

УДК 336.025 DOI: 10.14451/1.249.271

Налоговая реконструкция как процедура урегулирования налоговых споров

© 2025 Хайруллова Алина Ильсуровна

Доцент кафедры экономической безопасности и налогообложения, доцент, кандидат экономических наук, Институт управления, экономики и финансов. Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: ziganshinaa@yandex.ru

© 2025 Галимарданова Юлия Марселовна

Доцент кафедры экономической безопасности и налогообложения, доцент, кандидат экономических наук, Институт управления, экономики и финансов. Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: galimardanova.83@mail.ru

Ключевые слова: налоговая реконструкция, действительные налоговые обязательства, налогоплательщик, налоговые органы, фактическое исполнение сделки, реальный контрагент, надлежащее лицо.

В статье рассмотрены различные подходы к понятию «налоговая реконструкция» и возможности её применения в целях обеспечения защиты прав налогоплательщиков. Изучены пределы налоговой реконструкции, а также основные риски в ходе реализации права на ее применение налогоплательщиками. Определены некоторые направления развития налоговой реконструкции как способа защиты прав, урегулирования налоговых споров и соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщиков.

В первую очередь отметим, что в настоящее время понятие реконструкции налоговых обязательств (далее также – налоговая реконструкция) не имеет своего законодательного закрепления. Вместе с тем на практике в целях пресечения деятельности недобросовестных налогоплательщиков широко применяется механизм налоговой реконструкции. Основная суть данного механизма состоит в том, что при выявлении налоговым органом фактов искажения налогоплательщиком учетных показателей, формирующих налоговые базы по налоговым платежам, налоговые обязательства такого налогоплательщика

определяются расчетным способом исходя из истинного или действительного экономического содержания совершенных хозяйственных операций.

Так, по результатам контрольных мероприятий налоговых органов нередко устанавливаются факты применения налогоплательщиками различных схем получения необоснованной налоговой выгоды. При этом последствиями выявления таких нарушений могут являться доначисления сумм налогов, пеней, штрафов и даже банкротство. При этом для налогоплательщиков существует законная возможность снизить размер

налоговых доначислений, применяя право на реализацию налоговой реконструкции.

Основной целью осуществления налоговой реконструкции является соблюдение баланса публичных интересов и хозяйствующих субъектов. Достижение такого баланса возможно через восстановление экономической составляющей прав налогоплательщика, например, на расходы по налогу на прибыль организаций, заявленных вычетов по НДС, а также доходов по НДФЛ и доходов при применении специальных налоговых режимов. Поэтому можно сделать вывод, что этот механизм в первую очередь направлен на обеспечение законных интересов бизнеса. Для этого финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика реконструируется исходя из параметров реального исполнения операции, подтвержденная соответствующими документами в соответствии с законодательством РФ. Данные первичных документов должны соответствовать фактическим обстоятельствам. Так, согласно ст. 169 НК РФ требования к составлению счетов-фактур относятся как к полноте заполнения всех реквизитов, так и к достоверности сведений, содержащихся в них [2].

Реализация права налогоплательщика на налоговую реконструкцию всегда сопряжена с налоговыми правонарушениями, злоупотреблениями с его стороны. В связи с этим возникает необходимость расчета сумм доначислений по налогам с учетом их реального экономического смысла. А действия налоговых органов в рамках предоставления прав налогоплательщику на налоговую реконструкцию должны быть направлены на определение их действительных налоговых обязательств путем реализации принципа приоритета существа над формой отношений. При этом основой таких исчислений являются договорные отношения, которые возникают между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В Налоговом кодексе РФ не закреплено не только понятие «налоговая реконструкция», но и не регламентированы порядок и условия её реализации. Однако надо отметить, что некоторые определения этому понятию представ-

лены в отдельных положениях Верховного суда РФ: доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом [5]; определение действительного размера экономически обоснованных расходов общества и их учет в целях налогообложения [3]; расчетный метод определения налоговых обязательств, при котором основной акцент делается на правомерном включении в расходы (вычеты) затрат по сделкам, которые имели место быть [13].

Как указано в постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа № Ф02-1619/2022 от 24.05.2022 г. по делу № А78-1820/2021, бремя доказывания и раскрытия фактических исполнителей работ и услуг возлагается на налогоплательщика. При этом, с учетом норм налогового законодательства, расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

Считается, что основы налоговой реконструкции были заложены Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды». Именно на основе этого постановления суды продолжили развивать регулирование механизма налоговой реконструкции в своих судебных позициях. В п. 7 данного постановления указано: «если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции» [15]. То есть такое определение прав и обязанностей налогоплательщика по своей сути и предусматривает налоговая реконструкция. Также в п. 8 Постановления от 30.07.2013 № 57 Пленум ВАС РФ указывает на обязанность налоговых органов определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основе имеющейся

у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. При этом подчеркивается, что такой подход применяется не только к ситуациям, когда соответствующие документы у налогоплательщика отсутствуют, но и в случае, если такие документы признаны ненадлежащими [16].

Далее развитие практики по определению фактических налоговых обязательств находит отражение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 (дело ОАО «Камский завод ЖБИиК»), в котором дается разъяснение по налогу на прибыль организаций. В данном Постановлении указывается несколько фактов, при которых «реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам» [17]. Среди таких фактов: подтверждение недостоверности представленных налогоплательщиком документов; установление предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды. Также Президиум ВАС РФ в этом Постановлении указывает, что не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента является тем фактом, когда реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

В случае выставления счета-фактуры фирмой однодневкой практика предоставления права применения реконструкции по НДС зависела от выбора контрагента. При этом важно установить соответствие финансово-хозяйственной деятельности контрагента условиям его делового оборота, наличия ресурсов и надлежащего опыта для исполнения сделки. Кроме того, для реконструкции налоговых обязательств важны доводы о том, осведомлен ли налогоплательщик о привлечении спорного контрагента для совершения сделки. Для получения права на вычет

по НДС существенной является история взаимоотношений предшествующих собственников в случае приобретения налогоплательщиком дорогостоящих активов. Таким образом, важен факт формирования источника его возмещения в бюджете.

В продолжение развития налоговой реконструкции как процедуры урегулирования налоговых споров важно отметить Определение Конституционного суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О. В п. 3.2 этого Определения отмечается, что правоприменительная практика исходит из того, что если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими причинами (целями делового характера), то это предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса РФ, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора [4].

Соответственно, основываясь на позиции судов, механизм налоговой реконструкции подразумевает установление действительных налоговых обязательств налогоплательщика, которые формируются в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ.

Сложившийся таким образом подход к выявлению необоснованной налоговой выгоды, определению недоимки по налоговым платежам и применению инструментов налоговой реконструкции, с введением в действие статьи 54.1 НК РФ, претерпел определенные изменения.

Так, нормы статьи 54.1 НК РФ порождают определенные противоречия между интересами налогоплательщиков и налоговых органов. Последние ссылаясь на то, что сама практика применения налоговой реконструкции противоречит смыслу данной статьи Налогового кодекса РФ перестали признавать возможность права её

реализации недобросовестными налогоплательщиками. Налоговые органы анализировали только фактическое исполнение сделки контрагентом, который был заявлен по договору.

Исходя из положений п. 1 и 2 статьи 54.1 НК РФ, позиция налоговых органов определяется следующими обстоятельствами, характеризующими превышение допустимых пределов осуществления прав налогоплательщиками:

- искажение сведений о совершенных операциях;
- целью совершения сделки (операции) либо их совокупности является уменьшение налоговой обязанности;
- обязательство по сделке не исполнено надлежащим лицом [1].

Если налоговыми органами было выявлено одно из вышеприведенных обстоятельств, контрольные органы исходили из необходимости отказать налогоплательщику в праве на учет расходов по налогу на прибыль и на заявление вычета по НДС в полном объеме. Такого подхода налоговые органы придерживались и при раскрытии спорного контрагента, в том числе выявленного на дальних звеньях цепочки. Более того, даже если товары реально были приобретены, а работы выполнены, налогоплательщики не имели возможность учесть фактически понесенные расходы по налогу на прибыль. Таким образом, представители налоговых органов делали акцент на том, что ввод данной правовой нормы был направлен на обеспечение защиты именно добросовестных налогоплательщиков.

В действительности, формально, статья 54.1 НК РФ не содержит прямых норм, связанных с применением механизма налоговой реконструкции. В связи с этим контролирующие органы сформировали негативную для налогоплательщика позицию о невозможности применения налоговой реконструкции при выявлении фактов, указанных в данной статье НК РФ.

Так, ФНС России в письме от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ отмечает, что «налоговый орган не определяет расчетным путем объем

прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции» [9]. А в письме от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 Минфин России эту позицию поддерживает и укрепляет, отметив, что «положения статьи 54.1 НК РФ, в отличие от сформированной на основе Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 судебной практики, не предусматривают возможность определения налоговых обязательств налогоплательщиков в случае злоупотребления ими своими правами расчетным путем» [8].

Соответственно, контролирующие ведомства начали придерживаться позиции, что нормы статьи 54.1 НК РФ фактически отменяют сформировавшуюся судебную практику в части возможности применения механизма налоговой реконструкции при установлении признаков получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и наделяют налоговые органы правом доначислять суммы налоговых платежей в полном объеме. Следовательно, при обнаружении в ходе мероприятий налогового контроля сделок, совершенных с искажением их действительного экономического смысла или фактически совершенных лицом, не указанным в договоре, налоговый орган вправе произвести доначисление налоговых платежей на всю сумму по таким сделкам, без учета фактически понесенных налогоплательщиком расходов.

Подтверждением этому является Определение СК по экономическим спорам ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 (дело ООО «Фирма Мэри»). В данном деле налогоплательщиком встраивались «технические» компании, не обладающие необходимыми ресурсами для оказания услуг. В силу косвенного характера НДС и отсутствия экономического источника для вычета (возмещения) налога, налогоплательщику было отказано в вычете. Налоговыми органами в учете расходов по налогу на прибыль также было отказано, несмотря на то, что реальность оказания услуг по перевозке готовой продукции конечному потребителю не отрицалась.

Однако такая позиция нарушала принцип исчисления налоговых платежей, в частности, налога на прибыль организаций. Обоснованием этому является то, что сумма этого налога определяется исходя из доходов — выручки от реализации товаров (работ, услуг), уменьшенной на величину фактически понесенных, экономически обоснованных и документально подтвержденных расходов. Рассматриваемая позиция контролирующих органов можно было объяснить и реализацией такой цели, как начисление налоговых санкций для недобросовестных налогоплательщиков.

Вместе с тем следует отметить, что после введения в действие статьи 54.1 НК РФ судебная практика в части применения налоговой реконструкции находится в процессе своего формирования. И, все чаще в своих судебных решениях, суды поддерживают налогоплательщиков, в том числе и недобросовестных, в части возможности реализации права на налоговую реконструкцию. Весьма показательным в свете рассматриваемого вопроса является развитие судебного дела ООО «Кузбассконсервмолоко». Так, суд первой инстанции, согласившись с выводами налогового органа о недобросовестных действиях налогоплательщика, отменил решение налоговой инспекции в части доначисления налога на прибыль организаций, применив принцип налоговой реконструкции и определил действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика (решение АС Кемеровской области от 25.09.2019, дело № А27-17275/2019). Постановлением Седьмого ААС от 20.01.2020 № А27-17275/2019 апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, признав правомерным доначисление налогоплательщику сумм налоговых платежей в полном объеме, без применения правил налоговой реконструкции. Вместе с тем суд кассационной инстанции отменяет решение суда апелляционной инстанции и оставляет в силе решение суда первой инстанции, подтвердив правомерность применения принципа налоговой реконструкции (постановление АС Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 № Ф04-611/20) [14].

Еще одним примером положительной для налогоплательщика судебной практики является постановление АС Уральского округа от 23.01.2020 № А50-17644/2019 (дело ООО Сива-Лес). В данном судебном решении суд подтверждая выводы налогового органа о недобросовестных действиях налогоплательщика, указал на необходимость учета действительно понесенных налогоплательщиком расходов при определении суммы налоговой недоимки по налогу на прибыль организаций. При этом суд подчеркнул, что в статье 54.1 НК РФ отсутствует «запрет на проведение так называемой «налоговой реконструкции» налогового обязательства по налогу на прибыль путем установления расходной части расчетным путем на основании пп. 7 п. 1 статьи 31 НК РФ». Принимая решение в пользу налогоплательщика суд указал на основополагающие принципы налогового законодательства, в частности, статью 57 Конституции РФ и статью 3 НК РФ, которые определяют, что налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Аналогичные выводы в пользу налогоплательщиков, в том числе и недобросовестных содержатся в решениях АС Кемеровской области от 27.01.2020 № А27-14675/2019 (дело ООО «Сибирская инжиниринговая торговая компания»), постановление АС Северо-Западного округа от 19.03.2020 № Ф07-1070/20 (дело ООО «Юррос»).

Развитие судебной практики показывает, что основываясь на базовых принципах налогообложения, суды все больше поддерживают налогоплательщиков в вопросах возможности применения налоговой реконструкции.

Так как, долгое время механизм реконструкции налоговых обязательств не был описан, ограничивался только статьей 54.1 НК РФ, то налоговые органы придерживались положений этой статьи. Однако в силу того, что судебная практика стала все чаще признавать за компаниями право на определение фактических налоговых обязательств исходя из реального экономического содержания сделок, появилась необходимость в описании условий для применения налоговой реконструкции. Это было отражено в письме

ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ». В данном письме даются разъяснения о том, что в случае отсутствия сомнений о факте совершения самой операции, важно учесть форму вины налогоплательщика в целях недопустимости создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону. И согласно п. 9 этого письма вывод о том, что налогоплательщик знал о совершении сделки с «технической» компанией, должен делаться на основании: обстоятельств, характеризующих выбор контрагента; обстоятельств заключения сделки; обстоятельств исполнения сделки.

Это письмо отражает тот факт, что «налоговым органом могут быть учтены расходы и налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в отношении подтвержденных налогоплательщиком операций по приобретению материальных и иных ресурсов, не связанных с оплатой труда, необходимых для достижения результата выполнения работ (оказания услуг)» [11]. Более того, согласно развитию практики применения статьи 54.1 НК РФ бремя доказывания размера документально не подтвержденных расходов при отклонении стоимости приобретенных товаров (работ, услуг) от рыночной стоимости возлагается на налогоплательщика. Такие доказательства налогоплательщик может привести и посредством инициирования экспертизы, и посредством предоставления всех необходимых документов, которые доказывают рыночный уровень понесенных расходов. Данное письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ позволило добиться формирования устойчивой практики определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика, даже в случае встраивания в цепочку хозяйственных операций «технических» компаний.

Следующим этапом в формировании единообразного применения статьи 54.1 НК РФ стало письмо ФНС России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления

действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки». В данном письме делается акцент на необходимости соблюдения налоговыми органами принципа добросовестного налогового администрирования. Для этого налогоплательщикам полностью отказывают в праве на вычет НДС при создании ими «формального документооборота с «техническими» компаниями, находящимися на общей системе налогообложения, для минимизации налогообложения (с учетом установления инспекцией согласованности действий должностных лиц общества и спорных контрагентов) при приобретении товара фактически у производителей, не являющихся плательщиками НДС». При этом указывается, что «полное исключение налоговым органом фактически понесенных затрат на приобретение товара из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль влечет искажение реального размера налоговых обязательств налогоплательщика» [12]. Такое обстоятельство является противоречием выше представленному принципу.

Реализация права на налоговую реконструкцию, согласно позиции налогового органа, ограничивалась тем, что налогоплательщики могли воспользоваться им только в ходе представления возражений на акт налоговой проверки. Для решения данной проблемы в п. 3 письма ФНС России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ было отражено следующее: «раскрытие налогоплательщиком после окончания проверки реального контрагента посредством подачи уточненных налоговых деклараций за уже проверенный период, совершенное после вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки, не допускает формального подхода как со стороны судов, так и налогового органа и влечет необходимость оценки доводов налогоплательщика о раскрытии им реального контрагента» [12]. Таким образом, сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля, а также в ходе досудебного разрешения налоговых споров. Стало возможным предоставить

доказательства в суд, которые ранее не были раскрыты в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора.

Усиление позиции налогоплательщиков в целях возможного применения ими налоговой реконструкции ФНС России отразила в своем письме от 03.10.2023 № БВ-4-9/12603@ «Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков». Тем самым ФНС России довела до нижестоящих налоговых органов и представила сформированные позиции в части единообразия применения статьи 54.1 НК РФ. Исходя из имеющихся разъяснений ФНС России выделяет случаи, при которых возможно применение налоговой реконструкции и есть доказательства необоснованной налоговой выгоды.

Однако в соответствии с п. 1 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ для этого должны быть соблюдены одновременно следующие условия:

- налогоплательщиком не было допущено искажение указанных сведений;
- обязательства по соответствующей сделке исполнены лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена (возложена) в силу договора или закона;
- основной целью совершения операции либо их совокупности не являлось уменьшение налоговой обязанности [11].

Особенности реализации права на налоговую реконструкцию на основе позиции ФНС России:

1. Создание налогоплательщиками формального документооборота с участием «технических» компаний.
 - недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону [11];
 - налоговые органы учитывают расходы по налогу на прибыль и вычеты по НДС по

спорным операциям с учетом сведений и документов, представленных как налогоплательщиком, а также данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение сделки [10];

- налоговые органы могут получить необходимые регистрационные номера о ДТ (ГТД) и сведения о ДТ (ГТД), которые содержатся в «Таможня-Ф», и рассчитать действительные налоговые обязательства Общества [10];
 - налоговые органы и суды должны оценивать доводы о раскрытии налогоплательщиком реального контрагента посредством подачи уточненных налоговых деклараций за уже проверенный период, совершенное после вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки, или в ходе судебного разбирательства, и не носить формального подхода [10];
 - сумма расходов и налоговых вычетов учитываются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке [11];
 - необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями [9];
 - в случае, если будет установлен факт исполнения договора самим налогоплательщиком, то налоговым органом могут быть учтены расходы по налогу на прибыль и вычеты по НДС в отношении подтвержденных налогоплательщиком операций по приобретению материальных ресурсов необходимых для достижения результата выполнения работ (оказания услуг), не считая ресурсов, связанных с оплатой труда [11].
2. Раскрытие схем по «дроблению бизнеса».

Таблица 1. Сведения о доле дополнительно начисленных налоговых платежей в общей сумме поступления налоговых платежей в бюджетную систему РФ за период 2015–2024 гг.

Показатель	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Поступило налоговых платежей (млрд. руб.)	10 790	13 389	16 810	20 713	22 737	19 529	27 018	33 582	36 183	43 472
Дополнительно начислено платежей (млрд. руб.):	342	450,5	373	369,8	337,1	249,4	469	765,5	432,7	466,1
Доля доначислений в сумме налоговых поступлений (%)	3,2	3,4	2,2	1,8	1,5	1,3	1,7	2,3	1,2	1,1

Суммы налогов, уплачиваемых элементами схемы «дробления бизнеса» в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, наряду с доходами и расходами, а также ранее не заявленными налоговыми вычетами по НДС, должны учитываться при определении размеров налогов по общей системе налогообложения [10].

3. Искажение правовой квалификации сделки. Налоговые последствия операций определяются исходя из надлежащей правовой квалификации этих операций (прикрываемых операций). Прикрываемые операции в целях налогообложения не учитываются. Установление должной правовой квалификации операций производится исходя из их подлинного экономического содержания [11].

Следует отметить, что на основе анализа статистических показателей эффективности работы налоговых органов в части доначисления налоговых платежей и налоговых санкций в бюджетную систему РФ по результатам контрольной работы, возможно оценить и фактические размеры действительных налоговых обязательств налогоплательщиков, на основе которых и производятся соответствующие доначисления и которые лежат в основе, в том числе, процедуры налоговой реконструкции. Иными словами, расчет действительных налоговых обязательств отражается в суммах дополнительно начисленных налоговых платежей и налоговых санкций в бюджетную систему РФ по итогам мероприятий налогового контроля.

В таблице 1 представлены сведения о доле сумм дополнительно начисленных налоговых платежей по результатам контрольной работы налоговых органов в общей сумме поступления налоговых платежей [6].

Как свидетельствуют данные, представленные в таблице 1, за рассматриваемый период суммы дополнительно начисленных налоговых платежей с учетом налоговых санкций, в среднем составляют 2% от общей суммы налоговых платежей, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации. Доля доначислений по налогам, в том числе налоговым санкциям в целом имеет стабильную тенденцию в относительном выражении. При этом в абсолютном выражении в целом с ростом общей суммы поступлений по налогам увеличивается и объем доначислений.

В таблице 2 представлены сведения о результатах контрольной работы налоговых органов за период с 2015 по 2024 гг. [7]. Суммы дополнительно начисленных налоговых платежей с учетом налоговых санкций за рассматриваемый период по результатам выездных налоговых проверок значительно превышают соответствующие суммы по результатам мероприятий камерального налогового контроля. При этом количество выездных налоговых проверок ежегодно имеет четкую тенденцию к снижению при одновременном росте сумм доначислений, что обусловлено применением риск-ориентированного подхода в работе налоговых органов.

Таблица 2. Результаты контрольной работы налоговых органов за период 2015 – 2024 гг.

1. Выездные налоговые проверки (ВНП)										
1. Количество, ед.	30662	26051	20164	14167	9364	6164	8129	10199	5428	4889
2. Дополнительно начислено платежей, всего (млрд. руб.):	267,8	352	311,4	314,7	299,4	196,9	378,6	670,8	336,6	333,5
В т.ч.:										
– налогов	197,8	254,4	222,6	222,6	210,9	136,3	253,5	441,7	312,3	295,5
– налоговых санкций	70	97,6	88,8	92,1	88,5	60,6	125,1	229,1	24,3	38
3. Дополнительно начислено платежей на 1 ВНП, всего (млн. руб.):	8,7	13,5	15,4	22,2	31,9	31,9	46,6	65,7	62	67,7
В т.ч.:										
– налогов	6,5	9,8	11	15,7	22,5	22,1	31,2	43,3	57,5	60
– налоговых санкций	2,2	3,7	4,4	6,5	9,4	9,8	15,4	22,4	4,5	7,7
2. Камеральные налоговые проверки (КНП)										
1. Количество, млн. ед.	31,9	39,9	55,9	67,9	62,8	61,5	58,9	55,1	52,7	54,1
2. Дополнительно начислено платежей, всего (млрд. руб.):	74,2	98,5	61,6	55,1	37,7	52,5	90,4	94,7	96,1	132,6
В т.ч.:										
– налогов	60	73	41,9	36,1	21,5	35,2	64,8	65,8	79,8	98,5
– налоговых санкций	14,2	25,5	19,7	19	16,2	17,3	25,6	28,9	16,3	34,1
3. Дополнительно начислено платежей на 1 КНП, всего (тыс. руб.):	2,3	2,5	1,1	0,8	0,6	0,8	1,5	1,7	1,8	2,4
В т.ч.:										
– налогов	1,9	1,8	0,7	0,5	0,3	0,5	1,1	1,1	1,5	1,8
– налоговых санкций	0,4	0,7	0,4	0,3	0,3	0,3	0,4	0,5	0,3	0,6

Так, результативность выездного налогового контроля сохраняется на достаточно высоком уровне, порядка 98% выездных налоговых проверок результативны и заканчиваются доначислениями. Средняя сумма дополнительно начисленных налогов с учетом налоговых санкций на одну результативную выездную налоговую проверку

в 2024 году составила – 68 млн. руб. За рассматриваемый период этот показатель имеет четкую тенденцию к росту. При этом в среднем, фактически под выездную налоговую проверку подпадает 1 из 1000 налогоплательщиков.

Также отметим, что на аналитическом портале ФНС России разместила Отчет об итогах деятельности ФНС России за 2024 год. В данном Отчете указано, что в 2024 году объем налоговых поступлений по результатам выездных налоговых проверок и аналитической работы налоговых органов составил 408 млрд. руб., что на 13% больше по сравнению с 2023 годом. При этом в 2024 году по результатам выездных налоговых проверок поступило 150 млрд. руб. (+6% по сравнению с 2023 годом), а по результатам аналитической работы – 258 млрд. руб. (+18% по сравнению с 2023 годом). Следовательно, в 2024 году в общем объеме доначислений 63% (61% в 2023 году) приходится именно на аналитическую работу налоговых органов.

С учетом наметившейся тенденции выездные налоговые проверки перестают выступать в качестве основного инструмента доначисления налоговых платежей по выявленным налоговым правонарушениям. Использование в ходе аналитической работы автоматизированных систем позволяет налоговым органам более эффективно выявлять потенциальные налоговые правонарушения и побуждать налогоплательщиков к добровольным уточнениям своих налоговых обязательств. В связи с этим уже на стадии предпроверочного налогового контроля (аналитической работы налоговых органов) использование механизма налоговой реконструкции и определения действительных налоговых обязательств налогоплательщиков приобретает особую важность.

Таким образом, налоговая реконструкция является эффективным способом защиты прав налогоплательщиков и в досудебном порядке на стадии оспаривания актов налогового органа при содействии самого налогоплательщика. Несмотря на развитие практики применения налоговой реконструкции, налогоплательщики могут столкнуться со следующими рисками в ходе её реализации:

- риск непризнания налоговым органом права применения налоговой реконструкции;
- риск повышенной налоговой ответственности

в виде штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов). Объясняется это тем, что налогоплательщик фактически признает вину по получению незаконной налоговой выгоды, раскрывая сведения о реальном исполнителе сделки;

- увеличение вероятности риска привлечения к уголовной ответственности по аналогичной причине;
- риск проведения выездных налоговых проверок;
- риск судебных разбирательств;
- репутационные риски;
- риск привлечения к субсидиарной ответственности руководителя, бухгалтера организации, в случае невозможности взыскания причиненного ущерба бюджету с реального исполнителя или в случае не доказанности вины такого лица.

Недостатки применения «налоговой реконструкции» в досудебном порядке связаны с отсутствием регламентации условий и порядка применения данного механизма, а также с отсутствием открытости данных разрешения налоговых споров в досудебной практике. Сложность достижения единообразного подхода к применению налоговой реконструкции связана и с противоречивой, неоднозначной практикой. Нежелание налоговых органов реконструировать действительные налоговые обязательства налогоплательщиков можно объяснить влиянием этого факта на снижение данных, отражающих результативность деятельности налоговых органов, в том числе по доначислениям и взысканиям.

На наш взгляд, в целях обеспечения защиты прав налогоплательщиков, претендующих на применение налоговой реконструкции, может использоваться обязательность использования специальных знаний путем привлечения специалистов и экспертов по инициативе самих заинтересованных налогоплательщиков. Необходимость активного участия налогоплательщиков можно объяснить тем, что учет расходов по налогу на прибыль и вычеты по НДС являются их правом, а реализация права всегда лежит на самом налогоплательщике.

Обращение к таким специальным знаниям будет актуальным особенно в некоторых отраслях, в которых налогоплательщики получают наибольшие суммы доначислений по результатам выявленных правонарушений. Среди таких отраслей – строительство, производство. Например, для установления возможности или невозможности выполнения спорных работ силами самого налогоплательщика, целесообразным является использование строительно-технической экспертизы. Особенности в производстве определяются и сложными технологическими процессами в цепочке производства, и связаны с необходимостью определения нормы брака и другими причинами. Так, в целях определения объема закупки материалов, минимально необходимых для производства конкретного количества готовой продукции, будет актуальным использование товароведческой экспертизы. Таким образом, применение специальных знаний может стать основой для расчета действительных налоговых обязательств и стать стратегией защиты прав налогоплательщиков.

Еще одним направлением развития налоговой реконструкции как способа защиты прав налогоплательщиков в налоговом законодательстве может стать необходимость вступления в режим налогового мониторинга тех субъектов, которые претендуют на определение действительных налоговых обязательств. Как известно, участие в налоговом мониторинге нацелено на увеличение эффективности взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами, также на снижение затрат на прохождение налогового контроля. Такие преимущества возможны за счет увеличения каналов коммуникации в виде витрины данных, за счет интеграции с АИС «Налог-3» и в целом за счет автоматизации процесса взаимодействия с налоговыми органами. Налоговые органы за счет использования каналов интеграции в автоматизированном режиме смогут получить необходимые данные для реконструкции действительных налоговых обязательств. Такая интеграция строится на API, что сокращает человеческие риски. Для таких потенциальных участников налогового мониторинга не будут предусмотрены суммовые крите-

рии, как это сделано для крупных налогоплательщиков. Кроме того, подобное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков даст возможность регулятору максимально точно оценить действительные налоговые обязательства. Особенностью для таких участников налогового мониторинга может стать необходимость предоставления доступа к историческим данным. В связи с этим необходимо определить объем и детализацию информации за прошлые периоды, а также формат предоставления первичных документов о фактических расходах, по аналогии с п. 6 ст. 105.26 НК РФ. Учитывая, что на сегодняшний день все обязательные участники налогового мониторинга имеют высокий уровень автоматизации процессов, высокий уровень бухгалтерского учета, то следует поэтапно подходить к вопросу подготовки таких субъектов, претендующих на реализацию права налоговой реконструкции.

В целом следует отметить, что возможность корректировки учетных показателей и соответственно налоговых обязательств налогоплательщика прослеживается в действующих нормах налогового законодательства, в частности, при изменении элементов учетной политики для целей налогообложения, реализации процедур налогового мониторинга, осуществлении контроля сделок между взаимозависимыми лицами (контролируемые сделки и симметричные корректировки), контроля деятельности консолидированной группы налогоплательщиков, реструктуризации налоговой задолженности (рассрочка, отсрочка), восстановлении данных налогового учета, при реорганизации юридического лица и т.д.

В связи с этим полагаем, что в целях реализации защиты прав налогоплательщиков, как на стадии предпроверочного контроля, так и на стадии досудебных разбирательств, в развитие норм статьи 54.1 НК РФ, понятие, основания, порядок инициирования, а также процедура и методики определения действительных налоговых обязательств в рамках механизма налоговой реконструкции должны быть закреплены в налоговом законодательстве.

При этом считаем, что при выявлении потенциальных правонарушений на стадии предварительного налогового контроля и добровольном уточнении налоговых обязательств налогоплательщиком, реализация механизма налоговой реконструкции должна сопровождаться элементами поощрения добросовестности налогоплательщика в виде отсутствия налоговых санкций.

Отметим, что механизм налоговой реконструкции должен быть в равной степени доступен добросовестным и недобросовестным налогоплательщикам. Однако последние от налоговых санкций освобождаются не должны. В свою очередь, в целях определения добросовестности налогоплательщика при совершении хозяйственных операций, следует установить критерии – риск-факторы, которые определяют признаки недобросовестности при совершении налогового правонарушения. Эти риск-факторы возможно сформулировать и ранжировать на основе

сложившейся судебной практики, а также выработанных и систематизированных налоговыми органами подходов к идентификации признаков недобросовестных действий.

Таким образом, следует четко определить процедуру налоговой реконструкции, в частности, порядок и сроки ее проведения, возможность обоснования методики определения действительных налоговых обязательств, правовые последствия и гарантии для налогоплательщиков, реализовавших данную процедуру. Четкая регламентация процедуры налоговой реконструкции в налоговом законодательстве, позволит использовать данный механизм в качестве действенного инструмента защиты прав налогоплательщиков и урегулирования налоговых споров, что не только положительным образом скажется на поступлении налоговых платежей в бюджет, но и повысит качество налогового контроля.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1): федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 08.08.2024).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2): федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 08.08.2024).
3. Определение Верховного суда РФ от 16.11.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/202. – <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-16112021-n-305-es21-18005-po-delu-n-a40-1311672020/>. – (Дата обр. 01.08.2025).
4. Определение Конституционного суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=508603#TMyrRuU5rbI1U8F5> (дата обр. 10.08.2025).
5. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 28.10.2019 № 305-ЭС19-978. – URL: https://www.audar-info.ru/na/editArticle/index/type_id/13/doc_id/28309/release_id/56296/?ysclid=mbmm124olc9432986 (дата обр. 01.08.2025).
6. Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ по форме № 1-НМ за период 2015–2024 гг. Аналитический портал Федеральной налоговой службы России / Официальный сайт ФНС России. – URL: <https://analytic.nalog.gov.ru> (дата обр. 20.08.2025).
7. Отчеты о результатах контрольной работы налоговых органов по форме № 2-НК за период 2015–2024 гг. Аналитический портал Федеральной налоговой службы России / Официальный сайт ФНС России. – URL: <https://analytic.nalog.gov.ru> (дата обр. 20.08.2025).
8. Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 «Об исчислении налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73328963> (дата обр. 10.08.2025).
9. Письмо Федеральной налоговой службы России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/6964671 (дата обр. 10.08.2025).
10. Письмо ФНС России от 03.10.2023 № БВ-4-9/12603@ «Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_459084 (дата обр. 10.08.2025).
11. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352052 (дата обр. 10.08.2025).
12. Письмо ФНС России от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ «О направлении обзора судебной

- практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки». — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_428631 (дата обр. 10.08.2025).
13. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 24.05.2022 № Ф02-1619/2022 по делу № А78-1820/202. — URL: <https://arbitr.garant.ru/#/document/37734997/paragraph/38:0> (дата обр. 08.08.2025).
14. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 июля 2020 г. № Ф04-611/20 по делу № А27-17275/2019. — URL: <https://base.garant.ru/38261121> (дата обр. 10.08.2025).
15. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ (дата обр. 08.08.2025).
16. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 5. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174 (дата обр. 08.08.2025).
17. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12. — URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70121220/> (дата обр. 08.08.2025).