

Дата поступления рукописи в редакцию: 02.09.2026 г.

DOI: 10.24412/2782-3849-2026-10-171-176

Дата принятия рукописи в печать: 26.10.2026 г.

ПОПОВА Ольга Владимировна,

магистрант, Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Российский экономический университет имени
Г.В. Плеханова», Факультет «Плехановская школа бизнеса
«Интеграл» Базовая кафедра «Экономические и правовые
экспертизы» Союза судебных экспертов «Экспертный
совет», Москва,
e-mail: mail@law-books.ru

КАВЕРИНА Элина Юрьевна,

к.э.н., доцент базовой кафедры «Экономические и правовые
экспертизы» Союза судебных экспертов «Экспертный совет»,
e-mail: mail@law-books.ru

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ В 2021–2026 ГГ.: ПРОТИВОРЕЧИЯ И ТЕСТ УМЫСЛА

Аннотация. В статье анализируется практика применения налоговой реконструкции арбитражными судами и Верховным Судом РФ в 2021–2026 гг. на фоне роста результативности выездных налоговых проверок. Цель – выявить закономерности и противоречия правоприменения и предложить критерий разграничения случаев, в которых реконструкция допустима и исключена. На основе формально-юридического и сравнительного анализа судебных актов, а также данных отчётности ФНС России по форме 2-НК установлено, что в 2025 г. сумма доначислений по выездным проверкам выросла на 68 % при росте их числа на 10,5 %. Систематизированы семь ключевых правовых позиций высших судов, выявлены восемь проблем правоприменения, центральной из которых является противоречие между позициями по делам «АВИС» и «Вокфорс» о влиянии умысла на реконструкцию. Сравнительный анализ четырёх дел выгодоприобретателей одной схемы показал, что исход спора определяется процессуальной активностью налогоплательщика и привлечением специалиста на досудебной стадии. Предложен тест умысла, согласно которому реконструкция исключается только при одновременном наличии трёх элементов. Рассмотрены пределы реконструкции при перекалфикации отношений с самозанятыми и её значение в уголовном процессе.

Ключевые слова: налоговая реконструкция; судебная практика; ст. 54.1 НК РФ; умысел; дело «Вокфорс»; налоговые разрывы; АСК НДС-2; самозанятые; налоговые преступления; выездная налоговая проверка.

POPOVA Olga,

Master's student, Federal State Budgetary Educational Institution
of Higher Education «Plekhanov Russian University of Economics»,
Faculty «Plekhanov Business School «Integral» Basic Department
«Economic and Legal Expertise» of the Union of Forensic Experts
«Expert Council», Moscow

KAVERINA Elina,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Basic
Department "Economic and Legal Expertise" of the Union of Forensic
Experts "Expert Council"

JUDICIAL PRACTICE OF TAX RECONSTRUCTION IN 2021–2026: CONTRADICTIONS AND THE INTENT TEST

Annotation. The article analyses the application of tax reconstruction by arbitration courts and the Supreme Court of the Russian Federation in 2021–2026 against the background of the growing effectiveness of field tax audits. The aim is to identify patterns and contradictions in law enforcement and to propose a criterion distinguishing cases in which reconstruction is admissible from those

in which it is excluded. Based on formal legal and comparative analysis of court decisions and Federal Tax Service reporting data (form 2-NK), it is established that in 2025 additional assessments from field audits increased by 68 % while the number of audits grew by 10.5 %. Seven key legal positions of the highest courts are systematised and eight enforcement problems are identified, the central one being the contradiction between the AVIS and Vokfors rulings on the effect of intent. A comparison of four cases involving beneficiaries of the same scheme shows that the outcome depends on the taxpayer's procedural activity and early involvement of an expert. An intent test is proposed under which reconstruction is excluded only if three elements are present simultaneously. The limits of reconstruction in reclassifying relations with self-employed persons and its role in criminal proceedings are considered.

Key words: tax reconstruction; case law; Article 54.1 of the Tax Code; intent; Vokfors case; tax gaps; VAT control system; self-employed; tax crimes; field tax audit.

Введение

Налоговая реконструкция, то есть определение действительного размера налоговых обязательств исходя из подлинного экономического содержания операций, сформировалась в российском праве прежде всего как судебный институт. Закон не определяет ни её понятия, ни условий применения, поэтому содержание института в решающей степени зависит от правовых позиций Верховного Суда РФ и их восприятия нижестоящими судами и налоговыми органами. В 2021–2026 гг. эта практика развивалась непрерывно: наряду с позициями, расширяющими возможности реконструкции, в 2026 г. Верховный Суд РФ сформулировал ограничительный подход по делу «Вокфорс» [1].

Актуальность проблемы усиливается ростом интенсивности налогового контроля. Одновременно доктрина указывает на неопределённость условий реконструкции и расхождение позиций ФНС России и судов [2–4]. Цель статьи – выявить закономерности и противоречия судебной практики применения реконструкции и предложить критерий, позволяющий разграничить случаи её допустимости и исключения. Задачи: оценить динамику выездного налогового контроля; систематизировать ключевые правовые позиции высших судов; выявить проблемы правоприменения; сравнить результаты споров налогоплательщиков, участвовавших в одной схеме; определить пределы реконструкции в отдельных категориях дел.

Материалы и методы

Исследование основано на трёх группах источников. Первую составили данные отчётности ФНС России по форме 2-НК о выездных налоговых проверках за 2023 г. – первое полугодие 2026 г. [5]. Вторую – определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ 2021–2026 гг. по делам «Фирма Мэри», «Спецхимпром», «НБС-Групп», о консолидации при дроблении бизнеса, о перекавалификации отношений с самозанятыми и по делу «Вокфорс» [1; 6–11]. Третью – акты арбитражных судов по делам «Интегрита», «Понти Парфюм», «АВИС»,

«Тантал-2000», «Дулисьма» и группе дел ООО «КБЮТЭК», ООО «НТЦ РОТЕК», АО «НПК РОТЕК», ООО «ПОЛИМЕДИА» [12–21], а также постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 [22].

Применялись формально-юридический анализ судебных актов, сравнительный метод (парное сопоставление дел по критериям: установлен ли реальный исполнитель, доказан ли умысел, подтверждены ли расходы), методы описательной статистики (расчёт темпов прироста показателей налогового контроля и коэффициентов снижения доначислений), метод правового моделирования для построения теста умысла.

Результаты

1. Динамика выездного налогового контроля

Данные отчётности ФНС России (табл. 1) показывают, что при относительно стабильном количестве выездных проверок сумма доначислений и средняя доначисленная сумма растут опережающими темпами. В 2025 г. число проверок увеличилось на 10,5 %, сумма доначислений – на 68 %, средняя сумма на одну проверку – на 52 %; в первом полугодии 2026 г. средняя сумма достигла 135,8 млн руб. Налоговые органы, таким образом, концентрируются на крупных эпизодах, где вопрос о действительном размере обязательств становится ключевым.

Показатель	2023	2024	2025	I пол. 2026
Количество проверок, ед.	5 428	4 896	5 410	1 803
Доначислено, млрд руб.	336,6	333,6	560,4	244,8
Средняя сумма на проверку, млн руб.	62,0	68,1	103,6	135,8

Таблица 1 – Выездные налоговые проверки в Российской Федерации (составлено автором по данным [5])

2. Ключевые правовые позиции высших судов

Систематизация практики позволила выделить семь правовых позиций, определивших развитие института.

Реконструкция по налогу на прибыль доступна налогоплательщику, содействовавшему

устранению потерь казны и раскрывшему реальному исполнителю; расчётный метод не применяется, если цель уменьшения налоговой обязанности преследовалась самим налогоплательщиком (дело «Фирма Мэри») [6].

Если реальный исполнитель может быть установлен, необоснованной выгодой признаётся только наценка «технических» компаний; налоговая обязанность не может превышать потери казны (дело «Спецхимпром») [7].

Суд обязан оценить доказательства реальных затрат, представленные налогоплательщиком впервые в суде (дело «НБС-Групп») [8].

При дроблении бизнеса консолидируются не только доходы, но и налоги, уплаченные участниками группы [9].

Форма вины учитывается при определении штрафа, но не служит основанием для отказа в учёте реальных расходов (дело «АВИС») [14].

Реконструкция не может быть поставлена в зависимость от раскрытия налогоплательщиком сведений о реальном поставщике (дело «Тантал-2000») [15].

Реконструкция не применяется, если налогоплательщик умышленно привлекал ресурсы «теневых» сектора (неоформленных работников) и не подтвердил реальные расходы документами; бремя доказывания расходов лежит на налогоплательщике (дело «Вокфорс») [1].

Позиции 1, 5, 6 и 7 касаются одного вопроса – влияния поведения налогоплательщика на реконструкцию – и дают на него разные ответы. Сравнение трех опорных дел приведено в таблице 2.

Критерий	«Спецхимпром»	«АВИС»	«Вокфорс»
Реальный исполнитель установлен	Да	Частично	Нет (неоформленные работники)
Умысел доказан	Нет	Да	Да
Расходы подтверждены документами	Да (у производителя)	Частично	Нет
Реконструкция применена	Да (прямые затраты)	Да (раздельно по НДС и прибыли)	Нет

Таблица 2 – Сравнение условий реконструкции в опорных делах

3. Проблемы правоприменения

Анализ практики выявил восемь проблем: (1) неопределённость условий реконструкции – требование раскрытия реального поставщика по делу «Фирма Мэри» противостоит позиции по делу «Тантал-2000»; (2) противоречие между делами «АВИС» и «Вокфорс» о влиянии умысла; (3) доначисления за разрывы на дальних (3–7) звеньях цепочки вопреки позиции о неответственности за действия всех участников многостадийного процесса уплаты налогов [12; 13]; (4) смешение последствий по НДС и налогу на прибыль; (5) неформализованность критериев должной осмотрительности; (6) отказ налоговых орга-

нов принимать расчёты по данным АСК НДС-2; (7) отсутствие единого критерия, когда умысел исключает реконструкцию; (8) претензии к налогоплательщику за действия третьих и последующих звеньев при отсутствии претензий к его непосредственному контрагенту.

4. Сравнительный анализ дел выгодоприобретателей одной схемы

Особую ценность для выявления факторов успеха представляет группа из четырёх дел, связанных с одним «техническим» импортером – ООО «ЮНЭКС». Реальность поставок телекоммуникационного оборудования конечным заказчикам ни в одном деле не оспаривалась, однако результаты споров существенно различались (табл. 3).

Критерий	ООО «КБЮТЭК»	ООО «НПЦ РОТЕК»	АО «НПК РОТЕК»	ООО «ПОЛИМЕДИА»
Оспариваемая сумма, млн руб.	600,5	258,2	1 311,8	296,8
Заключение специалиста	Да, на стадии возражений	Да	Да	Нет
Реконструкция по НДС	Полная	Частичная	Частичная	Частичная
Должная осмотрительность	Доказана	Частично	Частично	Не оценивалась
Итог	Решение отменено полностью	Отменено частично	Отменено частично	Кассация направила дело на новое рассмотрение

Таблица 3 – Результаты споров налогоплательщиков, участвовавших в одной схеме (составлено автором по [16–19])

Решающими факторами оказались: представление заключения специалиста уже на стадии возражений на акт (суд по делу ООО «КБЮТЭК» признал его допустимым доказательством, поскольку инспекция не опровергла расчёты и не заявила о фальсификации) [16]; полнота раскрытия сведений о реальном исполнителе по каждому контрагенту (по контрагентам, сведения о которых не раскрыты, суды в реконструкции отказывали) [17; 18]; системность проверки контрагента. В деле ООО «КБЮТЭК» суд также указал, что инспекция рассчитала «сформированный источник» в сумме 13,4 млн руб., но не учла его при доначислении, что противоречит запрету «карательного» налогообложения.

5. Пределы реконструкции в отдельных категориях дел

При переквалификации договоров с самозанятыми в трудовые Верховный Суд РФ в 2025 г. сформулировал две взаимодополняющие позиции. В определении от 03.02.2025 № 309-ЭС24-20306 указано, что автоматический зачёт уплаченного налога на профессиональный доход (далее – НПД) в счёт НДФЛ невозможен и требует волеизъявления самозанятого [10]; в определении от 08.08.2025 № 310-ЭС24-24050 подчеркнута недопустимость двойного налогообложения одного дохода и необходимость определять недо-

имку с учётом возможности зачёта НПД [11].

В уголовном процессе обязанность определять действительный размер налоговых обязательств и учитывать в совокупности все факторы, увеличивающие и уменьшающие недоимку, прямо закреплена п. 14 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 48 [22]. Поскольку размер недоимки является квалифицирующим признаком ст. 199 УК РФ, реконструкция может исключить крупный размер и облегчить освобождение от ответственности при полном возмещении ущерба.

Обсуждение

Главное противоречие практики – между позицией, согласно которой умысел влияет лишь на штраф [14], и позицией по делу «Вокфорс», где умысел стал препятствием для реконструкции [1], – разрешается, если учитывать не только форму вины, но и состав доказательств. Сопоставление дел (табл. 2) позволяет предложить тест умысла: реконструкция исключается только при одновременном наличии трёх элементов – (1) осведомлённости налогоплательщика о «техническом» характере контрагента или нелегальности привлекаемых ресурсов и его участия в создании формального документооборота; (2) нераскрытия реального исполнителя; (3) использования нелегальных ресурсов, прежде всего неоформленного труда, при отсутствии документов о реальных затратах. При отсутствии хотя бы одного элемента реконструкция сохраняется, а умысел влияет лишь на размер штрафа (п. 3 ст. 122 НК РФ).

Предложенный тест согласуется и с позициями по делам о самозанятых: методологическая ошибка при оформлении отношений допускает реконструкцию с зачётом НПД, тогда как умысленная схема подмены трудовых отношений по аналогии с делом «Вокфорс» её исключает. В уголовном процессе тест не применяется в том же виде, поскольку п. 14 постановления Пленума № 48 требует учитывать все уменьшающие факторы, а выводы арбитражного суда об умысле не освобождают от самостоятельного доказывания субъективной стороны преступления.

Сравнительный анализ дел одной схемы показывает, что при одинаковых фактических обстоятельствах исход спора определяется качеством процессуального поведения налогоплательщика. Это подтверждает вывод о том, что реконструкция в современной практике является не автоматическим следствием реальности операций, а результатом активной доказательственной работы. Ограничение исследования связано с небольшим объёмом выборки дел, что не позволяет делать статистически значимых выводов о доле удовлетворённых требований.

Выводы

В 2025 г. сумма доначислений по выездным проверкам выросла на 68 % при росте

их числа на 10,5 %, что повышает значение спора о действительном размере налоговых обязательств.

Практика 2021–2026 гг. сформировала семь ключевых правовых позиций; позиции о влиянии поведения налогоплательщика на реконструкцию («Фирма Мэри», «АВИС», «Тантал-2000», «Вокфорс») не согласованы между собой.

Выявлено восемь проблем правоприменения, центральная из которых – отсутствие критерия, при котором умысел исключает реконструкцию.

Предложен тест умысла из трёх элементов, устраняющий противоречие между делами «АВИС» и «Вокфорс».

Исход споров налогоплательщиков одной схемы зависит от раннего привлечения специалиста, полноты раскрытия реального исполнителя и системности проверки контрагентов.

Реконструкция применима при переквалификации отношений с самозанятыми (с зачётом НПД при волеизъявлении физических лиц) и является обязательной при определении ущерба по налоговым преступлениям.

Список литературы:

- [1] Определение СКЭС ВС РФ от 31.03.2026 № 307-ЭС25-11805 по делу № А56-83561/2023. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- [2] Эриашвили Н.Д., Григорьев А.И. Парадигма «налоговой реконструкции» зашла в тупик или новое видение проблемы глазами ФНС России // Вестник Московского университета МВД России. – 2022. – № 1. – С. 333–338.
- [3] Голенев В.В. Расчётный метод определения действительного размера налоговых обязательств: проблемы применения в условиях отсутствия методологических подходов // Юридическая наука. – 2021. – № 1. – С. 20–26.
- [4] Попкова Ж.Г. Оценка предложения налогоплательщика о «реальном контрагенте» требует оценки: некоторые аспекты налоговой реконструкции // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2023. – № 2. – С. 56–62.
- [5] Официальная статистика ФНС России. Форма 2-НК. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn71/related_activities/statistics_and_analytics/forms/14897956/ (дата обращения: 20.08.2026).
- [6] Определение СКЭС ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- [7] Определение СКЭС ВС РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- [8] Определение СКЭС ВС РФ от

12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № А10-133/2020. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[9] Определение СКЭС ВС РФ от 21.07.2022 № 301-ЭС22-4481 по делу № А29-2698/2020. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[10] Определение СКЭС ВС РФ от 03.02.2025 № 309-ЭС24-20306 по делу № А76-20897/2023. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[11] Определение СКЭС ВС РФ от 08.08.2025 № 310-ЭС24-24050 по делу № А83-21915/2023. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[12] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.08.2022 № Ф05-15281/2022 по делу № А41-12402/2020. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[13] Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[14] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.08.2025 № Ф09-2587/25 по делу № А76-20242/2023. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[15] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26.10.2023 № Ф09-6422/23 по делу № А60-57973/2022. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[16] Решение Арбитражного суда города Москвы от 15.10.2025 по делу № А40-87853/2025. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[17] Решение Арбитражного суда города Москвы от 29.08.2025 по делу № А40-286704/2024. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[18] Решение Арбитражного суда города Москвы от 26.08.2025 по делу № А40-286790/2024. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[19] Решение Арбитражного суда города Москвы от 21.02.2025 по делу № А40-226561/2024 ; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.10.2025 по тому же делу. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[20] Решение Арбитражного суда Московской области от 02.03.2023 по делу № А41-72722/2022. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[21] Решение Арбитражного суда города Москвы от 01.03.2024 по делу № А40-155138/2021. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[22] Постановление Пленума Верховного

Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References:

[1] Determination of the SCEC of the RF Armed Forces dated 31.03.2026 No. 307-EC25-11805 in case No. A56-83561/2023. - Access from ConsultantPlus legal system.

[2] Eriashvili N.D., Grigoriev A.I. The paradigm of "tax reconstruction" has reached a dead end or a new vision of the problem through the eyes of the Federal Tax Service of Russia // Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. – 2022. – № 1. - S. 333-338.

[3] Golenev V.V. Calculation method for determining the actual amount of tax liabilities: problems of application in the absence of methodological approaches // Legal science. – 2021. – № 1. - S. 20-26.

[4] Popkova Zh.G. The assessment of the taxpayer's proposal for a "real counterparty" requires an assessment: some aspects of tax reconstruction // Bulletin of the Arbitration Court of the Moscow District. – 2023. – № 2. - S. 56-62.

[5] Official statistics of the Federal Tax Service of Russia. Form 2-NK. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn71/related_activities/statistics_and_analytics/forms/14897956/ (дата обращения: 20.08.2026).

[6] Determination of the SKES of the RF Armed Forces dated 19.05.2021 No. 309-ES20-23981 in case No. A76-46624/2019. - Access from ConsultantPlus legal system.

[7] Determination of the RPS of the RF Armed Forces dated 15.12.2021 No. 305-EC21-18005 in case No. A40-131167/2020. - Access from ConsultantPlus legal system.

[8] Determination of the SCEC of the RF Armed Forces dated 12.04.2022 No. 302-EC21-22323 in case No. A10-133/2020. - Access from ConsultantPlus legal system.

[9] Determination of the SCEC of the RF Armed Forces dated 21.07.2022 No. 301-EC22-4481 in case No. A29-2698/2020. - Access from ConsultantPlus legal system.

[10] Determination of the SCEC of the RF Armed Forces dated 03.02.2025 No. 309-EC24-20306 in case No. A76-20897/2023. - Access from ConsultantPlus legal system.

[11] Determination of the SCEC of the RF Armed Forces dated 08.08.2025 No. 310-EC24-24050 in case No. A83-21915/2023. - Access from ConsultantPlus legal system.

[12] Decision of the Arbitration Court of the Moscow District of 11.08.2022 No. F05-15281/2022 in case No. A41-12402/2020. - Access from

ConsultantPlus legal system.

[13] Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of 16.10.2003 No. 329-O. - Access from ConsultantPlus legal system.

[14] Decision of the Arbitration Court of the Ural District of 12.08.2025 No. F09-2587/25 in case No. A76-20242/2023. - Access from ConsultantPlus legal system.

[15] Decision of the Arbitration Court of the Ural District of 26.10.2023 No. F09-6422/23 in case No. A60-57973/2022. - Access from ConsultantPlus legal system.

[16] Decision of the Arbitration Court of the city of Moscow dated 15.10.2025 in case No. A40-87853/2025. - Access from ConsultantPlus legal system.

[17] Decision of the Moscow Arbitration Court of 29.08.2025 in case No. A40-286704/2024. - Access from ConsultantPlus legal system.

[18] Decision of the Moscow Arbitration Court

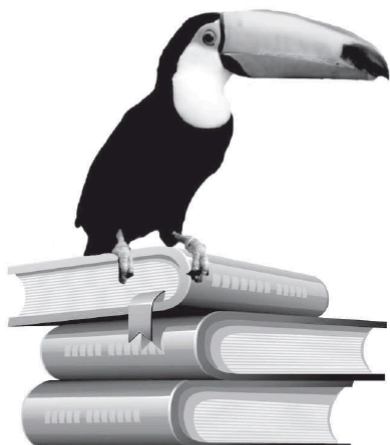
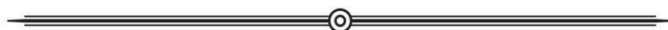
of 26.08.2025 in case No. A40-286790/2024. - Access from ConsultantPlus legal system.

[19] Decision of the Moscow Arbitration Court of 21.02.2025 in case No. A40-226561/2024; Ruling of the Arbitration Court of the Moscow District of 02.10.2025 in the same case. - Access from ConsultantPlus legal system.

[20] Decision of the Arbitration Court of the Moscow Region dated 02.03.2023 in case No. A41-72722/2022. - Access from ConsultantPlus legal system.

[21] Decision of the Arbitration Court of the city of Moscow dated 01.03.2024 in case No. A40-155138/2021. - Access from ConsultantPlus legal system.

[22] Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of 26.11.2019 No. 48 "On the Practice of Courts Applying Legislation on Liability for Tax Crimes." - Access from ConsultantPlus legal system.



ЮРКОМПАНИ

www.law-books.ru

Юридическое издательство
«ЮРКОМПАНИ»

Издание учебников,
учебных и методических
пособий, монографий,
научных статей.

Профессионально.

В максимально
короткие сроки.

Размещаем
в РИНЦ, Е-Library.