

УДК 34

Налоговая реконструкция: конкуренция гражданских и налоговых правовых норм

Евпрынцеv Игорь Сергеевич

Аспирант,
Самарский государственный экономический университет,
443090, Российская Федерация, Самара, ул. Советской Армии, 141;
e-mail: Evpryntcev.i@yandex.ru

Аннотация

В работе рассматриваются теоретические вопросы применения положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, анализируются правовые нормы гражданского и налогового законодательства, которые характеризуют контрагентов и налогоплательщиков. Рассматриваются ключевые теоретические понятия, касающиеся налоговой реконструкции. Сравняются такие понятия, как соответствие деловой цели, реальность хозяйственной операции, рыночная цена, производственные возможности с позиций гражданского и налогового законодательств. Дается оценка соответствия данных понятий с точки зрения налогового и гражданского права. В заключении показано, что исходя из приведенной взаимосвязи понятий, применяемых доктриной оценки обоснованности налоговой выгоды, и понятий гражданского законодательства, можно сделать вывод о том, что общие нормы, установленные ГК РФ, в частности про сделки и обязательства, нашли свое отражение и в налоговых нормах. А именно в ст. 54.1 НК РФ, которая направлена на борьбу с уклонением от уплаты налогов. Именно в ней установлены четкие критерии для налоговых органов при определении недобросовестного поведения налогоплательщиков, вытекающие из гражданско-правовых норм. Однако разница между прежде всего заключается в том, что в налоговом законодательстве делается упор на защиту интересов публично-правовых образований, а не сторон сделки, как в гражданском.

Для цитирования в научных исследованиях

Евпрынцеv И.С. Налоговая реконструкция: конкуренция гражданских и налоговых правовых норм // Вопросы российского и международного права. 2025. Том 15. № 1А. С. 123-129.

Ключевые слова

Налоговая реконструкция, деловая цель, реальность хозяйственной операции, рыночная цена, производственные возможности.

Введение

Налоговая реконструкция представляет собой процесс, в рамках которого налоговые органы имеют право пересматривать налоговые последствия хозяйственных операций с целью приведения их в соответствие с реальными обстоятельствами и деловыми целями субъектов. Это важный аспект налогового регулирования, который нередко вызывает споры между налоговыми и гражданскими правовыми нормами.

Одна из немаловажных теоретических проблем заключается в существующей конкуренции между гражданскими и налоговыми правовыми нормами. Так, гражданские нормы защищают интересы сторон в рамках сделок и предполагают свободу действий. И наоборот, налоговые нормы направлены прежде всего на защиту интересов государства и соблюдение налогового законодательства. Это может привести к конфликтам, когда налоговые органы оспаривают законность гражданских сделок.

Основное содержание

В 2017 г. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (далее – НК РФ) был дополнен ст. 54.1. Тем самым законодателем установлены критерии необоснованной налоговой выгоды. Именно данная статья является основой нормативно-правовой базы налоговой реконструкции. Стоит подчеркнуть, что такое определение как налоговая реконструкция не содержится в НК РФ. Но такой формулировкой оперируют как налоговые органы, так и судебные. В частности, можно встретить термин налоговая реконструкция в документах Верховного Суда РФ, Конституционного Суда РФ, арбитражных судов, а также в правоприменительной практике Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС России). В частности, важные положения закреплены в письмах ФНС России. То есть налоговую реконструкцию справедливо можно назвать правовым термином.

Сущность и содержание налоговой реконструкции заключается в определении объема прав и обязанностей налогоплательщика. И исходят при этом из реального и подлинного экономического содержания соответствующей хозяйственной операции [Цветкова, 2021, 34]. Это предполагает доначисление суммы налогов, которые подлежат уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом и не допускал нарушений. Отметим определение ключевого понятия в рамках налоговой реконструкции. Это понятие действительные налоговые обязательства. В теории под такими понимаются обязательства, которые рассчитаны исходя из подлинного экономического смысла (содержания) операций и реального характера сделок, осуществленных налогоплательщиком [Каверина, 2022, с. 1766].

Справедливо отметить, что судебной практикой выработаны критерии налоговой оптимизации при оценке обоснованности налоговых выгод. К таким относятся следующие: реальность хозяйственных операций; наличие целей делового характера в сделках; проявление налогоплательщиком должной осмотрительности; соответствие цен, применяемых налогоплательщиком, рыночному уровню цен и др.

Следует отметить, что перечисленные критерии оценки обоснованности налоговой выгоды тесно переплетены с некоторыми понятиями из гражданского права. Следует подчеркнуть, что важные разъяснения по данным критериям содержатся не только в самом НК РФ, но и в документах органов ФНС. Основными являются два документа: Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса

Российской Федерации» (далее – Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@)¹; Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» (далее – Письмо ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@) [О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, www...].

Согласно положениям Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ для применения налоговой реконструкции инспекцией должны оцениваться сделки по определённым критериям. Последними являются реальность сделки, исполнение сделки надлежащим лицом, действительный экономический смысл, а также наличие деловой цели, кроме уменьшения налоговой обязанности.

В рамках настоящей работы проведем небольшой анализ гражданских и налоговых правовых норм, рассматривающие такие понятия, как соответствие деловой цели, реальность хозяйственной операции, рыночная цена, производственные возможности. В виду того, что нормы гражданского и налогового права немного по-разному определяют названные понятия. Рассмотрим по очереди данные критерии.

Первым рассмотрим понятие «деловая цель». Деловая цель хозяйственной операции — это основа для её осуществления. Соответствие деловой цели в контексте Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (далее – ГК РФ) — это концепция, которая подразумевает, что при совершении сделок стороны должны учитывать их истинные намерения и цели. В ГК РФ не содержится само понятие «деловая цель». Но исходя из анализа норм гражданского законодательства, можно проследить, что идея пронизывает различные статьи, касающиеся сделок и обязательств. Следует отметить понятие сделки в первую очередь. Согласно ст. 153 ГК РФ — это действия граждан и юридических лиц, целью которых является установление, изменение или прекращение гражданских правоотношений. Про истинную цель договора говорится также в ст. 431 ГК РФ. Согласно последней, если определить содержание договора не получается по правилам данной нормы, то оно выясняется исходя из истинной воли обеих сторон, учитывая цель договора.

Налоговые органы стремятся выявить истинные намерения налогоплательщика. Если они не совпадают с задекларированными, то это может привести к налоговым последствиям. Например, если сделка была оформлена только лишь с целью минимизации налоговой базы, то налоговый орган может признать её недействительной. И тем самым восстановить налоговые обязательства. В соответствии с п. 25 Письма ФНС России N ЕД-4-9/22123@ основным мотивом сделки — это деловая цель. А не сама неуплата налога. В контексте гражданского права деловая цель подразумевает возникновение гражданских прав и обязанностей. И большинство которых отражено в гражданском законодательстве. Мы видим, что с точки зрения налогового законодательства не преследование деловой цели основание для признание ее недействительной.

Второе рассматриваемое нами понятие, которое тесно связано с первым – это реальность хозяйственной операции. Иначе говоря, речь идет о реальности сделки. В данном контексте мы должны говорить о мнимых и притворных сделках, понятия которых закреплены в ст. 170 ГК

¹ О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. - Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. (дата обращения: 06.01.2025).

РФ. Мнимой является такая сделка, которая совершена только для вида. Она не преследует цели создать ей соответствующие правовые последствия. А притворной считается та сделка, которая для прикрытия другой сделки совершена. Поэтому такие сделки, исходя из норм гражданского законодательства, являются ничтожными. Налоговая реконструкция также подразумевает, прежде всего, анализ реальности сделки. И в Письме ФНС России N ЕД-4-9/22123@ также раскрывается понятие реальность операции. Здесь понимается то, имело ли место сделка в действительности и получено ли налогоплательщиком исполнение по ней. При этом установление факта реальности сделки является ключевым фактором, чтобы налоговая выгода была признана обоснованной. Потому что, если сделка была совершена, но фактически не состоялась (например, если не осуществлена поставка товаров), то налоговые органы оспорят такую сделку. Поэтому, в целом, по вопросу реальности сделки нормы гражданского и налогового законов имеют единый вектор направленности по смыслу и содержанию. Реальность хозяйственной операции в контексте гражданского и налогового права — это концепция, которая подразумевает, что сделки и операции должны не просто формально соответствовать установленным законом нормам, но и реально осуществляться. Они должны иметь под собой фактические основания и соответствовать действительности.

Реальность сделки – это первый критерий, который оценивается для применения налоговой реконструкции инспекцией. Причем, если реальность не будет установлена, то по остальным критериям, перечисленным в Письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@, проверяться операция вовсе не будет.

Например, как указал Верховный Суд РФ наличие у налогоплательщика счетов-фактур и иных первичных учетных документов не является безусловным подтверждением его права на вычет сумм НДС и на учет расходов, если представленные документы в своей совокупности не подтверждают реальность хозяйственных операций.

Далее рассмотрим понятие рыночная цена. Одним из ключевых аспектов налоговой реконструкции является соответствие цен, по которым совершаются сделки, рыночным ценам. Если цена сделки существенно отличается от рыночной, налоговые органы могут пересчитать налоговые обязательства, основываясь на рыночных ценах. Это особенно актуально для сделок между взаимозависимыми лицами. В таких сделках существует риск манипуляции ценами для налоговой оптимизации. Понятие данное закреплено в абз. 2 п. 3 ст. 40 НК РФ. Согласно данной норме рыночной считается такая цена, которая сложилась на рынке аналогичных товаров (работ, услуг) в схожих экономических (коммерческих) условиях в результате взаимодействия спроса и предложения. Также в ст. 105.3 НК РФ закреплено, что рыночной является та цена, которая применяется в сделках между не взаимозависимыми лицами.

Понятие производственные возможности не закреплено законодательно. Это понятие употребляется как синоним других терминов, закрепленных в гражданском и налоговом законодательстве. Например, в ГК РФ закреплена глава про исполнение обязательства. Так в ст. 309 ГК РФ говорится, что обязательства надлежащим образом должны быть исполнены. Они должны осуществляться в соответствии с условиями этого обязательства, а также согласно требованиям закона, нормативно-правовых актов, обычаев и др., которые предъявляются к соответствующему обязательству. Гражданское законодательство закрепляет юридически значимые факты для признания обязательства исполненным. Например, регистрация в установленном порядке юридического лица, исполнение обязательства надлежащим лицом, срок, оплата и т.д.

С точки же зрения налогового законодательства, налоговые органы учитывают не просто

формальные признаки субъекта гражданских прав и стороны сделки, а производственные возможности и экономическую целесообразность операций. Если, к примеру, компания заявляет о высоких доходах с минимальными затратами, но реальные производственные возможности не позволяют достичь таких результатов, это может стать основанием для налоговой реконструкции.

Можно провести еще следующую параллель норм рассматриваемых отраслей права. Так, в качестве правового последствия признания налоговой выгоды необоснованной в соответствии с положениями Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» арбитражным судам рекомендовано отказывать в удовлетворении требований налогоплательщиков. А это полностью соответствует положениям, закрепленным в гражданском законодательстве, а именно отказу в защите права в случае признания действий лица злоупотреблением правом [Азмуханов, 2014, с. 109].

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, либо же учтены такие операции, которые не обусловлены разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Заключение

Исходя из приведенной взаимосвязи понятий, применяемых доктриной оценки обоснованности налоговой выгоды, и понятий гражданского законодательства, можно сделать вывод о том, что общие нормы, установленные ГК РФ, в частности про сделки и обязательства, нашли свое отражение и в налоговых нормах. А именно в ст. 54.1 НК РФ, которая направлена на борьбу с уклонением от уплаты налогов. Именно в ней установлены четкие критерии для налоговых органов при определении недобросовестного поведения налогоплательщиков, вытекающие из гражданско-правовых норм. Однако разница между прежде всего заключается в том, что в налоговом законодательстве делается упор на защиту интересов публично-правовых образований, а не сторон сделки, как в гражданском.

Библиография

1. Цветкова Е.А. Трансформация защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при налоговой реконструкции: влияние правовых позиций Конституционного Суда РФ и правоприменительной практики // Финансовое право. 2021. N 9. С. 32 - 35.
2. Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит, № 9, 2022. – С. 1753-1778.
3. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации: Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ - Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=282284&dst=100008> (дата обращения: 11.01.2025).
4. Азмуханов Р.И. Понятие злоупотребления правом в российском налоговом праве // Публично-правовые исследования" (электронный журнал), 2014, N 1. С. 94–111.
5. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@. - Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. (дата обращения: 06.01.2025).
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ: [в редакции от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024]. Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. (дата обращения: 03.06.2024).
7. Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023. - Справочно-

правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. (дата обращения: 13.01.2025).

8. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53. - Справочно-правовая система Консультант Плюс [Электронный ресурс]. (дата обращения: 12.01.2025).

Tax reconstruction: competition between civil and tax legal norms

Igor' S. Evpryntsev

Postgraduate Student,
Samara State University of Economics,
443090, 141, Sovetskoy Armii str., Samara, Russian Federation;
e-mail: evpryntsev.i@yandex.ru

Abstract

The paper examines theoretical issues of application of provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. In particular, legal norms of civil and tax legislation that characterize counterparties and taxpayers are analyzed. Key theoretical concepts related to tax reconstruction are considered. Such concepts as compliance with business purpose, reality of business transaction, market price, production capabilities from the standpoint of civil and tax legislation are compared. An assessment of the compliance of these concepts from the point of view of tax and civil law is given. In conclusion, it is shown that based on the given relationship of the concepts applied by the doctrine of assessing the validity of tax benefits and the concepts of civil legislation, it can be concluded that the general rules established by the Civil Code of the Russian Federation, in particular regarding transactions and obligations, are reflected in tax rules. Namely, in Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, which is aimed at combating tax evasion. It is in it that clear criteria are established for tax authorities in determining the unfair behavior of taxpayers, arising from civil law norms. However, the difference between them is primarily that tax legislation emphasizes the protection of the interests of public legal entities, and not the parties to the transaction, as in civil law.

For citation

Evpryntsev I.S. (2025) Nalogovaya rekonstruktsiya: konkurentsia grazhdanskikh i nalogovykh pravovykh norm [Tax Reconstruction: Competition Between Civil and Tax Legal Norms]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 15 (1A), pp. 123-129.

Keywords

Tax reconstruction, business purpose, reality of business transactions, market price, production capabilities.

References

1. Tsvetkova E.A. (2021). Transformatsiya zashchity prav i zakonnykh interesov nalogoplatel'shchikov pri nalogovoy rekonstruktsii: vliyanie pravovykh pozitsiy Konstitutsionnogo Suda RF i pravoprimenitel'noy praktiki [Transformation of the protection of rights and legitimate interests of taxpayers in tax reconstruction: the influence of legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation and law enforcement practice]. *Finansovoe pravo*, (9), 32-35.

2. Kaverina E.Yu. (2022). Deystvitel'noye nalogovoye obyazatel'stvo: sushchnost' ponyatiya, pravovoye obosnovanie i osobennosti rascheta [Actual tax obligation: essence of the concept, legal justification, and features of calculation]. *Finansy i kredit*, (9), 1753-1778.
3. O rekomendatsiyakh po primeneniyu polozheniy stat'i 54.1 Nalogovogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii: Pismo FNS Rossii ot 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ - Spravochnopravovaya sistema Konsultant Plyus [Electronic resource]. URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=docbase=LAWn=282284dst=100008> (data obratsheniya: 11.01.2025).
4. Azmukhanov R.I. (2014). Ponyatie zloyupotrebleniya pravom v rossiyskom nalogovom prave [The concept of abuse of rights in Russian tax law]. *Publichno-pravovye issledovaniya* (electronic journal), (1), 94–111.
5. Pismo FNS Rossii ot 10.03.2021 № BB-4-7/3060@ - Spravochnopravovaya sistema Konsultant Plyus [Electronic resource]. (data obratsheniya: 06.01.2025).
6. Grazhdanskiy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast' pervaya): Federal'nyy zakon ot 30 noyabrya 1994 g. №51-FZ: [v redaktsii ot 08.08.2024, s izm. ot 31.10.2024]. Spravochnopravovaya sistema Konsultant Plyus [Electronic resource]. (data obratsheniya: 03.06.2024).
7. Obzor praktiki primeneniya arbitrazhnymi sudami polozheniy zakonodatel'stva o nalogakh i sborkakh, svyazannykh s otsenok obosnovannosti nalogovoy vigody, utv. Prezidiumom Verkhovnogo Suda RF 13.12.2023. - Spravochnopravovaya sistema Konsultant Plyus [Electronic resource]. (data obratsheniya: 13.01.2025).
8. Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 N 53. - Spravochnopravovaya sistema Konsultant Plyus [Electronic resource]. (data obratsheniya: 12.01.2025).