

Правоприменительные аспекты реализации полномочий налоговых органов при налоговой реконструкции

Law enforcement aspects of exercising the powers of tax authorities during tax reconstruction

Цорионов В.В.

Заместитель начальника 26 отдела Управления «К» Главного управления экономической безопасности и противодействия коррупции (ГУЭБиПК) МВД России, соискатель кафедры конституционного и административного права, ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет», г. Краснодар
e-mail: zorionow@yandex.ru

Tsorionov V.V.

Deputy Head of Department 26 of the Directorate "K" of the Main Directorate for Economic Security and Anti-Corruption (GUEBiPK) of the Ministry of Internal Affairs of Russia, applicant for a degree in the Department of Constitutional and Administrative Law, Kuban State University, Krasnodar
e-mail: zorionow@yandex.ru

Аннотация

В статье исследуется проблема ограничения дискреционных полномочий налоговых органов при проведении налоговой реконструкции. На основе анализа судебной практики последних лет и норм ст. 54.1 Налогового кодекса России рассматриваются правовые механизмы, сдерживающие чрезмерное усмотрение налоговых органов в вопросах переквалификации сделок и доначисления налогов. Особое внимание уделяется критериям, которые используют суды при оценке обоснованности налоговой реконструкции, включая принцип реальности хозяйственных операций и добросовестности налогоплательщиков. Обосновывается вывод о том, что налоговая реконструкция как правовой институт отражает эволюцию контрольных полномочий налоговых органов в сторону содержательного, а не формального подхода к оценке хозяйственных операций.

Ключевые слова: налоговые органы, налоговая реконструкция, дискреционные полномочия, налоговый контроль, переквалификация сделок.

Abstract

The article examines the problem of limiting the discretionary powers of tax authorities during tax reconstruction. Based on the analysis of judicial practice in recent years and the norms of Article 54.1 of the Tax Code of Russia, the legal mechanisms that restrain excessive discretion of tax authorities in matters of reclassification of transactions and additional taxes are considered. Special attention is paid to the criteria that courts use when assessing the validity of tax reconstruction, including the principle of the reality of business operations and the integrity of taxpayers. The conclusion is substantiated that tax reconstruction as a legal institution reflects the evolution of the control powers of tax authorities towards a meaningful rather than a formal approach to the assessment of business operations.

Keywords: tax authorities, tax reconstruction, discretionary powers, tax control, re-qualification of transactions.

Введение

Современная система налогового администрирования в России предоставляет налоговым органам широкие дискреционные полномочия, включая возможность проведения налоговой реконструкции. Этот инструмент, закрепленный в ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, призван противодействовать необоснованной налоговой выгоде и обеспечивать полноту поступлений в бюджет. Однако на практике его применение нередко приводит к злоупотреблениям со стороны контролирующих органов, выражающимся в избыточном вмешательстве в хозяйственную деятельность налогоплательщиков.

В последние годы судебная практика выработала ряд подходов, ограничивающих усмотрение налоговых органов при проведении реконструкции. Особое значение приобрели принципы соразмерности, обоснованности и учета экономического содержания операций, что нашло отражение в решениях высших судебных инстанций. С учетом сказанного актуальным представляется рассмотрение вопросов сбалансированного применения налоговой реконструкции, обеспечивающей, с одной стороны, эффективный фискальный контроль, а с другой - защиту прав добросовестных налогоплательщиков.

Теоретико-правовые основы налоговой реконструкции

Налоговая реконструкция – это сложный правовой институт, формирующийся на стыке фискального контроля и защиты прав налогоплательщиков, требующий глубокого теоретического анализа и выработки сбалансированных практических механизмов реализации.

Эволюция данного института может быть представлена как процесс постепенной легализации и систематизации механизмов корректировки налоговых обязательств, отражающий динамику развития налогового контроля в России. Начавшись с фрагментарных положений о рыночных ценах (ст. 40 Налогового кодекса РФ), он трансформировался в полноценный инструмент налогового администрирования, закрепленный в ст. 54.1 Налогового кодекса РФ (табл. 1).

Таблица 1

Эволюция правового регулирования налоговой реконструкции

Период	Нормативные акты	Изменения в компетенции	Развитие и легитимация налоговой реконструкции и переквалификации
1990-е	Закон РФ «О налоговых органах» (1991).	Создание системы налоговых органов, закрепление контрольных полномочий.	Зарождение подходов к переквалификации сделок в рамках борьбы с уклонением от уплаты налогов.
2000-е	Налоговый кодекс РФ (ч.1 – 1999, ч. 2 – 2000).	Унификация налогового администрирования, введение камеральных и выездных проверок.	Ст. 40 НК РФ – принцип рыночных цен, начало налоговой реконструкции сделок. Постановление Пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке Арбитражными судами обоснованности

Период	Нормативные акты	Изменения в компетенции	Развитие и легитимация налоговой реконструкции и переквалификации
			получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [1].
2010-е	Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» [2].	Расширение электронного взаимодействия, превентивный контроль	Развитие практики переквалификации сделок (ст. 54.1 НК РФ – запрет на необоснованную налоговую выгоду). Постановление Пленума ВАС от 30.07.2013 №57 [3]. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».
2020-е	Федеральный закон от 23.11.2020 №374-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ» [4].	Внедрение риск-ориентированного подхода, ИИ в налоговом администрировании.	Активное применение налоговой реконструкции в рамках цифрового контроля (анализ цепочек сделок, трансфертное ценообразование).

В контексте теории налогового права данное явление может быть определено как особый механизм корректировки налоговых обязательств, обладающий дуалистичной правовой природой и выполняющий специфические функции в системе налогового контроля [5].

С точки зрения юридической техники налоговая реконструкция воплощает собой синтез материальных и процессуальных элементов налогового права. В материальном аспекте она выступает как средство реализации конституционной обязанности по уплате налогов (ст. 57 Конституции РФ) через восстановление соответствия между формально заявленными и фактически имевшими место финансово-хозяйственными показателями. При этом процессуальный аспект проявляется в особом порядке установления и документального оформления реконструируемых величин, требующем соблюдения баланса между фискальными интересами государства и правами налогоплательщиков.

Специалисты в области налогового права справедливо указывают на то, что «термин «налоговая реконструкция» является неоднозначным; в том числе применяется в несовпадающих смыслах в научной литературе и судебных актах» [6, с. 14].

По мнению И.Ю. Семухина «Налоговая реконструкция — это инструмент, который доступен организаторам, участникам, а также тем, кто оказался случайно вовлечен в налоговую схему с участием технических компаний» [7, с. 998].

Е.С. Евпринцев определяет ее как «нормативный регулятор, дающий возможность реализовывать защиту интересов налогоплательщика, определив пределы влияния публичных норм права на субъекты налоговых правоотношений» [8, с. 377].

Введение в действие ст. 54.1 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) упомянутым выше Федеральным законом от 18.07.2017 №163-ФЗ ознаменовало новый этап в развитии налогового контроля, установив правовые рамки для противодействия необоснованной налоговой выгоде. Анализ содержания данной нормы и складывающейся судебной практики позволяет выявить системные подходы к применению налоговой реконструкции, выступающей инструментом балансировки фискальных интересов государства и прав налогоплательщиков.

Содержательный анализ положений ст. 54.1 НК РФ демонстрирует ее направленность на пресечение злоупотреблений при исчислении налоговой базы, одновременно предусматривая гарантии для добросовестных участников экономической деятельности. Ключевое значение имеет закрепленный в п. 3 статьи принцип, согласно которому формальные нарушения (подписание документов неуполномоченными лицами, нарушения контрагентами налогового законодательства) сами по себе не могут служить безусловным основанием для отказа в признании расходов или налоговых вычетов.

Таким образом, налоговая реконструкция как налогово-правовой институт сочетает материально-правовые (восстановление соответствия между формальными и фактическими показателями) и процессуальные (порядок документального оформления) аспекты и характеризуется терминологической неоднозначностью как в доктрине, так и на практике.

Дуализм налоговой реконструкции

Эмпирическое исследование арбитражной практики последних лет выявляет формирование устойчивой правоприменительной позиции по спорам о применении налоговой реконструкции. Судебные инстанции последовательно исходят из необходимости дифференцированного подхода: при подтверждении реальности хозяйственных операций налогоплательщик сохраняет право на налоговую реконструкцию, даже если формальное оформление сделок содержит недостатки [9], [10].

Судебная практика выработала четкие критерии применения налоговой реконструкции, связывая ее допустимость с поведением и намерениями налогоплательщика. Суды отказывают в реконструкции, если установлен умысел на получение необоснованной налоговой выгоды, доказано создание искусственного документооборота или имелась осведомленность о «техническом» характере контрагента. При этом налогоплательщик обязан активно участвовать в процессе, предоставляя налоговым органам все необходимые данные для корректного расчета [11, с. 252-253].

Подобное регулирование решает две задачи: защиту добросовестных предпринимателей и противодействие уклонению от налогов, устанавливая запрет на применение расчетных методов для недобросовестных налогоплательщиков.

Особого внимания заслуживает развитие подходов к проблеме «технических» контрагентов. Современная практика демонстрирует отход от ранее распространенной «нулевой толерантности», допуская признание расходов и вычетов в части, соответствующей реальному экономическому содержанию операций [12]. При этом сохраняется жесткий контроль за обоснованностью цен в цепочках взаимозависимых лиц [13].

Методологически значимым представляется выявленный в ходе исследования *дуализм налоговой реконструкции*: с одной стороны, как механизма защиты прав налогоплательщиков,

с другой - как инструмента фискального контроля. Этот дуализм находит отражение в дифференциации судебных решений, где ключевым критерием становится не формальное соответствие документации, а фактическое исполнение обязательств и экономическая обоснованность операций.

Полагаем возможным заключить, что современный этап развития налогового права характеризуется поиском оптимального баланса между пресечением злоупотреблений и защитой добросовестных участников экономического оборота. Формируемая судебная практика свидетельствует о необходимости комплексного анализа хозяйственных операций с учетом их реального экономического содержания, а не только формальных признаков. Кроме того, можно говорить о постепенном становлении доктрины «существенности» при оценке правомерности налоговой выгоды.

Так, например, в случаях выявления искусственного дробления бизнеса налоговые органы обязаны применять налоговую реконструкцию «являющуюся частным случаем материальной консолидации активов и пассивов участников группы лиц для публично-правовых целей» [14].

При этом установление факта занижения стоимости работ между взаимозависимыми лицами в рамках одной группы не может служить самостоятельным основанием для доначисления НДС конкретному участнику, если общая сумма налоговых обязательств по спорным операциям была исполнена на уровне группы компаний и это исключило потенциальные бюджетные потери.

В целом, можно констатировать, что российская модель налоговой реконструкции в современный период ее развития характеризуется недостаточной законодательной регламентацией и чрезмерной зависимостью от правоприменительной практики. Это порождает определенные теоретические проблемы в части установления пределов усмотрения налоговых органов и критериев обоснованности применяемых методов.

Взаимосвязь налоговой реконструкции с полномочиями налоговых органов

Налоговая реконструкция тесно связана с трансформацией контрольных полномочий национальных налоговых органов, что находит свое проявление в нескольких аспектах.

Во-первых, законодательное расширение инструментария налогового контроля, включая внедрение риск-ориентированных подходов и цифровых технологий [15], создало предпосылки для более активного применения реконструкции. Налоговые органы получили возможность на основе анализа больших данных выявлять несоответствия между формальным оформлением сделок и их реальным содержанием, что соответствует положениям ст. 54.1 НК РФ о недопустимости искажения фактов хозяйственной жизни.

Во-вторых, современная судебная практика отражает необходимость соотнесения полномочий по налоговой реконструкции с принципом соразмерности налогового контроля. Так, в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 24.07.2024 № Ф06-5082/2024 по делу № А12-4144/2023 подчеркивается, что налоговый орган обязан не просто констатировать нарушения в цепочке контрагентов, но и доказать отсутствие реального исполнения обязательств [16]. Это соответствует установленному п. 7 ст. 31 НК РФ праву налоговых органов определять суммы налогов расчетным путем, но одновременно ограничивает их дискрецию необходимостью объективного установления обстоятельств дела.

В-третьих, развитие электронного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков [17] усилило превентивную функцию контроля, позволяя налоговым органам на ранних этапах выявлять потенциальные случаи необоснованной налоговой выгоды. Однако, как показывает практика, это не освобождает их от обязанности проводить тщательный анализ представленных налогоплательщиком доказательств реальности операций при рассмотрении вопроса о реконструкции [18].

Анализ налогового законодательства и актов ФНС России позволил выделить несколько групп полномочий налоговых органов, одни из которых обуславливают налоговую

реконструкцию и оформляют юридические последствия, а другие служат инструментами ее практического применения (табл. 2).

Таблица 2

Полномочия налоговых органов в сфере налоговой реконструкции

Категория полномочий	Конкретные полномочия	Примеры применения
Контрольные	Проведение камеральных и выездных проверок	Анализ деклараций, проверка документов на месте
	Истребование документов и информации	Запрос договоров, первичных документов
	Осмотр помещений и территории	Фиксация фактического наличия имущества
Реконструкционные	Переквалификация сделок	Признание договора займа вкладом в уставный капитал
	Корректировка налоговой базы	Доначисление налогов при выявлении необоснованной выгоды
	Определение рыночных цен	Применение методов трансфертного ценообразования
Принудительные	Начисление пеней и штрафов	Штраф за несвоевременную уплату налога
	Взыскание недоимки	Бесспорное списание средств со счетов
	Приостановление операций по счетам	Блокировка счета при непредставлении декларации
Аналитические	Мониторинг цепочек контрагентов	Выявление «технических» компаний в схеме
	Оценка налоговых рисков	Присвоение категории риска налогоплательщику
Регулятивные и разъяснительные	Публикация методических рекомендаций	Разъяснения по заполнению деклараций
	Утверждение форм отчетности	Введение новых форм кодов налоговых деклараций

Категория полномочий	Конкретные полномочия	Примеры применения
		налоговой декларации (имеют значение для отражения операций по восстановлению НДС при модернизации или реконструкции недвижимости)
Информационные	Ведение реестров (ЕГРН, дисквалифицированных лиц) [19]	Предоставление выписок из ЕГРН
	Обмен информацией с госорганами	Запрос данных из Росреестра, таможни

Таким образом, современные полномочия налоговых органов в сфере реконструкции характеризуются сочетанием нескольких аспектов:

- во-первых, направленностью на осуществление контрольной функции как преобладающей, «статусообразующей» функции;
- во-вторых, необходимостью учета реального исполнения сделок и экономической сути операций;
- в-третьих – широкими технологическими возможностями по использованию цифровых инструментов для выявления противоречий в налоговой отчетности.

В таком преломлении полномочия налоговых органов отражают общую *тенденцию трансформации налогового администрирования от формального к содержательному контролю*, где реконструкция выступает механизмом корректировки, а не автоматического отказа в признании правомерными налоговых действий налогоплательщиков.

Одновременно можно констатировать существенную коллизию, присущую налоговой реконструкции: с одной стороны, она служит инструментом обеспечения принципов всеобщности и справедливости налогообложения, с другой – вступает в определенное противоречие с принципами определенности и стабильности налогового бремени.

Эта двойственность особенно ярко проявляется при рассмотрении дискреционных полномочий налоговых органов в части выбора методов реконструкции и определения временных границ ее применения [20].

Итак, налоговая реконструкция отражает трансформацию контрольных полномочий налоговых органов в сторону содержательного, а не формального подхода к оценке хозяйственных операций.

С одной стороны, использование цифровых технологий и риск-ориентированного контроля расширило возможности выявления необоснованных налоговых выгод, что соответствует задаче обеспечения всеобщности и справедливости налогообложения.

С другой стороны, судебная практика последовательно ограничивает дискрецию налоговых органов, требуя доказательств реального исполнения сделок и соблюдения принципа соразмерности вмешательства.

Таким образом, развитие института налоговой реконструкции должно быть направлено на создание прозрачных и предсказуемых механизмов реализации полномочий налоговых органов при сохранении их эффективности как инструмента налогового контроля.

Это предполагает совершенствование нормативной базы, а также дальнейшую гармонизацию правоприменительной практики с учетом принципов справедливого налогообложения и защиты добросовестных участников экономического оборота.

Литература

1. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.
2. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2017. – № 30. – Ст. 444.
3. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 (Документ опубликован не был) // СПС «КонсультантПлюс».
4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 374-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 48. – Ст. 7627.
5. Лютова, О. И. Институт налоговой обязанности в системе налогового права: актуальные проблемы / О. И. Лютова // Российский юридический журнал. – 2023. – № 3(150). – С. 133-143. – DOI 10.34076/20713797_2023_3_133.
6. Цинделиани, И. А. Налоговая реконструкция как часть современной правовой реальности / И. А. Цинделиани, Ж. Г. Попкова, Е. Г. Васильева // Финансовое право. – 2023. – № 7. – С. 14-22. – DOI 10.18572/1813-1220-2023-7-14-22.
7. Семухин, И. Ю. Применение механизма налоговой реконструкции для выявления и противодействия налоговым злоупотреблениям / И. Ю. Семухин // Вопросы судебной деятельности и правоприменения в современных условиях: Сборник статей по результатам II международной научно-практической конференции, посвященной празднованию 10-летней годовщины воссоединения Крыма с Российской Федерацией, Симферополь, 15 марта 2024 года. – Симферополь: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство Типография «Ариал», 2024. – С. 997-1001.
8. Евпрынцев, И. С. Понятие и сущность термина «налоговая реконструкция» в налоговом праве Российской Федерации / И. С. Евпрынцев // Наука XXI века: актуальные направления развития. – 2023. – № 2-2. – С. 373-377. – DOI 10.46554/ScienceXXI-2023.09-2.2-pp.373.
9. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 июля 2024 г. № Ф06-5082/2024 по делу №А12-4144/2023 – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/39308627>.
10. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22 июля 2024 г. по делу №А40-107707/2022 – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/IM4s2Y0YVcVT>.
11. Кривуля, Л. Г. «Налоговая реконструкция» как способ регулирования налоговых обязательств: вопросы теории и практики / Л. Г. Кривуля // Регулирование правоотношений в сфере публичного управления: вопросы теории и практики (к 25-летию Российского государственного университета правосудия): Сборник материалов Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 21 апреля 2023 года. – Санкт-Петербург: Центр научно-производственных технологий «Астерион», 2023. – С. 249-255.
12. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ // Официальные документы (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») – 2021. – № 10, 16.
13. Определение Верховного Суда РФ от 22 июля 2016 г. № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71351872>.
14. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14 августа 2023 г. № 301-ЭС22-27936 (1, 2) по делу № А29-8156/2017 – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/407430153>.

15. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 23 ноября 2020 г. № 374-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 48. – Ст. 7627.
16. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 июля 2024 г. № Ф06-5082/2024 по делу № А12-4144/2023 (Документ опубликован не был) // СПС «КонсультантПлюс».
17. Об утверждении Методических рекомендаций по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме: Приказ ФНС России от 29 декабря 2022 г. № ЕД-7-19/1295@ (Документ опубликован не был) // СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 12 марта 2025 г. по делу № А53-35575/2023 (Документ опубликован не был) // СПС «КонсультантПлюс».
19. Об утверждении Описания технологии формирования и ведения реестра дисквалифицированных лиц: Приказ ФНС России от 11 июля 2023 г. № ЕД-7-14/457@ – URL: <https://sudact.ru/law/prikaz-fns-rossii-ot-11072023-n-ed-7-14457>.
20. Станчин, А. Проблемы применения «налоговой реконструкции» на досудебной стадии. – URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/problemy-primeneniya-nalogovoy-rekonstruktsii-na-dosudebnoy-stadii/>.