

УДК 346.3

## **ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ СДЕЛОК СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ**

**А. Н. Сухарев**

ФГБОУ ВО «Тверской государственной университет», г. Тверь

Рассмотрены вопросы возможности переквалификации сделок налогоплательщиков в целях изменения их налоговых последствий. В связи с этим существует проблема выявления действительной воли сторон и действительного экономического смысла заключенных сделок.

***Ключевые слова:** переквалификация сделок, хозяйствующие субъекты, налогоплательщик, налоговая выгода, экономический смысл, воля сторон.*

Гражданское законодательство устанавливает свободу лиц при заключении договоров (ст. 421). При этом понуждение к заключению договора не допускается (за исключением случаев, когда обязанность заключить договор предусмотрена Гражданским кодексом РФ, законом или добровольно принятым обязательством). Нормы ст. 431 ГК РФ предполагают толкование условий договора, отдавая предпочтение волеизъявлению. Однако действительная воля сторон не всегда находит свое проявление в самой форме сделки<sup>1</sup>. В налоговых правоотношениях именно экономическое содержание, а не форма сделки может свидетельствовать о действительной воле сторон.

Вместе с тем хозяйствующие субъекты могут прибегать к заключению сделок, целью которых является не осуществление предпринимательской деятельности и соответственно получение из этого экономических выгод, а минимизация налогов<sup>2</sup>. Налоговым органам подчас сложно доказать, что целью таких сделок является минимизация уплаты налогов, так как такие сделки могут иметь определенное прикрытие в виде оформленных документов, свидетельствующих о реализации лицом своих законных прав в области свободы предпринимательства. Лица сами вправе определять целесообразность осуществления ими своих хозяйственных операций, действуя на свой страх и риск.

---

<sup>1</sup> Сухарев А.Н. Остаточный доход в системе экономических отношений // Финансы и кредит. 2014. № 41 (617). С. 17 – 24.

<sup>2</sup> Развитие норм права в условиях новых социально-экономических и политических реалий в России: монография / под общ. ред. Н.А. Антоновой, А.Н. Сухарева. Тверь: Твер. гос. ун-т, 2016. 176 с.

Переквалификация сделок хозяйствующих субъектов в налоговых целях подразумевает изменение судом налоговых последствий сделок, которые приводят к необходимости перерасчета налогов исходя не из формы, а действительного содержания заключенных сделок. Подобная переквалификация приводит к увеличению выплат сумм налогов со стороны хозяйствующего субъекта. Переквалификация сделок в налоговых целях по-прежнему сохраняет права и обязанности хозяйствующих субъектов, возникшие из сделок. Однако один из участников сделки может оспорить их в суде, сославшись на то, что заключенная сделка носила мнимый или притворный характер.

В юриспруденции принято исходить из того, что форма сделки определяет её содержание. Какова форма, таково и содержание. Форма сделки определяет её существенные стороны и тем самым формирует её внутреннее содержание. Так, например, заключение договора займа означает, что внутренним содержанием сделки и должен выступать заем<sup>3</sup>.

Возникает вопрос: Как возможно несоответствие между формой и содержанием сделки? Это может происходить вследствие того, что форма не соответствует действительной воле сторон и не порождает адекватного содержания<sup>4</sup>. В данном случае стороны сделки специально заключают сделку, которая по своей природе преследует достижение иной цели. В этом случае фискальные органы могут переквалифицировать такие сделки для изменения их налоговых последствий.

Заметим, в целях переквалификации сделок в налоговых целях должно учитываться, как была получена налоговая выгода. Связана ли она с осуществлением хозяйственной деятельности и не является ли хозяйственная деятельность прикрытием целенаправленной деятельности, направленной исключительно на минимизацию налогообложения? В соответствии с п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной

---

<sup>3</sup> Институциональные вызовы современной России: экономика и право: монография / под ред. Н.А. Антоновой, Л.А. Карасевой, А.Н. Сухарева. Тверь: Твер. гос. ун-т, 2016. 238 с.

<sup>4</sup> Модернизация законодательства современной России в контексте различных отраслей права: проблемы и сужения: монография / под общ. ред. Н.А. Антоновой, А.Н. Сухарева. Тверь: Твер. гос. ун-т, 2016. 176 с.

предпринимательской или иной экономической деятельности<sup>5</sup>. Факт получения налоговой выгоды в этом случае надлежит доказывать налоговому органу. Так, в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание в судебном порядке должно производиться с организации в том случае, если её обязанность по уплате налогов основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, а также статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

В Постановлении Пленума ВАС РФ определено, что если операции учтены не в соответствии с действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции (п. 3, 7). В том же Постановлении указано, что налоговая выгода может быть получена лишь в связи с реальными операциями (п. 4, 5). Вместе с тем следует учитывать, что экономические субъекты сами вправе выбирать формы осуществления бизнеса, такие, какие им представляются наиболее предпочтительными (рациональными, эффективными), что нашло отражение в Постановлении Конституционного суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П<sup>6</sup>. Получение экономическим субъектом выгоды от использования той, а не иной формы заключения сделки само по себе не является основанием для переквалификации такой сделки. При этом необходимо установить отсутствие экономического существа у такой формы заключения сделки.

Следует более подробно остановиться на ключевых положениях Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, связанных с возможностью переквалификации сделок налогоплательщиков, экономическое содержание которых не соответствует выбранной ими форме<sup>7</sup>.

В п. 1 Постановления указывается, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны. Это означает, что

---

<sup>5</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>6</sup> Постановление Конституционного суда РФ от 27.05.2003 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. Рукавишников, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>7</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

налогоплательщик должен выбирать те или иные формы структурирования бизнеса, которые являются для него наиболее удобными, рациональными, эффективными и предпочтительными. В этом случае возникающая налоговая выгода должна рассматриваться обоснованной. Исключением является, если налогоплательщик специально структурировал и организовывал свои сделки таким образом, что это было направлено на получение налоговой выгоды. В связи с этим в п. 3 Положения указывается, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, например, в случаях, если для целей налогообложения были учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или операции. При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (п. 4). В Постановлении также указано, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 4).

В Постановлении приведены следующие доводы о необоснованности налоговой выгоды (п. 5):

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В п. 6 Постановления указано, что существуют обстоятельства, которые сами по себе не могут служить основанием для признания

налоговой выгоды необоснованной<sup>8</sup>. К ним относятся: создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции; взаимозависимость участников сделок; неритмичный характер хозяйственных операций; нарушение налогового законодательства в прошлом; разовый характер операции; осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика; осуществление расчетов с использованием одного банка; осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Вместе с тем эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (п. 6).

Следует также обратить внимание на то, что при представлении доказательств того, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд вправе определить объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Особо следует отметить то, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей (п. 10 Постановления)<sup>9</sup>.

На практике налогоплательщики могут создавать компании с громкими названиями, указывающими на общероссийский или международный характер их деятельности. Эти компании, как правило, имеют незначительный уставный капитал, близкий к минимально допустимому значению, которое может иметь юридическое лицо данной организационно-правовой формы, и через такие компании

---

<sup>8</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> Там же.

проводят значительные по объему операции, исчисляемые миллиардами рублей. В результате ряда манипулирующих операций, в основном имеющих финансовый характер, происходит минимизация налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Компания получает огромные убытки, показываемые на балансе как непокрытые убытки. Затем такая компания присоединяется к прибыльной компании. Непокрытым убытком одной компании покрывается полученная налогооблагаемая прибыль другой компании, что приводит к получению налоговой выгоды по налогу на прибыль. В сделках-манипуляторах часто используются займы между взаимозависимыми лицами или между лицами, контролируемые в конечном итоге (через развернутую сеть промежуточных фирм) другим лицом. В таких схемах минимизации налогообложения используются компании, зарегистрированные по законодательству иностранных государств (Республики Кипр, Британские Виргинские острова и т.д.). Использование в сделках иностранных компаний позволяет «спрятать» конечных собственников компаний, что затрудняет доказывание контроля над оформленной сделкой со стороны одного лица.

Характерной особенностью цепочек взаимосвязанных фирм в системе по получению налоговой выгоды является наличие одних и тех же физических лиц, являющихся руководителями и главными бухгалтерами, а также часто и одного юридического адреса. Здесь представляется очевидным, что вся цепочка таких фирм является результатом «проектирования» операций по получению налоговой выгоды.

Другой характерной особенностью является наличие неторговых операций, связанных со сделками, приводящими к получению налоговой выгоды. Это обусловлено трудностью или вообще невозможностью манипулирования товарными операциями, которые можно считать реальными хозяйственными операциями. Если бы имело место подобное, то налоговым органам было бы достаточно трудно доказать факт обоснованного получения выгоды от заключенной сделки.

При наличии реальных товарных операций налоговые органы апеллируют к тому, что такие операции не соответствуют принципу осмотрительности. Например, была заключена сделка, в результате исполнения которой контрагент оказался недобросовестным, что привело к убытку и «выгоде» по налогу на прибыль. В такой ситуации, как правило, суды принимают сторону налогоплательщика, так как он не должен отвечать за добросовестность контрагента.

ФНС России в своем письме от 23.03.2017 г. № ЕД-5-9/547 «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» указала,

что сбор доказательств о получении налоговой выгоды со стороны налоговых органов в отношении проверяемых лиц производится формально<sup>10</sup>. В данном письме дан анализ практики переквалификации договоров в налоговых целях и обращено внимание на необходимость произведения оценки достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента. Также налоговым органам предписано принимать во внимание альтернативных контрагентов, предлагающих товары, работы или услуги по более низким ценам, и обращать пристальное внимание на отсутствие у контрагента лицензии на осуществление деятельности, в то время как подобные сделки требуют такой лицензии. Налоговым органам вменяется анализ контрагентов по сделкам налогоплательщиков. Они должны запрашивать у налогоплательщиков документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента (документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента; деловую переписку). Все это должно служить возможным доказательством неосмотрительности налогоплательщиков.

Итак, подытоживая вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что заключенные сделки могут быть переквалифицированы судом в налоговых целях. Для этого налоговым органам следует доказать, что форма таких сделок не соответствует их экономическому содержанию, т.е. действительной воле сторон.

## **RECLASSIFICATION OF TRANSACTIONS OF BUSINESS ENTITIES FOR TAX PURPOSES**

**A. N. Sukharev**

Tver State University

The questions of the possible recharacterization of the transactions of taxpayers to amend their tax implications. In this regard, there is the problem of identifying the actual will of the parties and the actual economic meaning of transactions.

**Keywords:** *the recharacterization of transactions, businesses, taxpayer, tax benefit, economic sense, the will of the parties*

---

<sup>10</sup> Письмо ФНС России от 23.03.2017 г. № ЕД-5-9/547 «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

*Об авторе*

СУХАРЕВ Александр Николаевич – доктор экономических наук, профессор кафедры конституционного, административного и таможенного права Тверского государственного университета, e-mail: su500005@yandex.ru.

SUCHAREV Alexander – Doctor of Economics, professor of constitutional, administrative and customs law Tver State University, e-mail: su500005@yandex.ru.

Сухарев А.Н. Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2018. № 1. С. 144 – 151.