв. ред. Е. А. Суханов. М., 2010.

Тузов Д. О. Недопущение реституции и конфискация при недействительности сделок: теоретический очерк. М., 2008.

Тузов Д. О. Реституция при недействительности сделок и защита добросовестного приобретателя в российском гражданском праве. М., 2007.

Тузов Д. О. Теория недействительности сделок: опыт российского права в контексте европейской правовой традиции. М., 2007.

Франчози Дж. Институционный курс римского права / пер. с итал. М., 2004.

Цительман Э. Пробелы в праве (речь, произнесенная при вступлении в должность ректора Рейнского университета им. Фридриха Вильгельма в Бонне 18 октября 1902 г.) // Российский ежегодник теории права. 2010. № 3 / под ред. А. В. Полякова. СПб., 2011.

Шестакова Н. Д. Недействительность сделок. 2-е изд., испр. и доп. СПб., 2008.

Щекин Д. М. Налоговые последствия недействительных сделок. М., 2004.