

УДК 347.73

Батракова Светлана Денисовна

Студент юридического факультета

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Россия г.Нижний Новгород

Ветренникова Кристина Михайловна

студент юридического факультета

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

Россия г.Нижний Новгород

**НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ВЫНУЖДЕННОЙ
ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИИ: БАЛАНС МЕЖДУ ФИСКАЛЬНЫМИ
ИНТЕРЕСАМИ ГОСУДАРСТВА И ЗАЩИТОЙ ПРАВ
ДОБРОСОВЕСТНОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА**

***Аннотация:** Проблема правовой неопределённости при разграничении вынужденной переквалификации сделок и злоупотребления правом в российском налоговом праве приводит к дисбалансу интересов государства и налогоплательщиков. Аргументом в пользу корректировки подхода служит анализ положений статей 45 и 54.1 НК РФ, судебной практики Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, а также принципа презумпции добросовестности налогоплательщика, который зачастую не получает должной защиты на практике. Вывод исследования заключается в том, что последствия вынужденной переквалификации для добросовестного налогоплательщика целесообразно ограничить взысканием недоимки и пеней, исключив штрафные санкции. В качестве*

решения предложены меры по совершенствованию законодательства и унификации судебной практики.

Ключевые слова: *вынужденная переквалификация, переквалификация сделок, налоговые последствия, добросовестный налогоплательщик, фискальные интересы государства, злоупотребление правом, презумпция добросовестности, недоимка, пени, налоговые санкции, статья 45 НК РФ, статья 54.1 НК РФ.*

Batrakova Svetlana Denisovna

Student of the Faculty of Law

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

Russia, Nizhny Novgorod

Vetrennikova Kristina Mikhailovna

Student of the Faculty of Law

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

Russia, Nizhny Novgorod

**Tax Consequences of Forced Recharacterization: Balancing the Fiscal
Interests of the State and the Protection of the Rights of a Bona Fide
Taxpayer**

Abstract: The problem of legal uncertainty in distinguishing between forced recharacterization of transactions and abuse of right in Russian tax law leads to an imbalance between the interests of the state and taxpayers. An argument in favor of adjusting the approach is provided by an analysis of the provisions of Articles 45 and 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, the case law of the Constitutional Court of the Russian Federation and the Supreme Court of the

Russian Federation, as well as the principle of the presumption of a taxpayer's good faith, which often does not receive adequate protection in practice. The study concludes that the consequences of forced recharacterization for a bona fide taxpayer should be limited to the recovery of arrears and penalties, excluding punitive sanctions. As a solution, measures are proposed to improve the legislation and unify judicial practice.

Keywords: forced recharacterization, recharacterization of transactions, tax consequences, bona fide taxpayer, fiscal interests of the state, abuse of right, presumption of good faith, arrears, penalties, tax sanctions, Article 45 of the Tax Code of the Russian Federation, Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation.

На данный момент налоговая система Российской Федерации характеризуется усилением контроля за реальным экономическим содержанием хозяйственных операций. Ключевым инструментом такого надзора является переквалификация сделок — механизм, позволяющий налоговым органам изменять юридическую трактовку операций и применять иные налоговые режимы, что влечет за собой доначисление налогов, пеней и штрафов. Согласно статистическим показателям количество налоговых споров, связанных с изменением юридической квалификации сделок (в том числе в рамках применения ст. 54.1 НК РФ), продолжает расти и увеличилось более чем в 2,5 раза по сравнению с показателями дореформенного периода [1].

Анализ правоприменительной практики позволяет выявить проблему: изменение квалификации сделок не всегда обусловлено борьбой с неправомерными действиями. Зачастую налогоплательщики оказываются в

ситуации, когда выбор иной юридической формы отношений невозможен в силу специфики бизнеса, двусмысленности законодательства или действий контрагентов. Несмотря на вынужденный характер такой переквалификации, налоговые органы могут применять к добросовестным субъектам санкции, идентичные тем, что применяются к злостным нарушителям. Отсутствие конкретных правовых критериев для разграничения этих случаев порождает неопределенность.

Целями являются исследование правовых пределов вынужденной переквалификации, установление критериев ее разграничения со злоупотреблением правом, определение надлежащего объема налоговых последствий для добросовестного налогоплательщика и предложение механизмов обеспечения баланса между фискальными интересами государства и правами частного лица.

Переквалификация сделки в налоговом праве — это юридическая процедура, в ходе которой налоговый орган выявляет расхождение между формой, выбранной налогоплательщиком, и фактическим экономическим содержанием операции, а после определяет налоговые последствия исходя из установленной сущности отношений. В научной доктрине этот механизм связывается с противодействием злоупотреблению правом, когда налогоплательщик намеренно придает отношениям такую юридическую форму, которая позволяет снизить налоговую нагрузку[2].

Однако злоупотребление правом предполагает наличие субъективного фактора — умысла или сознательного выбора конструкции с целью получения налоговой выгоды. В этом принципиальное отличие обычной переквалификации от вынужденной. Последняя возникает в случаях, когда у налогоплательщика не было реальной альтернативы при выборе правовой формы; когда квалификация была добросовестно основана

на буквальном толковании нормы, впоследствии измененном судебной или административной практикой; либо когда правовая неопределенность делала правильную оценку неоднозначной. Как отмечает Д. М. Щёкин, «налоговое право должно различать ошибку в квалификации и налоговое мошенничество — это разные правовые ситуации с разными последствиями» [3]. Нормативная база переквалификации складывается из совокупности положений налогового законодательства. Так, статья 45 НК РФ (п. 2, пп. 3) прямо предусматривает возможность изменения налоговым органом юридической квалификации сделки и одновременно закрепляет судебный порядок взыскания доначисленных сумм, что является важной процессуальной гарантией и сдерживает возможный административный произвол. Статья 54.1 НК РФ, введенная Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ, установила материально-правовые основания для ограничения налоговой выгоды: запрет на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни (п. 1) и требование о наличии деловой цели операции (п. 2). Данная норма направлена прежде всего на пресечение умышленного искажения обстоятельств хозяйственной деятельности. В письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ подчёркивается, что налоговые органы обязаны доказывать наличие умысла в действиях налогоплательщика, а не ограничиваться выявлением формальных несоответствий[4]. Критерии, свидетельствующие о вынужденном характере переквалификации, делятся на группы. Во-первых, это объективная невозможность использования иной правовой конструкции, когда специфика хозяйственной операции или требования отраслевого регулирования фактически исключают выбор альтернативной формы. Во-вторых, правовая неопределенность: в соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ неустранимые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика, поэтому при наличии двоякого толкования нормы и разумности выбранной

квалификации последующая переквалификация приобретает вынужденный характер [5]. В-третьих, существенное значение имеет поведение контрагента: если ошибка или недобросовестные действия исходят от него, то при доказанной добросовестности налогоплательщика и реальности хозяйственной операции допустима лишь «налоговая реконструкция» фактически понесенных расходов, а не полный отказ в их учете, что подтверждается Определением Верховного Суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 [6].

Принцип приоритета экономического содержания над юридической формой сделки является имеет ключевое значение в противодействии злоупотреблениям, но не носит безусловного характера. Изменение квалификации допустимо только при наличии существенного, расхождения между выбранной правовой конструкцией и фактическим содержанием отношений. Если налогоплательщик использует один из нескольких предусмотренных законом способов оформления хозяйственной деятельности, такое поведение следует рассматривать как допустимое налоговое планирование, а не как злоупотребление правом.

В практике налоговых органов переквалификация нередко мотивируется ссылкой на потери бюджета. Однако сам по себе фискальный эффект не может служить самостоятельным основанием для изменения квалификации. Хотя обязанность уплачивать законно установленные налоги закреплена в ст. 57 Конституции РФ, уменьшение поступлений в бюджет вследствие выбора более выгодного, но законного режима налогообложения не является недоимкой, а представляет собой правомерную налоговую экономию. Опасность возникает, когда переквалификация превращается в средство давления на предпринимателей. Неравенство процессуальных и ресурсных

возможностей сторон создает риск, когда угроза значительных доначислений вынудит налогоплательщика согласиться на невыгодные условия урегулирования. Особенно уязвимым оказывается добросовестный субъект при вынужденной переквалификации, поскольку он не готов к спору и не располагает доказательной базой, характерной для умышленных схем. Применение формально законных механизмов вопреки принципам правового государства снижает доверие бизнеса к правовой системе и может нанести экономике больший ущерб, чем предполагаемые потери бюджета.

Последствия изменения квалификации сделки выражаются в трех элементах:

1. Доначисление налога направлено на восстановление законного порядка расчетов с бюджетом: если сумма налога подлежала уплате, но фактически не была внесена, государство вправе ее взыскать. Такая обязанность носит объективный характер и не зависит от наличия умысла у налогоплательщика.

2. Пени представляют собой компенсационный механизм, призванный возместить бюджету потери, вызванные несвоевременным поступлением денежных средств. В случае вынужденной переквалификации их начисление в целом допустимо, однако срок начисления должен исчисляться с момента, когда налогоплательщик объективно мог осознать необходимость иной квалификации, а не ранее.

3. Штраф является мерой юридической ответственности и предполагает установление вины. Позиция Конституционного суда РФ заключается в том, что налоговые санкции не могут применяться без подтверждения вины лица. При вынужденной переквалификации умысел

или неосторожность отсутствуют: налогоплательщик не осознавал и не мог осознавать ошибочность выбранной конструкции, поскольку альтернативная квалификация либо объективно отсутствовала, либо не была очевидной. Назначение штрафа в подобных условиях противоречит принципу «нет наказания без вины» и носит исключительно фискальный характер.

Согласно презумпции добросовестности налогоплательщика, действия налогоплательщика, приводящие к получению налоговой выгоды, предполагаются правомерными и экономически оправданными до тех пор, пока не будет доказано обратное. Бремя доказывания наличия умысла возлагается на налоговый орган. Если отсутствуют доказательства сознательного выбора формы, искажающей реальное содержание операции ради получения необоснованной выгоды, переквалификация должна рассматриваться как вынужденная мера и влечь за собой ограниченные последствия. Также важен принцип соразмерности, согласно которому вмешательство государства в имущественную сферу частного лица должно соответствовать преследуемой цели. В ситуации вынужденной переквалификации такой целью является взыскание реально причитающегося налога. Для ее достижения достаточно доначисления недоимки и начисления пеней. Применение штрафа выходит за рамки необходимого и фактически утрачивает превентивное значение. Судебная практика также указывает на необходимость «налоговой реконструкции», то есть определения действительного объема обязательств исходя из реальных расходов и обстоятельств сделки, а не полного игнорирования хозяйственной операции. Такой подход существенно ограничивает карательный потенциал переквалификации и способствует соблюдению баланса интересов государства и добросовестного налогоплательщика.

Для обеспечения стабильного баланса между фискальными интересами государства и правами добросовестного налогоплательщика необходима совокупность законодательных и правоприменительных мер. Одним из ключевых направлений должно стать введение обязательного досудебного уведомления о предполагаемой переквалификации сделки. До принятия окончательного решения налоговый орган должен мотивированно изложить свою позицию и предоставить налогоплательщику разумный срок для представления возражений и пояснений. Это позволит налогоплательщику добровольно скорректировать свои налоговые обязательства и избежать штрафных санкций. Возможность освобождения от штрафа при самостоятельном уточнении обязательств уже предусмотрена ст. 81 НК РФ, однако в настоящее время данный механизм реализован только в рамках налогового мониторинга, доступного ограниченному кругу крупнейших налогоплательщиков (ст. 105.26–105.31 НК РФ). Распространение подобных процедур на более широкий круг субъектов способствовало бы снижению конфликтности налогового администрирования и повышению предсказуемости правоприменения[10].

Другим направлением является нормативное закрепление освобождения от штрафа в случаях вынужденной переквалификации. Обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика, закреплены в ст. 111 НК РФ, не распространяется на ситуации, когда неуплата налога вызвана объективной невозможностью выбора иной правовой формы либо правовой неопределенностью, не позволяющей однозначно квалифицировать сделку. Поэтому необходимо дополнить законодательство специальным указанием на то, что лицо не подлежит привлечению к ответственности, если неисполнение налоговой обязанности связано с вынужденной переквалификацией. Аналогичный подход в

отношении пеней: при вынужденной переквалификации их начисление должно производиться не с момента первоначальной неуплаты, а с момента вступления в силу решения о переквалификации, поскольку до этого момента сохраняется объективная неопределенность правового положения налогоплательщика [11].

Последовательное применение судами уже сформировавшихся правовых подходов. Конституционный суд РФ в Постановлении от 27.05.2003 № 9-П указал на недопустимость установления ответственности за использование налогоплательщиком предоставленных ему законом возможностей, связанных с выбором наиболее выгодной формы предпринимательской деятельности [12]. Данная позиция применяется для оценки случаев вынужденной переквалификации, поскольку исключает приравнивание добросовестного выбора правовой конструкции к злоупотреблению правом. Верховному суду РФ целесообразно обобщить накопленную практику в специальном обзоре, посвященном разграничению вынужденной переквалификации и переквалификации, применяемой в целях противодействия злоупотреблениям, с выработкой четких критериев применения налоговых санкций [13].

По результатам проведенного исследования можно сделать ряд выводов. Вынужденная переквалификация представляет собой самостоятельную правовую категорию, качественно отличающуюся от переквалификации, используемой в случаях злоупотребления правом. Основной признак - отсутствие у налогоплательщика умысла на искажение юридической природы операции в сочетании с объективной невозможностью выбора иной правовой квалификации. Поэтому вынужденная переквалификация не соотносится с концепцией недобросовестного поведения, закреплённой в ст. 54.1 НК РФ [14].

Использовать переквалификацию как инструмент налогового контроля можно только в исключительных случаях — при наличии убедительных документальных доказательств несоответствия правовой формы и содержания операции. Обязанность доказывания лежит на налоговом органе (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53) [15], а сокращение налоговых поступлений само по себе не является основанием для переквалификации.

Налоговые последствия вынужденной переквалификации должны ограничиваться взысканием недоимки и начислением пеней. Применение штрафных санкций при отсутствии доказанной вины неправомерно, поскольку противоречит принципам добросовестности и соразмерности (Постановление Конституционного суда РФ от 15.07.1999 № 11-П) [16]. Позиция Верховного суда РФ, выраженная в Определении от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981, дополнительно указывает на необходимость проведения налоговой реконструкции, ограничивающей карательный потенциал переквалификации [17].

Системное решение обозначенной проблемы предполагает три ключевые меры:

- Введение обязательного досудебного уведомления о намерении проинвестировать переквалификацию;
- Законодательное закрепление в ст. 111 НК РФ специального основания для освобождения от штрафа в случаях вынужденной переквалификации;

- Формирование Верховным судом РФ единой судебной практики по разграничению вынужденной переквалификации и переквалификации при злоупотреблении правом [11].

В конечном счёте баланс интересов в налоговых правоотношениях достигается, когда государство ограничивает свои притязания размером реально причитающихся ему сумм. Фискальный интерес правомерен только в пределах реальной недоимки, в то время как добросовестный налогоплательщик, действовавший без умысла на уклонение от уплаты налогов, вправе рассчитывать на защиту в виде презумпции невиновности и освобождение от штрафных санкций. Именно такой подход соответствует конституционной модели правового государства, в которой налоговое право выступает инструментом справедливого распределения публичного бремени, а не средством пополнения бюджета за счёт добросовестных участников оборота.

Библиография

1. Федеральная налоговая служба России. Данные о результатах контрольной работы за 2017–2023 гг. URL: <https://www.nalog.gov.ru>. Сводные статистические отчеты по форме № 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» за 2023 г. и плановые показатели деятельности ФНС России на 2024–2026 гг.
2. Карасева М.В. Сделки в финансовом праве. Воронеж, 2018. С. 211–224.
3. Щёкин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статут, 2017. С. 145.
4. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // СПС «КонсультантПлюс».

5. Демин А.В. Принцип определённости налогообложения. М.: Статут, 2015. С. 189–204.
6. Определение СКЭС ВС РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 // СПС «КонсультантПлюс».
7. Постановление КС РФ от 15.07.1999 № 11-П // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.
8. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006
9. Определение СКЭС ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 //
10. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 81, ст. 105.26–105.31).
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (ст. 111).
12. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П.
13. Обзоры судебной практики Верховного Суда РФ по налоговым спорам.
14. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 54.1.
15. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».
16. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П.
17. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981.