

ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ СДЕЛОК НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ

Шилова Александра Николаевна

магистрант, Волго – Вятский институт (филиал) ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», РФ, г. Киров

Предметом проверки налогового органа в том числе является выяснение реального содержания сделки: как юридического содержания с формальной точки зрения, так и экономического содержания сделки, а именно как исполнялась сделка ее сторонами. В основе таких налоговых правоотношений лежат гражданско – правовые отношения, поскольку налоговое законодательство не содержит критерии определения вида сделки. Таким образом, возникает вопрос имеет ли право налоговый орган изменить юридическую квалификацию сделки и каковы последствия такой переквалификации.

Согласно нормам Налогового Кодекса РФ (далее – НК РФ) предусмотрена возможность переквалификации сделки налоговым органом. Согласно пп.3 п.2 ст. 45 НК РФ если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки или статуса и характера деятельности налогоплательщика, налог взыскивается только в судебном порядке. Законодателем предусмотрена гарантия предварительного судебного контроля для взыскания налоговой недоимки по переквалифицированным сделкам.

Квалификация сделки регулируется нормами гражданского законодательства, квалификация сделки в данном случае это процесс применения норм гражданского права к конкретным правоотношениям сторон. Согласно позиции КС РФ, выраженной в Определении Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2002 г. N 282-О правовая квалификация сделок связана с определением ее основополагающих признаков, позволяющих определить, какие нормы ГК РФ регулируют возникшие между сторонами отношения. Иными словами, это правовая оценка договора, целью которой является выяснить какая конкретно норма гражданского права подлежит применению.

Если рассмотреть понятие "квалификация сделки для целей налогообложения", то следует дать следующее определение - это правовая оценка договора и его основных признаков с целью выявления нормы налогового права, подлежащей применению.

С изданием Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее – Постановление Пленума №53) судебная практика по данному вопросу стала единообразна.

Согласно п.9 Постановление Пленума №53 установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Исходя из буквального толкования ст.45 НК РФ квалификация сделки уже была совершена налогоплательщиком и налоговый орган в рамках проведения мероприятий по налоговому контролю изменил рассматриваемую им сделку. Налогоплательщик самостоятельно квалифицирует сделку при подготовке налоговой отчетности.

Рассмотрим на конкретном примере: налоговым органом было установлено, что соглашение о

предоставлении персонала была сделкой, которая прикрывала выводение части персонала налогоплательщика в организацию, которая применяет упрощенную систему налогообложения, при этом каких – либо изменений условий труда и порядка оплаты труда не имелось.

В данном случае судом был сделан вывод о том, что обществом была осуществлена противоправная схема, целью которой являлось уклонение от уплаты единого социального налога. Судом установлено, что перевод работников общества во вновь созданные организации носит формальный характер, поскольку трудовые функции и фактическое место трудовой деятельности не изменилось. (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 июля 2007 г. по делу N A11-14281/2006-K2-23/916/35).

Налоговый орган в данном случае дал оценку содержанию сделки, не учитывая ее документальную форму, тем самым имела места переквалификация сделки.

Рассмотрим второй пример: Налоговый орган в ходе проведения выездной налоговой проверки у застройщика, осуществляющего строительство многоквартирных домов согласно нормам Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" (далее – ФЗ №214) переквалифицировал договоры долевого участия, которые заключены после введения в эксплуатацию многоквартирного дома в договоры купли – продажи будущей недвижимой вещи. Данная переквалификация повлекла взыскание недоимки по налогам, так как денежные средства, которые вносятся в рамках договора долевого участия не подлежат налогообложению поскольку носят инвестиционный характер.

Действительно, в данном случае застройщик, заключая договоры долевого участия «задним числом» предпринял попытку избежать налогообложения части денежных средств, которые он получал от покупателей квартир в доме.

Однако, стоит учесть следующее, в данном случае при проведении выездной налоговой проверки налоговый орган переквалифицирует выбранные им сделки на свое усмотрение, при этом данная переквалификация не изменяет самой сути правоотношений сторон. Участники долевого строительства по таким сделкам получают права и обязанности согласно закону о долевом строительстве и обладают всеми правами и обязанностями предусмотренным данным законом. При этом у участника долевого строительства больше прав чем у покупателя по договору купли – продажи. В результате таких действий налогового органа, застройщик окажется в заведомо проигрышном положении как перед участниками долевого строительства, так и перед налоговым органом, при этом будет отсутствовать какая – либо правовая определенность относительно правоотношений застройщика и участников долевого строительства. Исходя из толкования норм права, указанных в ФЗ №214, данные правоотношения квалифицируются как договор долевого участия, более того полагаем, что такая переквалификация правоотношений застройщика и участников долевого строительства ущемит права сторон по договору. В данном случае имеются «двойные стандарты», при которых для налоговых правоотношений переквалифицированные сделки являются договором купли – продажи будущей недвижимой вещи, а для сторон по договору сделка по-прежнему будет являться договором участия в долевом строительстве.

Дополнительно отметим следующее: привычное для налогообложения понятие хозяйственной операции шире юридического понятия сделки. Поэтому некоторые стандартные операции, не подходящие под определение сделки в ст. 153 ГК РФ, могут не попадать в сферу действия пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ при его строгом толковании. Например, когда расходы, отраженные налогоплательщиком как текущий ремонт, налоговый орган обоснованно переквалифицирует в реконструкцию с соответствующим доначислением налога на прибыль. Однако если данные работы были проведены хозяйственным способом, то трудно указать, изменение юридической квалификации какой именно сделки имело место. Тем не менее, на наш взгляд, у налогоплательщиков есть достаточные основания настаивать на том, что случаи такого рода входят в понятие "характер деятельности", которое в отличие от понятия сделки не сковано строгими рамками легальной дефиниции.

Таким образом, если налоговым органом выявлены операции, учет которых не соответствует их экономическому смыслу, налоговый орган имеет право на иную юридическую квалификацию сделки. При этом налоговые обязательства определяются в соответствии с подлинным содержанием сделки. При этом, остается не разрешенным вопрос о самой природе сделки и как это повлияет на правоотношения сторон сделки, может ли обратиться в суд сторона сделки с учетом выводов, которые сделаны налоговым органом.

Налогоплательщик самостоятельно определяет сделку, когда размер налога зависит от вида сделки, чтобы произвести расчет налоговой обязанности. В рамках проведения проверки налоговый орган осуществляет самостоятельную квалификацию сделки и сравнивает ее с квалификацией налогоплательщика. В дальнейшем, при возникновении спора суды проверяют доводы каждой из сторон и также квалифицируют сделку для целей налогообложения.

Список литературы:

1. Архиерейский А.Б. Судебные гарантии при переквалификации сделок налоговым органом // Ваш налоговый адвокат. 2007. №11.
2. Гражданский кодекс "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Российская газета. 1994 г. № 238-239.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Российская газета, 1998 г. № 148-149.
4. Федеральный закон от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" // Российская газета. 2004. 31 декабря. №292
5. Определение Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2002 г. N 282-О "О прекращении производства по делу о проверке конституционности статьи 1062 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой коммерческого акционерного банка "Банк Сосьете Женераль Восток" // Российская газета. 2002. 28 декабря. N 244.
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы" // Вестник ВАС РФ. - 2006. - №12.
7. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 июля 2007 г. по делу № А11-14281/2006-K2-23/916/35 [Электрон. ресурс] // Картотека арбитражных дел.- URL: <http://kad.arbitr.ru>, Режим доступа: World Wide Web URL. (дата обращения: 16.05.2019)